



unige
UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI GENOVA



Scuola di Scienze sociali
Dipartimento di
Scienze politiche (DISPO)

Università degli Studi di Genova

DIPARTIMENTO DI SCIENZE POLITICHE

Corso di Laurea Magistrale in Amministrazione e Politiche Pubbliche

L'Irap: origine ed evoluzione di un'imposta atipica

Finanza regionale e degli enti locali

Relatore

Prof. Luca Gandullia

Candidato

Giacomo Barbieri

ANNO ACCADEMICO 2019/2020

INDICE

INTRODUZIONE	3
CAPITOLO PRIMO – Il sistema tributario italiano	7
1.1 Le entrate fiscali	7
1.2 Le fonti del diritto tributario	8
1.3 L’efficacia della legge nello spazio e nel tempo	14
1.4 L’attività di interpretazione della normativa tributaria	15
1.5 I principi costituzionali alla base del sistema tributario.....	17
CAPITOLO DUE – La fiscalità decentrata	21
2.1 L’evoluzione della finanza decentrata in Italia	21
2.2 Il federalismo fiscale: procedimento di attuazione e i casi Emilia-Romagna e Lombardo-Veneto	24
CAPITOLO TERZO – L’IRAP: Storia e struttura dell’imposta	29
3.1 L’origine dell’imposta.....	29
3.2 La natura dell’imposta	32
3.3 Elementi costitutivi dell’Irap	34
3.4 La deducibilità dell’Irap dalle imposte sui redditi.....	39
3.5 Gli effetti dell’Irap sui fattori produttivi	42
CAPITOLO QUARTO: l’evoluzione dell’IRAP a vent’anni dal decreto legislativo n. 446/97	43
4.1 Introduzione	43
4.2 La configurazione originaria.....	43
4.3 Il progressivo depauperamento della base imponibile dell’Irap.....	47
4.3.1 Gettito e imponibile a livello nazionale nel periodo 2002-2016	49
4.4 L’Irap quale Tributo Regionale. Un breve resoconto.....	51
4.5 Prospettive future.....	55
CAPITOLO QUINTO: L’IRAP in Liguria	59
5.1 Introduzione	59
5.2 L’Irap prodotta in Liguria nel 2014	60
5.2.1 Irap privata e pubblica prodotta da soggetti residenti e non residenti	62
5.3 L’Irap privata per tipologia di contribuente	64
5.4 L’Irap per settore di attività economica	65
5.5 Le attività multipianto.....	67
5.6 L’interscambio fiscale tra la Liguria e gli altri territori.....	71

CONCLUSIONI	73
BIBLIOGRAFIA	75
SITOGRAFIA	76

INTRODUZIONE

Quando parliamo di **federalismo fiscale** facciamo riferimento ad un sistema di riscossione delle imposte con autonoma gestione da parte degli enti locali (Regioni, Province e Comuni).

Il sistema nasce con l'obiettivo di migliorare l'efficienza gestionale su più livelli, tramite il decentramento del potere decisionale. Quest'ultimo, che conferisce agli enti locali maggiore indipendenza in termini di spese e di entrate, potrebbe rappresentare una soluzione per ovviare alle difficoltà dello Stato nel differenziare le offerte di beni e servizi sul territorio, laddove le esigenze si rendono anche molto diverse fra loro in base ai territori.

Come spesso ribadito dalla Scienza delle Finanze, il federalismo fiscale si occupa di comprendere quali tra le competenze del governo dovrebbero essere centralizzate e quali dovrebbero essere poste nella sfera dei livelli decentrati.

Una parte importante del suo oggetto è il sistema di trasferimenti o sovvenzioni con cui un governo centrale condivide le entrate fiscali con i livelli inferiori. Ci sono due tipi di trasferimento: condizionato e incondizionato. Quest'ultimo comporta, appunto, un certo insieme di condizioni. A titolo esemplificativo prendiamo un trasferimento destinato alla sanità: per ricevere questo tipo di trasferimento, il livello più basso di governo deve accettare le indicazioni di spesa da parte del governo centrale. Il sovvenzionamento incondizionato, invece, è generalmente un trasferimento di denaro o assegnazione di entrate fiscali senza istruzioni di spesa.

L'idea di federalismo fiscale non è rilevante unicamente per governi federali o confederali, ma per qualsiasi tipo di governo; anche i governi unitari, infatti, dispongono di diversi livelli di governo dotati di autorità decisionale. In altre parole, i principi base del federalismo fiscale possono essere applicati a tutti i paesi che tentano un decentramento fiscale.

L'unica differenza è che nei Paesi federali i governi decentrati possono essere coinvolti in processi decisionali attraverso una sede appropriata politica o costituzionale, mentre un sistema centralizzato permette ai governi centrali di dominare molto di più rispetto a un sistema federale.

La Repubblica italiana è stata, fino alla riforma del titolo V della Costituzione, basata sul regionalismo, ovvero un sistema basato su limitate autonomie delle regioni, mentre allo Stato competeva tutto quanto non era esplicitamente delegato alle regioni.

Il processo di riduzione delle competenze dello Stato e la loro contemporanea attribuzione agli enti decentrati si chiama *devoluzione*, termine oggi sostituito da federalismo e in ambito tributario da federalismo fiscale appunto.

In Italia è stato reso vigente grazie alla riforma del titolo V della Costituzione con la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ed esplicitato dall'art 119 della Costituzione. In seguito, è entrato definitivamente in vigore con l'approvazione della legge 5 maggio 2009, n. 42, il cui proponente era l'allora ministro Calderoli.

La presente dissertazione si propone di analizzare l'**Imposta regionale sulle attività produttive** (meglio conosciuta come IRAP), tributo proporzionale gravante sui redditi prodotti nell'esercizio di imprese, arti e professioni (con particolari limiti nel caso di arti e professionisti).

Spesso contestata da imprenditori ed economisti, fin dai primi anni duemila sono stati diversi gli espedienti utilizzati per chiederne l'abolizione, arrivando addirittura ad accusare l'imposta di incostituzionalità. D'altra parte, alcuni si sono lamentati del fatto che non fosse né un'imposta diretta né un'imposta indiretta e che andasse a colpire un "reddito intermedio", che non era mai stato prima utilizzato come rappresentante della capacità contributiva di un soggetto passivo.

Apparentemente l'abolizione dell'imposta come di altre sembrerebbe portare dei benefici per imprese e cittadini, ma siamo sicuri che sia davvero così? Di certo l'abolizione di un tributo qualunque porterebbe inequivocabili benefici, ma il problema rimane quello del gettito fiscale, di vitale importanza per lo Stato italiano soprattutto in un periodo politico-economico, e non solo, così delicato come quello attuale.

In questa sede, dunque, cercheremo di dare una risposta alla domanda se sia opportuno o meno abolire la suddetta imposta.

Bene è ricordare che ormai da più di un decennio il nostro paese attraversa una fase di crisi molto grave; nonostante i continui sermoni di ottimismo da parte dei diversi schieramenti politici, sono note ai più notizie tutt'altro che rassicuranti in termini di

andamento economico generale, chiusura di attività e disoccupazione (in particolare, quella giovanile).

A livello di imprese, i fallimenti in Italia sono ormai all'ordine del giorno: secondo un recente studio condotto da Crisis Company, il numero di imprese italiane chiuse nell'ultimo trimestre del 2019 sono 2.328.

La regione con il più alto numero di fallimenti risulta essere la Lombardia con ben 1752 imprese fallite nel sopracitato periodo. A seguire troviamo Lazio con 978, Toscana con 697 e Veneto con 686.

La Liguria, invece, è la regione con l'incidenza più bassa per numero di fallimenti.

Se guardiamo i settori, quello maggiormente colpito è quello del commercio dove si registrano 720 fallimenti. A seguire, troviamo settore dei servizi e industria rispettivamente con 555 e 448 fallimenti.

Il numero di aziende fallite, inoltre, è destinato a crescere nel 2020: l'entrata in vigore di recenti normative e il carico di oneri già esistenti rischiano sempre di più di soffocare fiscalmente chi produce e crea posti di lavoro.

Come se non bastasse, la situazione si è ulteriormente complicata a causa della recente esplosione dell'epidemia su scala mondiale del COVID-19 (meglio conosciuto come Coronavirus).

Dopo la Cina l'Italia risulta essere il paese al mondo più colpito per numero di malati (dall'inizio dell'epidemia al giorno 22 Marzo 2020 i malati si attestano a 59.138, dei quali 7.024 sono guariti e 5.476 sono deceduti).

Recenti studi prevedono una perdita tra i 270 e i 650 miliardi di fatturato nel biennio 2020-21 per le imprese italiane se l'epidemia durerà fino alla fine dell'anno. Particolarmente violenta la contrazione prevista nel 2020 con conseguenze disastrose per le strutture ricettive e la filiera delle automotive. Nel caso in cui, invece, l'emergenza dovesse terminare entro il prossimo mese di maggio, le imprese perderebbero solo il 7.4 per cento dei propri ricavi nel 2020: di questo quasi metà sarebbe concentrata tra le imprese lombarde (-62 miliardi circa) e quelle del Lazio (-47 miliardi).

Per quanto riguarda la disoccupazione i dati riguardanti il nostro paese non appaiono altrettanto incoraggianti: l'Italia, infatti, risultava essere in data Ottobre 2019 il quarto

paese in Europa per tasso di disoccupazione (9,7%), dietro la Spagna (14,2%) e davanti alla Francia (8,5%).

Dati allarmanti si registrano riguardo la disoccupazione giovanile con un tasso di incidenza sulla popolazione di età dai diciotto ai ventinove anni del 28,8%.

Il Reddito di cittadinanza, misura di politica attiva del lavoro e di contrasto alla povertà, emanato e tanto sponsorizzato dal Governo Conte I, non ha ad oggi prodotto buona parte dei risultati sperati, come il contrasto alla povertà, la lotta alla disoccupazione (in particolare, quella giovanile) e la garanzia di un reddito minimo garantito per le classi medio-piccole.

Prima di procedere alla trattazione della tematica principale, ritengo opportuno prima fornire una panoramica generale della struttura del presente elaborato scritto.

Esso tratterà un *excursus* sul sistema tributario nazionale dove verranno analizzati i concetti di tassa, imposta e contributo, cercando di individuare le principali differenze terminologiche e normative.

Dopodiché verrà studiata nel dettaglio l'IRAP, partendo dalla sua storia e le principali tasse che sono via via state abolite in seguito alla sua entrata in vigore.

Successivamente andremo ad analizzare nel dettaglio modalità di versamento, soggetti passivi di imposta, base imponibile e rimborsi: il tutto articolato su due o tre capitoli.

Uno spazio a parte verrà dedicato ad un'analisi approfondita dell'Irap nella Regione Liguria e le varie aziende locali e del resto di Italia, che vanno a contribuire alla formazione della base imponibile del tributo.

Infine, la dissertazione si concluderà con citazione dei principali riferimenti normativi e conclusioni e riflessioni personali.

CAPITOLO PRIMO – Il sistema tributario italiano

1.1 Le entrate fiscali

Con il termine *entrate fiscali* si indicano le entrate complessive derivanti da uno o più tributi statali utilizzati per finanziare la spesa pubblica.

Le fonti alle quali lo Stato attinge risorse finanziarie necessarie per offrire alla collettività i servizi pubblici danno luogo alle seguenti entrate:

- entrate tributarie, ovvero contribuzioni obbligatorie che lo Stato centrale impone alle famiglie e alle imprese per sostenere i servizi pubblici forniti alla collettività;
- entrate extratributarie, costituite da redditi provenienti da beni o dalle imprese appartenenti allo stato;
- enti patrimoniali, derivanti dalla vendita di beni di proprietà dello stato;
- entrate per accensioni di prestiti da famiglie o imprese (titoli del debito pubblico)

Le entrate fiscali, che in larga parte caratterizzano le entrate statali, si vengono a formare attraverso la riscossione di contributi sociali e di tributi.

I *contributi sociali* sono destinati al finanziamento di servizi sociali divisibili, erogati da enti previdenziali nazionali, come INAIL e INPS.

I *tributi*, invece, sono destinati al finanziamento di servizi sociali indivisibili e si distinguono in *erariali*, quando vengono versati dallo Stato, e *locali*, quando vengono versati da enti territoriali.

I tributi possono essere ulteriormente suddivisi in tre categorie:

- *imposte*: entrate tramite cui lo stato finanzia le spese per la realizzazione di opere e servizi pubblici indivisibili fra i singoli soggetti. Il costo complessivo viene suddiviso tra tutti i cittadini in base al **criterio di capacità contributiva**, di cui art. 53 della Costituzione. Le imposte si dividono in *imposte dirette* ed *imposte indirette*: le prime colpiscono direttamente il reddito del contribuente in misura proporzionale (ad esempio, l'Imposta sul reddito delle società, IRES) o con aliquote progressive (come nel caso dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche, IRPEF); le seconde, invece, colpiscono il reddito in maniera indiretta, in relazione ai consumi e ai trasferimenti di ricchezze. L'Imposta sul

valore aggiunto (meglio conosciuta come IVA) è la principale imposta indiretta;

- *tasse*: sono il corrispettivo per un servizio reso dall'Amministrazione pubblica, ma di cui beneficia un particolare soggetto o gruppo di individui. In altre parole, si tratta di un servizio divisibile e prestato dietro domanda dell'interessato. L'entità della tassa è, generalmente, inferiore al valore del servizio reso, in quanto si tratta pur sempre di un servizio utile per la collettività. Fra le principali tasse ricordiamo le tasse comunali, le tasse automobilistiche e le tasse scolastiche;
- *contributi*: trattasi di prelievi coattivi di ricchezza effettuati dallo Stato quando è una parte della collettività a beneficiare di un determinato servizio. Un esempio può essere l'allacciamento di un edificio alla rete idrica o fognaria. Su questa categoria non vi è accordo in dottrina: secondo una parte, infatti, è possibile ricondurre i contributi all'insieme delle tasse (in quanto dovuto per uno specifico servizio), mentre secondo altri alle imposte (contributi al Servizio Sanitario Nazionale). L'importo tende a coprire il costo del servizio. A differenza della tassa, che si applica quando si richiede un servizio, il contributo può essere attivato dall'ente pubblico per coloro che ricadono nell'ambito della prestazione di un determinato servizio.

1.2 Le fonti del diritto tributario

Le leggi e le norme tributarie costituiscono l'espressione del potere impositivo dello Stato e, pertanto, contengono comandi diretti alla generalità dei consociati.

Nel quadro costituzionale del nostro ordinamento, l'imposizione tributaria incide direttamente sulle sfere individuali dei contribuenti, per cui la relativa disciplina non può che soggiacere a stringenti regole, che traggono la loro origine nelle cosiddette **fonti di produzione normativa**.

Le fonti sono quegli atti che pongono in essere il diritto, producendo o modificando le relative norme, di cui esso è costituito.

I criteri presenti all'interno del nostro ordinamento che consentono di regolare i rapporti tra le norme giuridiche prodotte da fonti diverse e risolvere eventuali conflitti tra esse sono:

- il *criterio gerarchico*, secondo cui prevale la norma prodotta dalla fonte di rango superiore;
- il *criterio della competenza*, in base al quale, a parità di grado, prevale la norma posta in essere dal foro competente per territorio o per materia.

a) *La Costituzione e i principi costituzionali*

La Costituzione rappresenta la fonte di rango più elevato all'interno dell'ordinamento italiano, in cui trovano legittimità e fondamento tutti i processi di produzione normativa.

L'art. 23 Cost. fissa per la disciplina dei tributi il **principio della riserva di legge**, disponendo che: “*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*”. Tale sintagma riproduce un principio classico delle democrazie liberali, ovvero “*no taxation without representation*”, a cui sia dottrina che giurisprudenza riconducono la funzione di tutela della libertà dei singoli nei confronti del potere esecutivo.

La definizione *prestazione patrimoniale* si riferisce non soltanto alla prestazione di natura tributaria, ma anche a tutte le prestazioni coattive che possono essere richieste al privato senza che la volontà del privato vi concorra¹; di conseguenza, tale nozione si fonda sul carattere della coattività e, pertanto, può fare riferimento anche alle prestazioni patrimoniali relative ai contratti, quando la prestazione contrattuale non sia libera, oppure, ricorre nel caso di un servizio pubblico che, destinato a soddisfare un bisogno essenziale di vita, sia gestito in regime di monopolio.

L'espressione *in base alla legge* utilizzato nella disposizione sta ad indicare, non solo la legge in senso formale, ma anche le leggi regionali e gli atti aventi forza di legge.

Inoltre, in seguito all'adesione da parte dell'Italia al Trattato costitutivo della Comunità Europea, la riserva di legge fa riferimento anche a fonti del diritto dell'Unione Europea. In base a tale principio, dunque, le fonti di produzione normativa del diritto tributario possono essere **interne** o **esterne**.

Occorre ora chiarire la questione concernente il “contenuto minimo” che deve avere la legge che istituisce il tributo.

¹ G. Cicala-C. Migliaccio, *Compendio di diritto tributario*, Nel diritto Editore, 2013, pp. 13-14

L'art. 23 prevede che la legge può non disporre integralmente la regolamentazione del rapporto tributario, demandando a norme di rango subordinato la disciplina specifica degli elementi generali fissati dalla legge; in altre parole, il compito di individuare gli elementi essenziali delle norme tributarie è riservato alle leggi, mentre la disciplina dei procedimenti applicativi dei tributi può essere demandata indistintamente a fonti primarie o secondarie.

Si parla, a tal proposito, di **riserva di legge relativa**, in quanto è specificatamente richiesto dall'art 23 che la legge fornisca una base legislativa.

In questo caso, la riserva di legge ha la funzione di limitare, per la tutela della libertà e della proprietà dei cittadini, la discrezionalità dell'apparato amministrativo statale in ordine al *quantum debeatur* dell'imposta e non al *quomodo*, che generalmente non intacca la sfera del privato.

b) *Le fonti primarie*

In posizione subordinata rispetto alla Costituzione, la legge in senso formale si contraddistingue per una particolare efficacia, in virtù della quale ha il potere di abrogare norme contrarie di pari rango e prevalere su norme contrarie future provenienti da fonti inferiori.

Lo Stato ha potestà legislativa **esclusiva** con riferimento al proprio sistema tributario, mentre ha potestà legislativa **concorrente** a quella delle Regioni in materia di coordinamento del sistema tributario nel suo complesso, pur rimanendo in capo al primo la competenza della fissazione dei principi fondamentali (art 117. Cost.).

Le Regioni a statuo ordinario e gli Enti locali, inoltre, hanno il potere di istituire e applicare tributi propri, nel rispetto dei principi costituzionali, in virtù dell'autonomia finanziaria attribuita ai sensi dell'art. 119 Cost. Discorso simile vale per le Regioni a statuto speciale, le quali tuttavia godono di maggiore autonomia per effetto della disciplina dei rispettivi statuti, ma sempre nel rispetto dei principi costituzionali e delle leggi statali.

Relativamente alla categoria delle leggi formali, l'art 81 Cost., sancisce il divieto di introdurre nuovi tributi con la legge di bilancio.

Per quanto riguarda gli *atti aventi forza di legge*, i **decreti legislativi** e i **decreti legge** sono strumenti normativi utilizzati dal Governo per regolare aspetti particolarmente

tecnici della materia tributaria. Con i primi il Governo, su delega del Parlamento, dà attuazione, ad esempio, a progetti organici di riforma tributaria o provvede ad integrazioni del sistema tributario; con i secondi, invece, l'esecutivo può intervenire per elevare il livello di aliquote di alcuni tributi o per indicare alcune strategie atte a far fronte a nuove spese introdotte dalla legge.

Tra le fonti interne di produzione normativa assume rilievo lo **Statuto dei diritti del Contribuente**, approvato con Legge 27 luglio 2000, n. 212, le cui disposizioni dettano i principi generali dell'ordinamento tributario.

Tale fonte normativa rappresenta il tentativo da parte del legislatore di raccogliere in un unico testo organico la legislazione tributaria, carente di un codice di raccolta allo stato attuale.

Le disposizioni dello Statuto godono di una forza particolare, potendo essere derogate o modificate solo *espressamente* e mai da leggi speciali.

Tra le prescrizioni dettate sulla produzione normativa tributaria, le principali riguardano l'eccezionalità e la necessità di auto-qualificazione espressa dell'interpretazione legislativa autentica (art.1, comma, 2, L. 212/00), la chiarezza dei testi normativi (art.2), la regola dell'irretroattività delle disposizioni legislative (art.3), e il divieto di istituire nuovi tributi tramite decreti legge (art.4).

Dottrina e giurisprudenza, pur riconoscendo allo Statuto una posizione di supremazia rispetto alle altre fonti di produzione normativa, attribuiscono ai principi in esso contenuti la funzione di **orientamento ermeneutico**, vincolante per l'interprete: qualsiasi dubbio sorga sul significato o sulla portata di una disposizione tributaria, deve essere risolto dall'interprete nel modo più conforme ai principi dello Statuto.

c) *Le fonti secondarie*

In posizione subordinata rispetto alle fonti di rango primario si collocano le **fonti secondarie**, costituite dai **regolamenti**, ovvero atti normativi emanati dal Governo, dalla Pubblica Amministrazione e degli Enti decentrati.

Essi rappresentano un efficace strumento per la disciplina applicativa e di dettaglio del sistema tributario; mentre i **provvedimenti normativi** sono generalmente destinati a risolvere casi concreti, i regolamenti presentano caratteri di generalità e astrattezza, tanto da essere definiti atti *sostanzialmente* normativi.

La potestà regolamentare governativa è disciplinata dalla Legge 400/1988, la quale detta in maniera puntuale il procedimento formativo dei regolamenti governativi, eliminando qualsiasi residuo dubbio riguardo le differenze intercorrenti con gli atti amministrativi di carattere generale: si parla, infatti, di “regolamenti” esclusivamente in riferimento a quegli atti per i quali sia stato adottato il procedimento formativo dettato ai sensi dell’art. 17 della sopracitata legge, secondo cui sono emanati con Decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, sentito il parere obbligatorio, ma non vincolante, del Consiglio di Stato. Seguiti i passaggi, i regolamenti vengono sottoposti al visto e registrazione della Corte dei Conti per poi essere pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale.

La l.n.400/1988 ha, inoltre, diviso i regolamenti in diverse categorie tra cui:

- *regolamenti di esecuzione*, atti ad introdurre puntuali prescrizioni, per rendere concretamente operativi leggi e decreti legislativi;
- *regolamenti di integrazione*, recanti norme di completamento della disciplina dettata da fonti primarie, che necessitano di sviluppo ad opera della normativa di fonte subordinata;
- *regolamenti delegati*, che traggono origine da una norma di legge che fissa le norme generali regolatrici della materia. A tali atti si collega il fenomeno della **delegificazione**², caratterizzato dall’affidamento alla normativa regolamentare del compito di disciplinare una determinata materia, sempre nel rispetto delle linee guida della fonte di rango primario.
- *regolamenti indipendenti*, atti che disciplinano materie non regolate da fonti di rango primario, che tuttavia non sono ritenuti ammissibili in ambito tributario (F. TESAURO, SANTAMARIA).

Quanto detto in merito ai regolamenti governativi vale anche per i regolamenti delle Regioni o degli Enti locali.

Tuttavia, mentre le Regioni godono di potestà legislativa primaria che consente di disciplinare i tributi con proprie leggi, gli Enti locali possono esclusivamente regolamenti in materia di tributi propri, la cui disciplina deve essere dettata da legge statale o regionale.

² G.Rolla, *L’organizzazione costituzionale dello Stato*, Milano, Giuffrè Editore, 2010, pp. 368-388.

d) *Le fonti comunitarie e le convenzioni internazionali*

Oltre alle fonti di produzione interna, rivestono un ruolo fondamentale anche le **fonti comunitarie** ed **internazionali**, che trovano fondamento nell'art. 11 della Costituzione.

Le fonti di diritto comunitario si distinguono in *fonti primarie*, le cui disposizioni sono contenute nei trattati istitutivi dell'Unione Europea (TUE e TFUE) e *fonti derivate*, ossia **regolamenti** e **direttive**³.

Tra i principi fondamentali del diritto comunitario primario in ambito tributario si evidenziano **il divieto di imposizione di dazi doganali sulle merci degli Stati Comunitari** ed **il principio di armonizzazione delle normative interne sulle imposte indirette**, entrambi strumentali al principio di libera circolazione delle merci e dei servizi (E.MANZON – A.MODOLO).

Per quanto riguarda le fonti di diritto comunitario derivato, i regolamenti hanno portata generale e sono direttamente applicabili all'interno degli Stati membri senza necessità di essere recepiti da leggi attuative (nella gerarchia delle fonti del diritto sono considerati "norme interposte", andando ad occupare una posizione intermedia tra fonti di rango primario e fonti di rango costituzionale); d'altra parte, le direttive vincolano gli Stati membri per quanto riguarda il mero risultato da raggiungere, tuttavia per essere attuate necessitano di norme di recepimento.

Il diritto internazionale tributario, invece, è costituito dalle **convenzioni internazionali**, che assumono rilevanza nell'ordinamento italiano solo in seguito all'emanazione di una legge di ratifica (art. 80 Cost.)⁴.

Il crescente sviluppo delle relazioni internazionali tra Paesi ha reso indispensabile una sorta di coordinamento della normativa tributaria tra Stati europei ed extraeuropei, al fine di evitare in una "doppia imposizione tributaria", in quanto, non essendoci limiti derivanti dal diritto pubblico internazionale al potere di imposizione dei singoli Paesi, quest'ultimi potrebbero sottoporre a tassazione il medesimo presupposto di fatto. Per evitare quest'inconveniente, vengono stipulate convenzioni internazionali bi- o multilaterali con lo scopo di regolare il potere impositivo degli Stati.

³ R. Adam-A. Tizzano, *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, Torino, Giappichelli Editore, 2014 pp. 166-177.

⁴ F. Del Giudice, *Compendio di diritto internazionale*, Napoli, Edizioni giuridiche Simone, 2014, pp. 27-45.

A seguito dell'emanazione di legge di ratifica, le norme contenute nelle convenzioni internazionali assumono il valore di **norme precettive di carattere speciale**, che prevalgono su quelle interne, salvo che quest'ultime non siano più favorevoli⁵.

1.3 L'efficacia della legge nello spazio e nel tempo

La norma giuridica ricollega al verificarsi di una data fattispecie una certa conseguenza giuridica. In altre parole, la normativa scritta determina la conseguenza giuridica ivi prevista quando si verificano in concreto i fatti astrattamente previsti da quella legge. Per quanto riguarda l'**entrata in vigore** delle norme tributarie, le leggi ed i regolamenti diventano efficaci *erga omnes*, decorsi quindici giorni dalla loro pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale⁶.

In materia, invece, di efficacia nel tempo delle leggi tributarie, si applicano principi generali tra cui il **criterio cronologico**, secondo cui tra le fonti normative del medesimo rango prevale quella emanata successivamente (*lex posterior derogat priori*). Il suddetto criterio è comunque subordinato a due principi fondamentali:

- ✓ *criterio gerarchico*, secondo cui la norma posta da una fonte di rango inferiore non può mai abrogare una norma posta da fonte superiore, anche nel caso in cui la prima sia successiva alla seconda.
- ✓ *criterio di specialità*, in base al quale la norma posteriore generale non abroga la norma abroga la norma anteriore speciale.

L'efficacia della norma tributaria cessa in caso di:

- abrogazione espressa;
- abrogazione tacita;
- scadenza di tempo (nel caso di leggi temporanee);
- sentenza di accoglimento della Corte Costituzionale che dichiara *erga omnes* l'illegittimità costituzionale, che dispone la cancellazione retroattiva (*ex tunc*) degli effetti a essa collegati;
- sopravvenuta entrata in vigore di una disposizione comunitaria incompatibile.

⁵ Art. 169 TUIR.

⁶ Art. 10, disposizioni preliminari, Codice Civile.

L'articolo 11, comma 1, delle preleggi stabilisce che **la legge non può avere effetto retroattivo**, ovvero non può attribuire conseguenze giuridiche a fattispecie verificatesi in momenti precedenti alla sua entrata in vigore.

Il suddetto principio trova una specifica disciplina in ambito tributario con l'emanazione della legge 27 luglio 2000, n. 212, in cui si stabilisce che le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo, salvo casi eccezionali.

Per quanto riguarda le **sanzioni** (amministrative e penali), nessuno può essere assoggettato a sanzione se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione e che se la legge vigente al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi successive stabiliscono sanzioni di diversa entità, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione si divenuto definitivo (principio del *favor rei*)⁷.

In relazione all'efficacia delle norme tributarie nello spazio vige il **principio della territorialità**: le norme producono effetto nell'ambito territoriale in cui lo Stato esercita la sua sovranità.

Non nuovi sono, tuttavia, casi in cui la legge può configurare come presupposto di imposta da applicare sul territorio italiano un fatto avvenuto all'estero, nel caso in cui il soggetto passivo del tributo è un soggetto residente.

Possono al riguardo sorgere problemi di coordinamento con il Paese in cui si è realizzato il presupposto impositivo: per ovviare a ciò ed evitare, quindi, una doppia imposizione, si procede in genere alla stipula di convenzioni tra Stati.

1.4 L'attività di interpretazione della normativa tributaria

In ambito tributario buona parte del lavoro di interpretazione normativa è svolto dall'Amministrazione finanziaria, col fine di orientare gli uffici periferici a rendere uniforme il comportamento e di fornire ai contribuenti un punto di riferimento in materia di adempimenti tributari.

Diversi sono gli atti emanati ai fini della suddetta funzione:

- *circolari* con il compito di dare chiarimenti di una determinata disciplina, soprattutto in caso di modifiche;

⁷ Art 3, D.Lgs. n. 472/1997.

- *risoluzioni*, contenenti risposte a quesiti posti dai cittadini o dagli uffici periferici;
- *istruzioni*, riguardanti l'esatta modalità di compilazione della modulistica fiscale;
- *pareri*, forniti in seguito all'istanza di interpello presentata da un contribuente

Le circolari interpretative, nonostante costituiscano un punto di riferimento per i cittadini sull'indirizzo interpretativo assunto dall'Amministrazione, sono atti meramente interni e, pertanto, non costituiscono una fonte di diritto produttiva di effetti giuridici.

In materia tributaria non esistono regole specifiche in tema di interpretazione delle norme. Pertanto si applicano i criteri generali previsti dall'art. 12 delle Disposizioni Preliminari del Codice Civile.

Tale attività non va a concludersi con il mero esame dei dati testuali; occorre, infatti, tener conto dell'intenzione del legislatore, che l'interprete può ricostruire tramite elementi extra-testuali e mediante **interpretazione logica**, basata sui seguenti criteri interpretativi:

- ✓ *criterio sistematico*, che riconosce prevalenza alle norme costituzionali su quelle primarie e secondarie;
- ✓ *criterio storico*, che richiede all'interprete di analizzare il problema concreto che il legislatore intendeva risolvere;
- ✓ *criterio teleologico*, in base al quale va interpretato il fine che il legislatore intendeva realizzare con la norma oggetto di esame.

Tuttavia, le formulazioni delle leggi sono spesso in conflitto fra loro: per ovviare a questa problematica si può ricorrere ai criteri di gerarchia tra le fonti, cronologici o di specialità.

L'attività interpretativa presuppone, dunque, non solo l'interpretazione in senso stretto della singola norma, ma anche varie operazioni come la ricerca e l'individuazione della norma da applicare al caso, in combinato disposto con altre normative simili o pertinenti la medesima fattispecie.

Molti sono soggetti che nel nostro ordinamento si occupano dell'attività interpretativa e in base a questi è possibile distinguerla in:

- **dottrinale**, operata dagli studiosi della materia per fini spesso didattici o pratici;
- **giurisprudenziale**, compiuta dai giudici nell'esercizio delle sue funzioni e vincolante solo per le parti interessate;
- **autentica**, quando viene fornita dal legislatore e in questo caso vincola tutti.

Infine, nel caso in cui una determinata fattispecie presenti delle lacune così come la legge che la disciplina, l'articolo 12 delle preleggi autorizza l'interprete a ricorrere all'**analogia**, procedimento che permette di ricavare una norma non scritta da disposizioni concernenti casi simili o materie analoghe.

L'articolo autorizza non solo la cosiddetta *analogia legis* (applicazione analogica di altre disposizioni), ma anche l'*analogia iuris*, ossia i principi generali dell'ordinamento italiano.

Essendo espressamente vietato il ricorso ad analogia per leggi penali ed eccezionali (art. 14 disp prel cc.), in ambito tributario si esclude a priori l'analogia per le norme tributarie sanzionatorie. Di conseguenza, non è ammessa l'applicazione analogica delle norme fiscali che stabiliscono fattispecie imponibili, perché sono tali quelle tassativamente indicate dal legislatore.

D'altra parte, è prevista la possibilità di ricorrere all'interpretazione analogica delle **norme tributarie non impositive** nei casi di lacune tecniche, come ad esempio la mancanza di criteri per la determinazione dell'imponibile o di aspetti procedurali e processuali.

1.5 I principi costituzionali alla base del sistema tributario

Il sistema tributario italiano è fondato sul **principio della capacità contributiva**, sancito dall'**art. 53 della Costituzione**, che recita: "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*" e al secondo comma: "*Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*".

Tale articolo, dunque, sancisce i principi della "Costituzione fiscale", che impone l'obbligo di concorrere alle spese pubbliche, per far fronte ai bisogni della comunità sociale. Esso si riferisce non solo ai cittadini italiani, ma a chiunque sia titolare di una fonte di reddito, il quale ha il dovere di solidarietà nella costruzione del nostro Stato sociale.

Il suddetto principio va letto in combinato disposto con gli artt. 2 e 3 della Costituzione, da cui si traggono rispettivamente il **principio solidaristico** e il **principio di uguaglianza sostanziale**.

Da ciò possiamo convenire sul fatto che lo scopo dei tributi non è esclusivamente di natura fiscale, ma anche extra-fiscale, quanto essi sono attuazione del principio solidaristico e “strumento per l’adempimento ai fini sociali che la Costituzione assegna alla Repubblica (F. TESAURO).

Il principio di capacità contributiva rappresenta un vincolo per il legislatore e una garanzia per i soggetti passivi dell’imposizione tributaria, disponendo che è costituzionalmente legittimo imporre tributi solo in ragione di un fatto indicativo della capacità contributiva.

La Corte Costituzionale con sentenza luglio 1968 n. 97 ha dato un’interpretazione precisa del concetto di capacità contributiva, definendola come indice indicativo della **forza economica** di un soggetto, quale presupposto cui commisurare la ripartizione della spesa pubblica.

L’individuazione dei presupposti economici ha portato dottrina e giurisprudenza a schierarsi con due orientamenti diversi: secondo un orientamento maggiormente “garantista”, la capacità contributiva indicherebbe l’**effettiva idoneità soggettiva** del contribuente a far fronte al dovere di solidarietà, manifestata tramite “indici concretamente rivelatori di ricchezza”; d’altra parte, secondo un’interpretazione più morbida, la capacità contributiva sarebbe ravvisata in qualunque fatto economico, anche non direttamente espressivo dell’idoneità soggettiva del contribuente. In base a tale concezione trova fondamento proprio l’IRAP, che assume come presupposto il valore lordo della produzione a prescindere dal reddito, e che va a colpire anche le imposte che chiudono il bilancio in negativo.

A tal proposito, parte della dottrina ha classificato alcuni indici rilevatori di ricchezza in due distinte macrocategorie: gli **indici diretti**, tra cui ricordiamo reddito, patrimonio e incrementi del patrimonio e gli **indici indiretti**, ovvero consumi e trasferimenti di ricchezza.

La giurisprudenza della Consulta ha portato ad ancorare il principio della capacità contributiva al requisito dell’**effettività**, ponendo in primo piano l’esigenza di un

collegamento reale ed effettivo tra indice rilevatore di capacità contributiva e tributo medesimo.

Questo ha fatto sì che venisse ritenuta incostituzionale la norma che prevedeva un contributo minimo al Sistema Sanitario Nazionale da parte di tutti i contribuenti, anche in assenza di un reddito effettivo.

La Corte Costituzionale ha poi aggiunto che si sarebbero dovute ritenere illegittime tutte le presunzioni legali assolute di capacità contributiva, ammettendo solo quelle relative, che avrebbero consentito al contribuente di fornire una prova contraria ai fini del rispetto del diritto di difesa.

Oltre a ciò, la capacità contributiva deve essere correlata al requisito di **attualità**, ossia la sussistenza di una connessione tra momento in cui avviene l'imposizione e quello in cui si verifica il presupposto della fattispecie impositiva; da questo discende la generale illegittimità dei tributi retroattivi.

Se è vero che l'art 53 Cost esige che il tributo venga pagato da colui che ne realizza il presupposto, tuttavia esistono casi in cui l'obbligo è posto carico di uno o più soggetti diversi dal primo: questo è il caso, ad esempio, del **sostituto** o del **responsabile d'imposta**. Affinché, però, tali ipotesi non risultino incompatibili con il principio di capacità contributiva, i soggetti terzi hanno diritto a strumenti per far ricadere l'onere economico del tributo su chi ne realizza il presupposto, come i meccanismi della **rivalsa** o della **ritenuta**.

Per quanto riguarda, invece, il principio di uguaglianza sostanziale, l'art. 3, comma 2, della Costituzione recita: *“E' compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese”*.

Dalla lettura combinata dell'art. 53 e dell'art. 3 Cost ne discende il **principio di uguaglianza tributaria**, secondo cui *“a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale”*⁸.

⁸ Corte cost., 6 luglio 1972, n. 120

Il principio di uguaglianza impone una sorta di **coerenza interna** alla legge tributaria; è necessario che le norme tributarie non sia contraddittorie tra loro. Il legislatore, dunque, ha il dovere di realizzare una “giustizia fiscale”, disciplinando situazioni diverse in maniera differente, salvo il potere della Corte Costituzionale di sindacarne le scelte.

Il comma 2 dell’art 53 Cost. pone il **principio di progressività**: tale concetto impone che la portata di alcune imposte cresca in proporzione al reddito di ciascun contribuente.

In questo modo la percentuale da versare al fisco (*aliquota d’imposta*) è più bassa per coloro che guadagnano di meno e più elevata per coloro che beneficiano di maggiori entrate economiche.

La capacità contributiva è, quindi, un parametro che permette di richiedere maggiori sacrifici economici a coloro che godono di un reddito più elevato.

Tuttavia, il sistema tributario italiano è ad oggi in piena crisi, soprattutto a causa dell’elevato numero di **evasori fiscali**. Questo fenomeno determina una diminuzione delle entrate dello Stato, che si vede costretto a imporre nuovi tributi spesso gravanti sui contribuenti più onesti.

Il Decreto Legge n. 78 del 01-07-2009 (convertito in legge 03-08-2009, n. 102) ha, inoltre, sancito all’art. 13bis l’introduzione del cosiddetto “**scudo fiscale**”, che ha permesso agli evasori che avevano occultato i propri capitali all’estero di riportarli in Italia pagando una tassa *una tantum* del 5%: in tale modo questi evasori hanno potuto non pagare la tassa evasa effettiva e la sanzione per l’esportazione illegale di capitali all’estero⁹.

⁹ Cfr. F. Del Giudice, *Costituzione esplicita*, Napoli, Edizioni giuridiche Simone, 2013, pp. 83-84.

CAPITOLO DUE – La fiscalità decentrata

2.1 L'evoluzione della finanza decentrata in Italia

Le riforme attuate negli ultimi anni hanno modificato in modo radicale gli indirizzi che in precedenza avevano prevalso in tema finanza locale, ponendo le basi per una forte inversione di tendenza verso un sensibile aumento delle entrate proprie dei Comuni e delle Regioni e un altrettanto significativa diminuzione dei trasferimenti a favore delle casse dello Stato centrale.

Le entrate tributarie dei governi locali presentano una maggiore differenziazione rispetto a quelle erariali. La struttura delle prime, infatti, molto importante nel definire il grado di autonomia tributaria di cui gli enti decentrati dispongono.

L'autonomia degli enti decentrati è massima nel caso di tributi propri, il cui gettito finisce integralmente nelle casse degli enti medesimi; d'altra parte è più limitata per quanto riguarda le sovrainposte e le addizionali, infatti si manifesta generalmente solo per il riconoscimento di margini di manovra delle aliquote. Praticamente nulla, invece, nel caso delle compartecipazioni.

La presenza di addizionali, sovrainposte e compartecipazioni è motivata dai costi amministrativi dell'attività di accentramento e di gestione dei tributi propri da parte dei livelli inferiori di governo, particolarmente rilevante in Italia soprattutto a livello comunale, a causa di un numero molto elevato di comuni di modesta dimensione. Inoltre, la distribuzione della base imponibile dei tributi tra diversi enti sub-statali è abitualmente molto sperequata.

Gli ultimi decenni sono stati, appunto, caratterizzati da profondi cambiamenti dal punto di vista del decentramento finanziario.

La riforma finanziaria realizzata alla metà degli anni '70 partiva da presupposti di tipo marcatamente centralistico per quanto riguarda le entrate, affidando ai trasferimenti erariali il sostegno finanziario ai livelli decentrati, tramite un sistema doppio di trasferimenti dallo Stato centrale alle Regioni e dallo Stato ai Comuni.

Questo periodo fu caratterizzato da trasferimenti statali erogati unicamente in base al criterio della "spesa storica", ovvero mediante il ripiano del fabbisogno denunciato da ogni singolo ente in ordine alle proprie spese, indipendentemente dall'analisi della loro consistenza e del loro utilizzo.

A partire dalla metà degli anni '80 il problema dell'autonomia delle realtà locali è tornato alla ribalta anche sotto il profilo delle entrate. Era cresciuto il ruolo delle Regioni e all'inizio degli anni '90 sono state introdotte importanti leggi di riforma degli enti locali e dei criteri del loro finanziamento. Tuttavia, ancora una volta l'attenzione è stata prevalentemente orientata agli aspetti del decentramento delle funzioni e al disegno di più appropriati meccanismi di trasferimento finanziario dal centro alla periferia.

Solo dagli anni '90 in poi inizia a maturare la consapevolezza che il nesso tra efficienza della spesa e responsabilità finanziaria implica anche la definizione di vincoli di bilancio più chiari a carico dei centri responsabili della spesa e una vera e propria autonomia finanziaria.

Tale processo si è riscontrato *in primis* a livello comunale, con l'introduzione nel 1993 dell'ICI, l'Imposta comunale sugli immobili – dal 2012 sostituita dall'Imu a cui si è aggiunta nel 2014 la Tasi – che ha dotato il livello locale di un'imposta patrimoniale reale in grado di fornire un gettito rilevante.

Più difficile, invece, è risultato il processo di ampliamento dell'autonomia tributaria a livello regionale.

Se è vero che fin da prima dell'entrata in vigore nel 1948 della nostra Costituzione le Regioni a statuto speciale (Sardegna, Sicilia, Trentino-Alto Adige, Friuli Venezia Giulia e Valle D'Aosta) godessero di ampia autonomia economico-finanziaria, l'ente regionale non poteva di certo contare su una solida esperienza amministrativa nell'accentramento e gestione dei tributi.

Un punto di svolta si è avuto solo verso la fine degli anni '90 con le **leggi 59 e 127/1997 (leggi Bassanini)**, le quali hanno perseguito con determinazione l'obiettivo di realizzare una più completa autonomia delle Regioni.

Dal punto di vista dei finanziamenti vennero posti due obiettivi fondamentali: il primo fu la creazione di un sistema di entrate regionali proprie due pilastri, ossia l'Imposta regionale sulle attività produttive (Irap), su cui le Regioni possono esercitare una significativa autonomia tributaria e l'Addizionale regionale all'Irpef con possibilità di manovra dell'aliquota da parte delle Regioni, entro i limiti prefissati; ulteriore obiettivo fu quello di separare in modo netto le fonti di finanziamento statali da quelle

regionali, fino alla quasi integrale soppressione dei trasferimenti dello Stato che non facessero parte del fondo sanitario.

Nel 2001 la **riforma del titolo V della Costituzione** cambiò la ripartizione della potestà legislativa e lo schema di finanziamento nel contesto dei rapporti tra Enti.

Particolarmente importante fu la riformulazione delle disposizioni contenute nei nuovi articoli 117, 118 e 119. Il testo vigente dell'articolo 117 prevede infatti una ripartizione delle materie tra i vari livelli di governo sub-statali. Nel testo costituzionale del 1948 erano indicate esplicitamente le materie di competenza regionale; la nuova formulazione, invece, inverte il criterio: le materie enumerate sono quelle di esclusiva potestà legislativa dello Stato, mentre quelle residuali sono lasciate agli enti decentrati. L'articolo 118, invece, enuncia il principio di sussidiarietà che implica da un lato il riconoscimento del livello sovranazionale Comunitario come parte integrante del sistema istituzionale italiano, dall'altro che, in quanto livelli di controllo più bassi, le Regioni siano le principali responsabili della funzione legislativa e i Comuni di quella amministrativa.

L'articolo 119, poi modificato nuovamente dalla legge costituzionale del 2012, disciplina l'assetto finanziario stabilendo che i livelli sub-statali debbano essere responsabili degli equilibri di bilancio al pari dell'amministrazione centrale. La virtù della legge/2012 è stata altresì quella di elevare a rango costituzionale il Patto di Stabilità Interno, derivante dal vincolo europeo del Patto di Stabilità e Crescita. Tale documento esprime un saldo che rappresenta il risultato delle decisioni di spesa e di entrata anche a livello locale e regionale, delineando di fatto un crescente interesse internazionale alla questione degli enti locali sub-statali.

Allo Stato resta la competenza di fissare i principi fondamentali di indirizzo, mentre alle Regioni è attribuita l'iniziativa legislativa in materia di coordinamento nei rapporti tra i vari livelli finanziari. Inoltre è valida per i livelli inferiori di governo la *Golden rule*, ossia la possibilità di finanziamento in disavanzo, ma solo per far fronte a spese di investimento. La giurisprudenza odierna poi non prevede strumenti di garanzia da parte dello Stato sui prestiti contratti dagli enti periferici (divieto di *bail-out*).

A causa della crisi economica che dal 2008-2009 ha investito anche il nostro Paese, la progressiva autonomia degli enti locali ha subito una battuta d'arresto, in ragione dei numerosi provvedimenti che hanno chiamato anche gli enti decentrati a partecipare al

consolidamento della finanza pubblica e al rispetto dei parametri europei. In particolare, forte è stato il dibattito politico sul prelievo patrimoniale sugli immobili, caratterizzato da decisioni altalenanti circa l'inclusione o meno nella base imponibile degli immobili che costituiscono l'abitazione principale del proprietario, escluse dal 2015¹.

La riduzione di spazi di autonomia fiscale è stata dovuta anche dalla volontà di evitare che la politica di riduzione della pressione fiscale perseguita a livello nazionale venisse inficiata da aumenti del prelievo a livello locale. Questo ha portato nel 2016 alla reintroduzione del divieto per gli enti decentrati di manovrare in aumento le aliquote di tutti i tributi di loro competenza.

2.2 Il federalismo fiscale: procedimento di attuazione e i casi Emilia-Romagna e Lombardo-Veneto

Il federalismo fiscale è un tema di forte attualità che pone le sue radici dalla **legge delega 42/2009**. Il documento introduce una modalità di finanziamento dei livelli inferiori di governo originale rispetto alle esperienze europee più consolidate e frutto di un compromesso politico ottenuto con difficoltà. Il principio introdotto è quello di differenziare le modalità di entrata non solo rispetto al livello di governo, ossia distinguendo tra Regioni, Province e Comuni, ma anche in relazione alle diverse funzioni di spesa sostenute da ciascuno di questi enti. In particolare, i costi per le funzioni che richiedono un livello minimo di prestazione su tutto il territorio nazionale dovranno essere finanziati con la compartecipazione dei tributi erariali, con le imposte derivate come l'IRAP oppure quelle addizionali come l'IRPEF, basata su scaglioni di imponibili. Le altre spese potranno essere finanziate con i tributi propri derivati, quindi, con quelli istituiti dalle Regioni con proprie leggi.

Il modello appena esposto contenuto nella legge delega vale anche per la **perequazione**, stabilendo che questa debba essere verticale e non orizzontale e la cui funzione sia quella di colmare il gap tra gettito tributario standardizzato ed i costi standard di esercizio delle funzioni.

La legge delega 42/2009 espone quindi un compromesso riguardante la distinzione tra le funzioni per cui lo Stato ha mantenuto la responsabilità di assicurare livelli minimi

¹ Rosen, *Scienza delle Finanze*, Mc-Graw Hill- Education, pp. 255-256

di prestazione, come sanità o istruzione nel rispetto degli articoli 117 e 119 della Costituzione, e tutte le altre voci di spesa. Per le prime il Governo centrale trasferisce risorse alle Regioni in base alla loro capacità fiscale fino al colmare la differenza con i costi standard. Per le altre funzioni, invece, la perequazione avviene prescindendo dai costi standard e basandosi solo sulla forza tributaria locale, permettendo quindi agli enti locali di utilizzare le risorse eccedenti per altri scopi oppure per ridurre la pressione fiscale.

La Teoria del Federalismo giustifica il decentramento per motivi di efficienza allocativa come argomenta il **Teorema di Oates**², in cui è empiricamente evidente come sia sempre preferibile una soluzione che consenta diverse articolazioni dell'offerta dei beni pubblici locali. Inoltre, come abbiamo accennato in precedenza, non è da sottovalutare il valore politico della frammentazione di competenze che attua di fatto il principio di democrazia.

L'emergere di maggiori esigenze di coordinamento e negoziazione tra i vari livelli di governo, al fine di instaurare una gestione efficace delle diverse politiche pubbliche, ha dato origine ad un **decentramento asimmetrico** nel contesto delle Regioni a statuto ordinario.

Doveroso è in questo senso specificare come l'attivazione dell'autonomia differenziata non conferisca agli enti interessati lo *status di specialità*; rispetto ad esse, infatti, l'attribuzione di maggiori competenze trova forza giuridica nella legge ordinaria seppur atipica e rafforzata. Ai sensi dell'art.116 Cost., questa nuova figura giuridica assume una posizione peculiare; le ulteriori condizioni di concessione amministrativa e legislativa non possono essere revocate unilateralmente come in astratto potrebbe avvenire nei confronti di una Regione a statuto speciale.

L'asimmetria di un sistema in un sistema decentrato interviene quando vi è una differenziazione nel grado di autonomia di competenze e risorse assegnate ai governi sub-nazionali. Ognuna di tali Regioni dispone di regole di finanziamento diverse che, in questo caso, sono il risultato di una negoziazione bilaterale tra le diverse entità e lo Stato centrale.

L'asimmetria delle cinque regioni speciali rispetto alle quindici ordinarie risiede nella natura istituzionale dei loro Statuti, a fronte della natura di legge ordinaria

² *Ibidem*, pp. 357-360.

degli altri che li rende pressoché impossibili da modificare diversamente dal caso delle Regioni a statuto ordinario.

Con le **riforme costituzionali del 1997 e del 2001**, infatti, la disparità tra Regioni speciali e ordinarie, soprattutto in materia di competenze legislativo-fiscali, venne notevolmente ridotta.

Tuttavia, le ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia sono limitate a determinate materie e vengono attribuite secondo uno specifico procedimento.

Per quanto riguarda gli ambiti di esercizio è concessa la possibilità di dotarsi di poteri diversi dalle altre Regioni nelle discipline di potestà legislativa concorrente espresse nel terzo comma dell'articolo 117 Cost.

L'attivazione dell'iter³ che porta alle competenze differenziate si compone della procedura legiferata nel terzo comma dell'articolo 116 in cui l'organo competente, normalmente il Consiglio regionale, presenta al Presidente del Consiglio dei Ministri e al Ministro degli Affari Regionali la proposta. C'è inoltre la possibilità di far precedere la richiesta dallo svolgimento di un **referendum consultivo**, per acquisire l'orientamento dei cittadini che, sebbene la Costituzione non lo contempli espressamente, la Corte Costituzionale non ha ritenuto illegittimo.

Dopo aver consultato gli Enti locali, il cui parere non è comunque vincolante, ha inizio la negoziazione del documento.

La fase successiva è prevista dal **comma 571 dell'articolo 1 della legge 147/2013** in cui, ai fini di quanto previsto nel terzo comma dell'articolo 116 della Costituzione, l'esecutivo ha l'obbligo di attivarsi nel termine di sessanta giorni dal ricevimento dell'input. Pertanto l'iniziativa spetta in prima battuta al Governo, il quale è tenuto a presentare al Parlamento il disegno di legge che recepisce l'accordo con la Regione. In aggiunta la legge ha l'obbligo di rispettare i principi dell'articolo 119 della Costituzione, fra questi si richiamano in particolare il rispetto dell'equilibrio di bilancio e l'obbligo di concorrere all'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione Europea, il principio della disponibilità di risorse autonome e l'impossibilità di ricorrere all'indebitamento se non per finanziare spese di investimento. Infine, la legge 42/2009 provvede a regolare l'assegnazione

³ L.Fucito e M.Frati, *Il processo di attuazione del regionalismo differenziato*, Servizio studi del Senato, 2019, pp. 8-14.

delle necessarie risorse finanziarie in conformità con l'articolo 116 e 119 della Costituzione.

Gli accordi preliminari in merito all'intesa prevista dal terzo comma dell'articolo 116, tra il Governo della Repubblica Italiana e le Regioni Veneto, Lombardia ed Emilia-Romagna, firmati nel febbraio 2018, hanno definito il primo passo verso una maggiore autonomia regionale nelle materie identificate dall'accordo⁴.

I processi politici, le motivazioni e l'oggetto stesso delle richieste effettuate non sono espressione di una visione unica e condivisa delle tre amministrazioni regionali, bensì potremmo identificarli come tre differenti approcci al tema comune del **regionalismo differenziato**. In particolare, i tre prototipi si distinguono in base al grado di autonomia rispetto alla funzione dello Stato centrale e all'impatto sulla redistribuzione delle risorse a livello nazionale.

Seguendo questa chiave di lettura, il Veneto risulta la regione che più di tutte persegue una volontà di autonomia, quasi travalicante le disposizioni costituzionali, volendosi configurare più come una regione a statuto speciale che non come una regione ordinaria con funzioni ampliate. Il Veneto esprime la necessità di una riappropriazione delle risorse fiscali generate all'interno dei confini regionali, e vede come indispensabile la possibilità di autogestione di tutte le materie possibili. I risultati del **referendum del 22 ottobre 2017** hanno evocato l'affermazione di una visione independentista della regione e che vede nelle possibilità offerte dall'articolo 116 della Costituzione il sentiero della direzione sperata.

In parte discostante sembra essere il disegno autonomista della Lombardia che, pur conservando un sentimento di superiorità nei confronti del resto del Paese e pur avendo utilizzato lo strumento referendario del Veneto, concentra le sue richieste di autonomia focalizzandosi sulle possibilità di "snellimento amministrativo", efficienza della gestione dei servizi ed efficacia nell'erogazione degli stessi. In sostanza la Lombardia conferma la sua adesione al **patto di equità nazionale**, non chiedendo quindi l'azzeramento del residuo fiscale, ma sottolinea come la propria capacità di gestione

⁴ *Ibidem*, pp. 14-23; Vari autori, *La finanza territoriale*, Rubbettino editore, Soveria Mannelli (CZ), 2017, pp. 21-43.

delle risorse destinate al territorio possano essere meglio orientate se attribuite direttamente all'ente sub-statale.

Infine, il disegno prospettico dell'Emilia-Romagna identifica questa come la meno estrema delle proposte arrivate al tavolo del governo; non solo ha preferito una concertazione con le rappresentanze degli enti locali e delle parti sociali rispetto al ricorso allo strumento della democrazia diretta, ma non ha ritenuto nemmeno di voler acquisire autonomia su tutte le materie dell'articolo 117 Cost. Al contrario, le competenze in cui ha richiesto una maggiore autonomia si concentrano in settori in cui la Regione ritiene di poter ottenere un vantaggio competitivo dalla gestione decentrata e in cui la vicinanza con gli attori territoriali rappresenta l'asset strategico da cui dipendono le politiche pubbliche.

CAPITOLO TERZO – L’IRAP: Storia e struttura dell’imposta

3.1 L’origine dell’imposta

L’Imposta regionale sulle attività produttive (meglio conosciuta come IRAP) venne introdotta con il **Decreto Legislativo n. 446 del 1997** dall’allora governo Prodi. Nel disegno originario l’imposta colpiva il valore aggiunto netto, determinato per sottrazione, prodotto sul territorio regionale. La particolarità dell’imposta era che i redditi dei fattori produttivi venivano tassati non in capo ai percettori, una volta avvenuta la loro distribuzione, ma in capo all’impresa, al momento della loro formazione. In origine l’aliquota ordinaria era del 4,25% (dal 2007 3,9%), con maggiorazioni per settori come banche, servizi a rete ed assicurazioni e agevolazioni per il settore agricolo. Le regioni avevano la possibilità di variare l’aliquota entro certi limiti e di differenziarla per settori di attività e per categorie di soggetti passivi.

L’Irap fu istituita nell’ambito del più generale progetto di riforma orientato al perseguimento della neutralità dei tributi rispetto alle scelte di imprese e risparmiatori. L’ampia base imponibile dell’imposta doveva garantire la neutralità nelle scelte finanziarie e di impiego dei fattori produttivi delle imprese, nonché, dal punto di vista del decentramento, un potente strumento di finanziamento autonomo delle regioni.

L’impostazione di fondo, che le permise di essere inserita tra i principali strumenti di tassazione regionale, fu quella di assimilare l’imposta ai prelievi ispirati al **criterio del beneficio**, immaginando che anche le imprese dovessero partecipare alla compensazione dei costi per i beni pubblici di cui si avvalgono, soprattutto nei territori dove si genera il valore aggiunto. Il principio base è che anche le attività produttive impiegano servizi pubblici locali, causando costi alla collettività; pertanto i prezzi dei beni inseriti nel mercato devono riflettere anche tali costi di produzione.

Nell’impostazione originaria si riscontrano fattori positivi, tra cui la razionalizzazione e la semplificazione del sistema tributario, grazie alla soppressione di numerosi tributi (Imposta locale sui redditi e Imposta comunale per l’esercizio di imprese e di arti e professioni tra tutti) e la sostituzione con un’imposta a larga base imponibile soggetta ad aliquota relativamente contenuta; l’ampliamento dell’autonomia tributaria regionale, dotando gli enti regionali di un tributo con elevate potenzialità di gettito: l’adeguamento del sistema di finanziamento della spesa sanitaria alla scelta

solidaristica del sistema universale, abolendo i contributi sanitari a carico di imprese e lavoratori.

Il sistema adottato si caratterizzava anche per una moderata elasticità al ciclo economico, garantendo quindi ai territori una protezione contro l'eccessiva volatilità delle entrate.

Il coinvolgimento delle regioni nelle politiche di sviluppo territoriale, conseguenza questa del progressivo decentramento delle competenze dallo Stato centrale alle Regioni, implicava la disponibilità di uno strumento fiscale utilizzabile a supporto delle diverse strategie messe in campo e da utilizzare a copertura di spese non solo sanitarie. La fiscalità dell'impresa rappresentava uno strumento coerente con l'attribuzione alle regioni di un'ampia autonomia nel disegno di politiche di sviluppo. L'Irap, appunto, costituiva una significativa innovazione anche in ambito internazionale e con buone proprietà rispetto a quanto previsto dalla letteratura sul tax assignment¹.

Tuttavia, l'imposta ha goduto fin dalle sue origini di una scarsa approvazione, e per una serie di equivoci dovuti all'indubbia atipicità e per le ingenti critiche mosse dal settore imprenditoriale. Difatti, l'Irap ha determinato uno spostamento del prelievo dal lavoro al capitale, tenuto conto della sua neutralità, mentre i precedenti contributi sanitari andavano a tassare il lavoro. Il motivo principale per cui era mal sopportata dall'impresa era il fatto che andasse a ridurre il rendimento del capitale investito da queste.

Inoltre, le imprese hanno lamentato problemi di liquidità generati dall'imposta in presenza di perdite di esercizio: in altre parole, l'hanno considerata come un'imposta gravante non sul complesso dei redditi, bensì su di esse, ritenendo di conseguenza contraddittorio il suo impiego per finanziarie servizi alla persona, come le prestazioni sanitarie.

Secondo alcuni studiosi, l'imposta sarebbe caratterizzata da **regressività**, in quanto tenderebbe a sfavorire le imprese di piccole dimensioni (PANTEGHINI E PARISI, 2013) e andrebbe ad aumentare nelle fasi recessive a meno che le imprese che riducano l'impiego di lavoro, penalizzando quindi le imprese che non licenziano.

¹ Luca Gandullia e Santino Piazza, "L'Irap e l'autonomia tributaria regionale a vent'anni dal decreto legislativo n. 446/97" in *La finanza territoriale*, Rubbettino Editore-Economia e Finanza, 2018, pp. 83-84.

Le critiche più significative, però, hanno riguardato gli effetti che l'imposta produce sul cuneo fiscale e i conseguenti disincentivi all'occupazione. In effetti, nell'Irap era insita fin dalla sua istituzione **un'asimmetria tra lavoro e capitale**: mentre il secondo beneficiava della deducibilità degli ammortamenti, nel caso del lavoro erano tassati anche i contributi assistenziali e previdenziali. Un riequilibrio nel trattamento fiscale dei due fattori produttivi avrebbe dovuto prendere forma o tramite l'inclusione degli ammortamenti nell'imponibile Irap o per mezzo dell'esclusione dall'imponibile della componente contributiva sul lavoro, come poi avvenne successivamente.

L'Irap è stata ritenuta penalizzante per le imprese del Sud Italia, soprattutto a causa del costo del lavoro, in quanto le agevolazioni territoriali previste dalla normativa non erano in grado di compensare le preesistenti agevolazioni ai fini Ilor e contributi sociali. Anche i provvedimenti di sgravio del costo del lavoro adottati nel periodo 2011-2015 avrebbero prodotto maggiori vantaggi alle imprese del Nord. (STORNAIUOLO E VILLANI, 2015).

Altre critiche hanno riguardato la natura dell'imposta e l'incidenza effettiva; il presupposto è che l'imposta si traslerebbe in avanti e sul piano territoriale darebbe luogo a fenomeni di esportazione dell'imposta che penalizzerebbero maggiormente le regioni del Meridione importatrici. Da qui la proposta di abolizione dell'Irap applicata alle imprese manifatturiere.

Riguardo alla natura di imposta regionale, secondo alcuni l'imposta avrebbe tutt'altro che soddisfatto i requisiti ideali di una buona imposta regionale per una serie di motivi: ha una base imponibile fortemente sperequata tra Regioni, più della base dei redditi Irpef o dei consumi; ha inoltre una base imponibile relativamente mobile tra territori con la conseguenza di incentivare forme di concorrenza fiscale indesiderata tra regioni; è di difficile gestione e accertamento a livello regionale soprattutto nel caso di imprese con impianti produttivi collocati in diversi territori; può generare fenomeni di "esportazione dell'imposta", ovvero la possibilità che attraverso la traslazione dell'imposta sui prezzi, l'Irap sia esportata sui residenti di altre regioni. La critica non riguardava tanto l'imposta in sé, quanto il suo impiego come tributo regionale.

3.2 La natura dell'imposta

L'Irap assoggetta a imposta il **valore aggiunto netto**² prodotto da attività dotate di autonoma organizzazione.

Possiamo considerare l'Irap come un'imposta insolita nel panorama tributario italiano, dato che essa tassa i redditi prodotti, una volta avvenuta la loro distribuzione, non in capo ai percettori, ma a coloro che esercitano un'attività di produzione e scambio di beni e servizi, nella fase di formazione dei redditi.

Riguardo la natura di questo tributo sono sorte nel corso degli anni molte divergenze, tanto da essere addirittura controversa la sua attribuzione alla categoria delle imposte dirette o indirette.

L'aspetto problematico più importante riguarda l'esatta definizione del presupposto dell'imposta e la sua coerenza con i principi generali che legittimano l'imposizione, di cui ricordiamo il **principio del beneficio** e il **principio della capacità contributiva**. Su quest'ultimo l'ordinamento istituzionale del nostro paese attribuisce particolare rilevanza.

Nel 2001 la Corte costituzionale ha stabilito che l'esercizio di un'attività produttiva autonomamente organizzata è esso stesso indicatore di capacità contributiva, anche se di tipo impersonale, in quanto comporta scelte circa la combinazione dei fattori produttivi, che risultano cruciali nel determinare l'ammontare della ricchezza prodotta e la successiva ripartizione tra soggetti diversi che concorrono a crearla. La Consulta così si è espressa:

“Non sono fondate le q.l.c. degli art. 2, 3 comma 1, lett. c), 4, 8 e 11 d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, sollevate in riferimento all' art. 3, 35 e 53 Cost., in quanto l'IRAP non essendo un'imposta sul reddito ma un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, l'assoggettamento all'imposta del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata- sia essa di carattere imprenditoriale o professionale- è pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva, identica essendo, in

² Il valore aggiunto è il valore dei beni e servizi prodotti in un preciso intervallo di tempo da un'impresa con l'applicazione dei fattori produttivi, come terra, lavoro, capitale finanziario e imprenditorialità, al netto dei costi sostenuti per gli acquisti di materie prime e di prodotti intermedi.

I metodi di calcolo del valore aggiunto sono due: il primo ottiene il valore aggiunto come la differenza tra valore della produzione e costo delle materie prime e dei beni intermedi. Questo è il metodo di calcolo della base imponibile Irap.

Medesimo risultato si ha con la somma delle remunerazioni dei fattori produttivi: salari, interessi, rendite e profitti.

Il valore aggiunto è *netto* se fra i costi che si detraggono dal valore dei beni prodotti si include che l'ammortamento, ossia il deperimento del capitale fisico avutosi nel periodo di riferimento; è *lordo* se non si deducono gli ammortamenti; cfr. P. Bosi-M.C. Guerra, *I tributi nell'economia italiana*, il Mulino Editore, 2020, pp. 275-276.

entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta. E' tuttavia vero che mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità. E' evidente, quindi, che nel caso di un'attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione risulterà mancante il presupposto stesso dell'IRAP rappresentato dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa".
(Corte cost., sentenza 21 maggio 2001, n. 156)

Certo è che un tributo di questo tipo trovi una sua chiara collocazione anche nell'ambito del principio del beneficio: si configura come una controprestazione richiesta al contribuente in cambio della fruizione di servizi pubblici e dei costi causati alla collettività delle attività produttive (DE VITI DE MARCO).

Da queste considerazioni sembrerebbe emergere l'inequivocabile natura dell'Irap come prelievo diretto.

Come detto prima, la storia dell'Irap è stata piuttosto lunga e travagliata. Al di fuori dell'ordinamento italiano, imposte dirette sul valore aggiunto sono state teorizzate da studiosi americani, belgi e olandesi in cerca di tributi più consoni rispetto ai contributi sociali, gravanti sui redditi di lavoro, di finanziamento di quelle prestazioni di sicurezza sociale, che negli anni hanno sempre di più assunto un carattere prettamente universale (come la sanità).

E' stata l'idea di sostituire i contributi sanitari con un'imposta sul valore aggiunto ad ispirare la **Riforma Visco**, la quale ha introdotto l'Irap in sostituzione e dei contributi sanitari e di altre imposte che gravavano sulle attività produttive (Ilor, Iciap, tasse sulle concessioni comunali...).

L'adozione di una base imponibile ampia e a bassa aliquota riduce le possibilità di evasione ed elusione e gli effetti distorsivi causati da altre aliquote, e conduce ad una più uniforme distribuzione del carico tributario.

Sicuramente l'Irap ha permesso di incrementare il grado di autonomia delle Regioni, dotandole di un tributo proprio con larga base imponibile e una certa flessibilità di manovra nella fissazione delle aliquote, avvicinando la responsabilità della spesa a quella del prelievo.

Ciononostante l'imposta ha dovuto fare i conti anche con pesanti critiche (vedi paragrafo 3.1) e proposte di abolizione, che hanno dato luogo a normative nuove che hanno alterato la sua conformazione iniziale.

Innanzitutto l'Irap è, in genere, dovuta anche alle imprese in perdita. La critica ha origine dall'erronea considerazione dell'Irap come imposta sui profitti anziché sul valore aggiunto netto, ma che ha molto pesato nella valutazione complessiva dell'imposta.

L'Irap, inoltre, equipara impresa e lavoro autonomo: se da un lato il concetto di organizzazione (elemento costitutivo dell'imposta) è naturalmente correlato alla nozione stessa di impresa, dall'altro non è detto che l'attività professionale sia svolta sempre presenza di organizzazione di capitale o lavoro altrui.

Infine, gravando su tutte le componenti del valore aggiunto, l'Irap costituisce un elemento del **cuneo fiscale sul lavoro**: negli ultimi anni la riduzione del cuneo fiscale sul lavoro è stata attuata attraverso interventi di riduzione dell'Irap, che hanno portato alla totale deduzione del costo del lavoro tempo indeterminato dalla base imponibile. Di conseguenza, l'Irap non tassa più l'interno valore aggiunto netto, ma solo la somma degli utili, interessi passivi e salari dei lavoratori non a tempo indeterminato.

3.3 Elementi costitutivi dell'Irap

Come ogni tributo l'Irap possiede degli elementi costitutivi ben precisi; questi sono essenzialmente cinque:

- ✓ **presupposto;**
- ✓ **soggetto attivo;**
- ✓ **soggetti passivi;**
- ✓ **base imponibile;**
- ✓ **aliquota.**

a) *Il presupposto*

Il presupposto è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni e alla prestazione di servizi. Questo si differenzia da quello proprio dei tributi a cui l'Irap è stata paragonata, come un'imposta diretta sul reddito (Ires e Irpef ad esempio) e un'imposta indiretta sugli scambi (Iva). Per la prima, infatti, il presupposto è costituito dalla percezione di redditi, mentre per seconda dalle cessioni di beni e prestazione di servizi.

b) *Soggetti attivi*

L'imposta è dovuta alla regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato. Se l'attività è svolta in regioni diverse va ripartito a frazioni prodotte in ogni regione.

In linea di principio se il valore è prodotto in regioni diverse andrà ripartito in base alle retribuzioni e stabilimenti (operanti per almeno 3 mesi nel territorio).

Caso specifico è, ad esempio, quello della Liguria (che andremo ad analizzare in un capitolo successivo): la somma finale dell'imposta non va interamente nelle casse della Regione suddetta ma anche nelle casse di altre Regioni che hanno dislocato sul territorio nazionale alcune loro aziende e imprese.

L'Irap è istituita con **legge statale**, ma, per sancirne la natura di tributo proprio delle Regioni, è previsto che essa sia istituita con legge regionale. Le Regioni, a proposito, non possono modificare la base imponibile del tributo, mentre possono modificarne l'aliquota, le detrazioni e le deduzioni, nonché introdurre speciali agevolazioni, nei limiti previsti dalle leggi statali.

c) *Soggetti passivi*

I soggetti passivi sono gli imprenditori individuali, le società, gli enti commerciali e non, gli esercenti arti e professioni, le amministrazioni pubbliche e gli enti e società non residenti (quest'ultimi solo per il valore aggiunto prodotto nel territorio nazionale). Sono esenti dal tributo i soggetti operanti nel settore agricolo (ad eccezione, ad esempio, dell'agriturismo), le cooperative di piccola pesca, e le cooperative e consorzi che operano nel settore della selvicoltura. L'esclusione del settore agricolo risponde a finalità esclusivamente agevolative.

Inoltre, l'applicazione dell'Irap richiede che sia soddisfatto il requisito dell'**autonoma organizzazione**. Si tratta di un argomento di particolare rilevanza soprattutto per lavoratori autonomi e professionisti. In attesa di una normativa che faccia effettivamente luce sugli specifici parametri qualitativi e quantitativi per definire la sussistenza o meno di tale requisito, la Corte di Cassazione ha dettato a sezioni unite un indirizzo, secondo cui l'autonoma organizzazione ricorre quando il contribuente (imprenditore o lavoratore autonomo) sia il responsabile dell'organizzazione, impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in

assenza di organizzazione e utilizzi in modo in occasionale del personale in eccedenza rispetto a un collaboratore impiegato per mansioni meramente esecutive o di segreteria:

“Affinché si possa affermare la sussistenza di un’ autonoma organizzazione che determina la soggezione ad IRAP di un lavoratore autonomo, non è sufficiente un fattore soggettivo di autoorganizzazione, ma occorre anche un fattore oggettivo, costituito da un apparato esterno alla persona del professionista e distinto da lui, risultante dall’ aggregazione di beni strumentali e/o di lavoro altrui; tale organizzazione è riscontrabile ogni qualvolta il professionista si avvalga, in modo non occasionale, del lavoro di altri, o impieghi beni strumentali eccedenti, per qualità o valore, il minimo comunemente ritenuto indispensabile per l’ esercizio dell’ attività, costituendo indice di tale eccedenza, fra l’ altro, l’ avvenuta deduzione dei relativi costi ai fini dell’ IRPEF o dell’ IVA. E’, perciò, inammissibile il ricorso con cui l’ Amministrazione non contesti le argomentazioni con cui il giudice di merito ha ritenuto che, nel suo caso di specie, non sussistessero i suindicati elementi oggettivi propri di una autonoma organizzazione”. (Cass. Civ., sez. V, sentenza 11 ottobre 2007, n.21421).

Sono esclusi dall’ applicazione dell’ imposta i lavoratori autonomi e le imprese individuali con ricavi non superiori a 65.000 euro.

d) *La base imponibile*

La base imponibile è costituita, in larga misura, dal valore aggiunto netto prodotto sul territorio regionale.

Considerando il valore aggiunto come la somma delle remunerazioni dei fattori produttivi, l’ Irap colpisce i *profitti*, gli *interessi passivi*, i *salari* e gli *stipendi*.

Dal punto di vista quantitativo si tratta di un’ imposta con una base potenzialmente ampia, dal valore molto vicino al prodotto interno dell’ economia.

Gli interventi susseguiti nel corso degli anni, che hanno determinato una progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro a tempo indeterminato, hanno ridimensionato la portata del tributo, assimilandola sempre di più ad un’ imposta sui profitti, che però non ammette la deducibilità degli interessi passivi.

Esiste un’ articolazione delle modalità di definizione della base in relazione a particolari caratteristiche dell’ attività svolta o dei diversi obblighi di tenuta della contabilità³.

Le società di capitali, ad esempio, calcolano la base imponibile del tributo direttamente a partire dalle poste di bilancio, in coerenza con i principi contabili adottati, senza che

³ Cfr. *Ibidem*, pp. 280-288.

siano previste variazioni di tali poste per renderle coerenti con i principi fiscali. Tutti gli altri soggetti, invece, continuano a far riferimento ai dati fiscali.

Se è vero che nella maggior parte dei casi la base imponibile è costruita dal valore aggiunto netto dell'attività prodotta sul territorio nazionale, tuttavia, ci sono modalità differenziate di definizione della base, in relazione al tipo di attività e a particolari soggetti. Tali differenze sono atte a tener conto di particolari caratteristiche dell'attività svolta (banche, assicurazioni e amministrazioni pubbliche) o dei diversi obblighi di contabilità (esercenti arti e professioni o imprese in contabilità semplificata).

Per quanto riguarda **banche** ed **enti finanziari**, a causa della particolare natura dell'attività di intermediazione da essi svolta, gli interessi passivi non rientrano nella base imponibile del tributo. In questo caso il valore della produzione è pari al margine d'intermediazione che emerge dal bilancio civilistico, redatto in conformità ai principi di contabilità internazionale, ridotto del 50% dei dividendi a cui vanno sommati: il 90% degli ammortamenti dei beni ad uso funzionale, il 90% delle altre spese amministrative, le rettifiche e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela. Le spese per il personale sono incluse nella base imponibile.

Il valore della produzione delle **imprese di assicurazione** è pari alla somma dei risultati del conto tecnico dei rami danni e dei rami vita del conto economico, con le seguenti variazioni rispetto alle banche: gli ammortamenti e le altre spese di amministrazione sono deducibili al 90%, gli interessi passivi sono deducibili per il 96% dell'ammontare, i dividendi sono tassati per il 50%, sono deducibili le perdite, le svalutazioni e le riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili a crediti nei confronti di assicurati. Non sono, invece, deducibili le spese per il personale.

Seguendo il criterio della determinazione del valore aggiunto della contabilità nazionale, il valore della produzione di **organi e amministrazioni di Stato ed enti pubblici e privati non commerciali** è determinato in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente assimilato o per prestazioni occasionali.

Per **esercenti arti e professioni** è determinato dalla differenza tra ammontare dei compensi percepiti e costi sostenuti inerenti all'attività, compreso l'ammortamento dei

beni materiali ed immateriali, esclusi gli interessi passivi e le spese per il personale dipendente.

Riguardo a **imprese in contabilità semplificata**, rileva il criterio di cassa applicato ai fini delle imposte sui redditi: nel calcolo del valore si fa riferimento ai ricavi e altri proventi percepiti e alle spese sostenute nel periodo di imposta.

Infine, per i **soggetti che operano nel settore agricolo** il valore è dato dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione.

Le deduzioni della base imponibile dell'imposta contribuiscono in maniera significativa a definire il disegno complessivo. Tali deduzioni rispondono a due principali finalità. La prima è venire incontro alle esigenze delle piccole imprese; la deduzione qui si attesta a 8.000 euro per i contribuenti con base imponibile fino a 180.759,91 euro e poi decresce fino ad annullarsi in corrispondenza a un reddito di 180.999,91 euro. Per imprese individuali, società di persone, arti e professioni, invece, la deduzione è pari a 13.000 euro e poi decresce fino ad annullarsi in corrispondenza del reddito di 180.999,91 euro.

La seconda finalità è quella di ridurre il cuneo fiscale su lavoro e agevolare l'assunzione di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato. I costi del personale a tempo determinato restano inclusi nella base imponibile dell'Irap, ma vanno comunque considerati al netto dei contributi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro.

Per arrivare a questo risultato occorre, innanzitutto, calcolare l'importo dell'insieme di deduzioni già riconosciute, in misure, forme e tempi diversi, a fronte dell'assunzione o dell'impiego di lavoratori, e poi calcolare un'ulteriore deduzione pari alla differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e l'importo.

La prima deduzione è riconosciuta per l'anno di assunzione e i due successivi entro un limite massimo annuo di 15.000 euro a persona, in misura pari al costo dei nuovi assunti a tempo indeterminato, purché generino un incremento rispetto al numero di lavoratori, sempre con contratto a tempo indeterminato, mediamente occupati nel periodo di imposta precedente.

A questa deduzione se ne accompagnano altre suddivise in due insiemi fra loro *alternativi*.

Il primo consiste nell'esclusione dalla base imponibile dei contributi previdenziali ed assistenziali a carico del datore di lavoro relativi ai lavoratori dipendenti assunti a tempo indeterminato e nell'abbattimento forfettario della base imponibile per un importo di 7.500 euro per ciascun lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta.

D'altra parte, il secondo insieme fa riferimento a soggetti passivi con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori a 400.000 euro e comprende una deduzione di 1.850 euro per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo di imposta fino a un massimo di cinque, in relazione al numero di dipendenti impiegati.

Inoltre, per gli apprendisti e i disabili il costo del lavoro è interamente escluso dalla base imponibile.

e) *L'aliquota*

L'aliquota è pari al **3,9%**. Le Regioni possono modificarla in aumento o in diminuzione, fino a un massimo di 0,92 punti percentuali e differenziarla per settori di attività e per categorie di soggetti passivi. Ciascuna regione a statuto ordinario può ridurre le aliquote fino ad azzerarle e disporre deduzioni dalla base imponibile, nel rispetto delle norme dell'Unione Europea e degli orientamenti della Corte di Giustizia, a condizione che la Regione non aumenti l'aliquota dell'addizionale all'Irpef oltre lo 0,5%.

Per le banche e le assicurazioni l'aliquota è rispettivamente del 4,65% e del 5,90%.

Nei confronti degli organi e amministrazioni statali e degli enti pubblici, l'Irap si applica sull'ammontare delle retribuzioni lorde corrisposte, con aliquota dell'8,5%.

3.4 La deducibilità dell'Irap dalle imposte sui redditi

Nel disegno originale l'Irap avrebbe potuto essere dedotta né dall'Irpef né dall'Ires. Tale regola avrebbe semplificato i rapporti tra i diversi livelli di governo, eliminando possibili forme di interferenza nei gettiti dei rispettivi tributi. Tuttavia, dal momento che l'Irap grava su interessi passivi, elementi di costo e, in parte, anche sulla spesa per

il personale, che sono deducibili dalla base imponibile delle imposte sui redditi, si è posto il problema di ammettere la deducibilità dalle imposte sui redditi almeno dell'Irap pagata su tali componenti.

L'Irap pagata sulle spese per personale dipendente e assimilato, al netto delle deduzioni spettanti, è allora stata resa pienamente deducibile alla base imponibile dell'Irpef e dell'Ires; quella relativa agli interessi passivi dà, invece, diritto ad una deduzione pari al 10% dell'Irap residua, interessando quindi lavoratori e anche le imprese.

A comprendere in maniera più approfondita le caratteristiche della base imponibile e le relazioni con la base dell'Ires, può aiutarci un esempio numerico concreto.

Esempio

Immaginiamo di avere una società di capitali che operi in Emilia-Romagna nel settore manifatturiero e abbia 10 lavoratori dipendenti a tempo indeterminato (di cui nessuno di sesso femminile e di età inferiore ai 35 anni), di cui due unità assunte a tempo indeterminato in aggiunta alle 8 dell'anno precedente; che abbia 4 lavoratori a tempo determinato e che presenti i seguenti dati contabili:

1. Ricavi 1.500.000
2. Costi materie prime 200.000
3. Salari e stipendi per lavoratori a tempo indeterminato 300.000 (ripartiti in pari misura fra i 10 dipendenti)
4. Salari e stipendi per lavoratori a tempo determinato 60.000
5. Oneri sociali per lavoratori a tempo indeterminato 120.000 (ripartiti in pari misura fra i 10 dipendenti)
6. Oneri sociali per lavoratori a tempo determinato 24.000
7. Ammortamenti 100.000
8. Interessi passivi 150.000
9. Utile 546.000 (1-2-3-4-5-6-7-8)
10. Valore aggiunto netto 1.200.000 (1-2-7) (ovvero 3+4+5+6+8+9)

Dalla base imponibile Irap, uguale al valore aggiunto netto (ricavi meno costi delle materie prime e ammortamenti), la società potrà dedurre integralmente il costo sostenuto per i lavoratori a tempo indeterminato.

Base imponibile Irap: $1.200.000 - (300.000 + 120.000) = 780.000$

(La base imponibile si può ottenere anche con la somma delle retribuzioni dei fattori produttivi soggetti a tassazione: costo del lavoro a tempo determinato, interessi passivi e utile della società:

$$84.000 + 150.000 + 546.000 = 780.000)$$

Irap dovuta: $0,039 \times 780.000 = 30.420$

NOTA: Per tutti i lavoratori assunti a tempo indeterminato, la società ha interesse ad optare per la prima tipologia di agevolazioni sopracitata; per quelli assunti a tempo determinato non ha diritto alla seconda tipologia. La base imponibile si ottiene sottraendo al valore aggiunto netto:

- ✓ il costo dei due nuovi assunti entro un limite massimo di 15.000 euro ciascuno. Poiché ogni lavoratore ha una retribuzione pari a 30.000 euro e costa in oneri sociali 12.000 euro, la deduzione ammessa è pari a $(15.000 \times 2) = 30.000$;
- ✓ gli oneri sociali relativi ai lavoratori a tempo indeterminato per 120.000 euro;
- ✓ 7.500 euro per ogni lavoratore a tempo indeterminato $(7.500 \times 10) = 75.000$;

Le deduzioni ammontano nel complesso a 225.000 euro, cifra inferiore a quella sostenuta per il costo del lavoro a tempo indeterminato della società di capitali.

La società ha, quindi, diritto ad una ulteriore deduzione, pari al costo complessivo del lavoro a tempo indeterminato, meno le deduzioni così calcolate $(300.000 + 120.000 - 225.000 = 195.000)$.

Inoltre, la società non ha diritto a deduzioni per i lavoratori a tempo determinato, poiché le componenti positive del suo valore aggiunto vanno al di là di 400.000 euro e fra i lavoratori in questione non vi sono apprendisti, persone con disabilità, o assunte con contratti di formazione-lavoro o impiegati in Ricerca e Sviluppo.

Base imponibile Irap: $1.200.000 - (225.000 + 195.000) = 780.000$

Irap dovuta: $0,039 \times 780.000 = 30.420$

Base imponibile Ires: non coincide con l'utile della società, di 546.000 euro, in quanto è ammessa la deduzione dell'Irap sul costo del lavoro dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti e del 10% dell'Irap residua.

La componente del costo del lavoro su cui si paga l'Irap è rappresentata dal costo dei lavoratori a tempo determinato $(60.000 + 24.000) = 84.000$

Deduzione Irap sul costo del lavoro: $0,039 \times 84.000 = 3.276$

Deduzione 10% Irap residua: $0,1 (30.420 - 3.276) = 2.714,4$

Base imponibile Ires: $546.000 - 3.276 - 2.714,4 = 540.009,6$

Le Regioni hanno la potestà di regolare con leggi proprie le procedure applicative dell'imposta. Tali normative prevedono la stipula di convenzioni con il Ministero delle Finanze per l'espletamento di attività di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta.

Sotto il profilo internazionale l'Irap ha natura di **imposta territoriale**: per i soggetti residenti non è da considerare imponibile la quota di valore della produzione realizzata all'estero, mentre nei confronti dei non residenti è imponibile la quota del valore della produzione realizzata nel territorio italiano.

Il pagamento dell'imposta, come quello delle altre imposte dirette, avviene mediante **autotassazione**, in **rate di acconto** ed eventuale versamento a saldo.

3.5 Gli effetti dell'Irap sui fattori produttivi

L'Irap grava sui redditi dei fattori produttivi. In questo caso i principali effetti che produce riguardano due fattori, ossia il **capitale** e il **lavoro**⁴.

Per quanto riguarda il capitale, l'Irap, a causa della non deducibilità degli interessi passivi, determina un aumento del cuneo fiscale, introducendo, di conseguenza, una distorsione nel caso di finanziamento con debito, che non esiste, invece, nella tassazione dei profitti (attuata con Irpef ed Ires).

Nell'attuale quadro, in cui la tassazione sulle imprese è ancora sbilanciata a sfavore del finanziamento con capitale proprio, l'Irap riesce a ridurre la distanza fra i cunei fiscali relativi alle forme di finanziamento.

D'altra parte, sul lavoro l'Irap genera un aumento del cuneo fiscale e una distorsione che può portare ad un minore utilizzo di tale fattore rispetto a quello realizzabile in assenza di imposte. Perciò l'onere riservato al costo del lavoro è stato progressivamente diminuito attraverso un insieme di deduzioni, che hanno portato alla totale esclusione della tassazione dal costo del lavoro a tempo indeterminato

⁴ Cfr. *Ibidem*, pp. 158-160 e pp. 289-290

CAPITOLO QUARTO: l'evoluzione dell'IRAP a vent'anni dal decreto legislativo n. 446/97

4.1 Introduzione

Le modifiche apportate alla disciplina dell'Irap nel corso degli anni, ed in particolare la graduale marginalizzazione e progressivo annullamento della parte inerente al costo del lavoro, sono state di tal portata da alterare sostanzialmente la struttura originaria dell'imposta, compromettendo le finalità per le quali essa era stata inizialmente introdotta nel 1997, allorquando era stata concepita come strumento dell'autonomia fiscale regionale. In via principale, l'Irap è stata classificata come componente del cuneo di imposta sul lavoro, e ciò ha condotto negli anni all'adozione di una serie di modifiche, a partire dagli anni 2000, volte all'abbattimento del detto cuneo fiscale. Tali emendamenti adottati mediante il susseguirsi di una lunga serie di provvedimenti normativi, hanno da ultimo condotto nel 2015 alla completa esclusione del costo del lavoro a tempo indeterminato dalla base imponibile. Attualmente, l'Irap non tassa più il valore aggiunto netto, ma solo la somma di profitti e interessi passivi (e, naturalmente, il costo del lavoro non a tempo indeterminato, non intaccato dalle suddette riforme legislative. Tale stato di cose ha condotto ad una riduzione dell'effettivo gettito riconducibile a tale imposta, di fatto ridimensionandola, con conseguente e diretta riduzione anche dei margini di autonomia impositiva delle regioni (Bosi e Guerra, 2017). Tale capitolo della presente dissertazione è volto quindi a delineare i lineamenti principali dell'imposta a vent'anni dalla sua introduzione, il dibattito sulla sua creazione e le successive modifiche, la dinamica del gettito e dell'imponibile, l'apporto della stessa al processo di decentramento fiscale regionale e l'ipotetica futura evoluzione della stessa anche mediante un raffronto internazionale.

4.2 La configurazione originaria

Secondo il progetto originario (d.lgs. n. 446 del 1997) l'Irap mirava al valore aggiunto netto, determinato per sottrazione, prodotto sul territorio di una data regione. Quale aspetto peculiare di tale imposta, vi è il momento in cui concretamente viene applicata la tassazione: non in capo al percettore, a distribuzione del reddito avvenuta, ma in capo all'impresa, una volta che detti redditi si sono formati. L'aliquota ordinaria

originariamente prevista era pari al 4,25% (ridotta al 3,9% dal 2007), con aliquote maggiori previste per alcuni particolari settori (banche, assicurazioni, servizi a rete) e, per converso, aliquote inferiori in altri settori, quale ad esempio quello agricolo. Alle singole Regioni era attribuito il rilevantisimo potere di variazione di detta aliquota, pur entro limiti prefissati dalla legislazione statale, nonché la facoltà di differenziare le singole aliquote per singoli settori di attività e per tipologie di soggetti passivi. L'Irap era parte di una più ampia riforma volta al perseguimento della neutralità dei tributi rispetto alle scelte di imprese e risparmiatori. La base imponibile molto estesa era volta ad assicurare l'imparzialità nelle scelte finanziarie e di impiego dei fattori produttivi delle imprese, nonché, un fondamentale mezzo di finanza autonoma delle singole regioni, in un periodo politicamente orientato a favorire il decentramento amministrativo. La scelta di base, che condusse alla categorizzazione di tale imposta quale regionale, fu quella di configurare l'imposta quale simile ai prelievi ispirati al criterio del beneficio, supponendo che anche le imprese dovessero contribuire alla compensazione dei costi per i beni pubblici di cui si avvalgono, in particolare con riferimento ai territori ove il valore aggiunto si genera. Tale ragionamento poggia sull'assunto che anche le attività produttive si servono di servizi pubblici locali, cagionando costi in capo alla collettività. Da ciò deriva che anche i prezzi dei beni dalle stesse posti sul mercato debbano comprendere anche tali costi produttivi (Oakland e Testa, 1996; Bird, 1999, 2003 e 2014). La sopra descritta impostazione originaria si caratterizza per alcuni elementi certamente positivi, quali il complessivo riordino e semplificazione del sistema tributario, la cancellazione di numerose voci di prelievo fiscale (tra cui contributi sanitari, Ilor e Iciap) e la loro sostituzione con un'imposizione ad estesa base imponibile, soggetta ad aliquota relativamente contenuta e, comunque, ampiamente modulabile. Ulteriori aspetti positivi sono poi l'estensione dell'autonomia tributaria regionale, elemento fondamentale del sistema di finanziamento territoriale, mediante la dotazione in capo alle regioni di un tributo con elevate potenzialità di gettito, e l'adeguamento del sistema di finanziamento della spesa sanitaria alla scelta solidaristica del sistema universale, mediante abolizione dei contributi sanitari in carico alle imprese e lavoratori (Visco, 2009). Peraltro, tale meccanismo dell'Irap vedeva, oltre alla già citata neutralità fiscale rispetto alle scelte finanziarie e produttive delle imprese, una discreta modulabilità rispetto alla situazione

economica regionale di riferimento, garantendo quindi alle Regioni una tutela contro l'eccessiva imprevedibilità delle entrate. Infatti, le Regioni avevano assunto un ruolo centrale nelle politiche di sviluppo territoriale, nate dal progressivo decentramento di competenze, e tali nuove prerogative implicavano la disponibilità di uno strumento fiscale utilizzabile, al margine, a supporto delle diverse strategie messe in campo e, comunque, a copertura di voci di spesa non solo sanitarie. E' proprio in tale rinnovata ottica che la fiscalità in capo alle imprese rappresentava uno strumento appropriato per rendere effettiva la più ampia autonomia regionale nel disegno di politiche di sviluppo (Ambrosiano, 2005). Sotto altro profilo, l'Irap si presentava quale una trovata fiscale innovativa anche nel panorama internazionale, e con buone proprietà rispetto a quanto previsto dalla letteratura sul tax assignment (Alworth et al., 1996; Pola, 2005; Bird, 2003). Tutti i sopra esposti aspetti positivi, tuttavia, non hanno influito sull'accettazione di buon grado di tale nuova imposta, che fin da subito ha goduto di un consenso molto limitato. Tale insofferenza nei confronti dell'Irap si spiega a causa di una serie di incomprensioni dovute alla sua indubbia atipicità e per una serie di contestazioni mosse dal settore imprenditoriale. In concreto, essa ha prodotto uno spostamento del prelievo fiscale dal lavoro al capitale, tenuto conto della sua neutralità, mentre i contributi sanitari previamente previsti incidono direttamente sul lavoro. Tale meccanismo l'ha resa particolarmente odiata dalle imprese, che la percepivano come una concreta riduzione del rendimento del capitale da loro investito. Esse denunciavano altresì problemi di liquidità generati dall'imposta in presenza di perdite d'esercizio. Inoltre, le aziende l'hanno interpretata come un'imposta gravante direttamente sull'impresa, e non come relativa al complesso dei redditi, e di conseguenza hanno ritenuto contraddittorio il suo impiego per finanziare servizi alla persona, come le prestazioni sanitarie. Sotto un profilo ancor più specifico e tecnico, alcuni commentatori hanno posto in luce la regressività dell'imposta, che tende a pregiudicare maggiormente le imprese di minori dimensioni (Panteghini e Parisi, 2013), nonché la sua pro ciclicità, di talché produrrebbe un aumento dell'aliquota effettiva nelle fasi economiche recessive a meno che le imprese riducano l'impiego di lavoro, recando maggior danno economico alle imprese che non effettuano licenziamenti. Il rilievo maggiormente negativo posto in luce dalla dottrina è stato tuttavia l'effetto negativo prodotto dall'imposta sul cuneo fiscale, con conseguente

nocumento all'occupazione lavorativa (cfr. ad esempio, Staffolani, 2000; Carotti e Ruocco, 2004). Sotto tale profilo, è opportuno evidenziare che l'Irap, già nella sua conformazione originaria, presentava una dicotomia tra lavoro e capitale, poiché mentre il capitale vedeva quali voci deducibili gli ammortamenti, il lavoro vedeva la tassazione anche dei contributi assistenziali e previdenziali e quindi, in definitiva, un maggior "pondere" di tale imposta. Il ripristino dell'equilibrio avrebbe potuto prodursi, alternativamente, o con l'inclusione degli ammortamenti nell'imponibile Irap (Convenevoles, 2005) o con l'esclusione da tale imponibile della componente contributiva sul lavoro (Giannini e Guerra, 2005), come poi avvenne successivamente. Ad ogni modo, a partire dalla sua iniziale introduzione, l'Irap, soprattutto per la sua componente penalizzante sul fronte del costo del lavoro, era ritenuta gravosa soprattutto nei confronti delle imprese meridionali, in quanto le agevolazioni territoriali previste dalla normativa Irap non erano in grado di compensare le preesistenti agevolazioni ai fini Ilor e contributi sociali (Stornaiuolo, 1997 e 1998). A tale situazione si tentò di porre rimedio nel periodo 2011 – 2015 con provvedimenti volti a conseguire una diminuzione del costo del lavoro: tuttavia essi produssero maggiori risultati con riferimento alle imprese del Nord Italia (Stornaiuolo e Villani, 2015). Sono stati poi posti in luce ulteriori aspetti negativi inerenti la natura dell'imposta e la sua incidenza effettiva: si parte dal presupposto per cui l'imposta si traslerebbe in avanti e sul piano territoriale darebbe luogo a fenomeni di esportazione dell'imposta, penalizzanti maggiormente per le regioni del Sud importatrici. Sulla base di tale deduzione venne formulata la proposta (Svimez, 2014a e 2014b; Pica et al., 2014) di abolizione "settoriale" dell'Irap, con riferimento alle sole imprese manifatturiere (tuttavia, per una discussione critica della proposta, si veda Bises, 2014). Si contestò altresì l'effetto benefico dell'Irap quale ottima imposta regionale ideale per la concreta attuazione del decentramento, e ciò in ragione della base imponibile notevolmente difforme da regione a regione (più di quanto avviene per Irpef e IVA), della sua attitudine (a cagione della facoltà, pur limitata, di variazione a livello regionale dell'aliquota in diminuzione o in aumento) a favorire forme non volute di concorrenza fiscale tra regioni, della sua difficoltà di gestione ed inquadramento a livello regionale (in particolare, nel caso di imprese con impianti produttivi localizzati in più regioni), e della possibilità del prodursi di fenomeni di

«esportazione dell'imposta», cioè la possibilità che attraverso la traslazione dell'imposta sui prezzi, l'Irap sia esportata sui residenti di altre regioni. Tale critica non riguardava propriamente *l'an* sull'esistenza dell'Irap, bensì *l'ubi*, ossia la sua prospettiva regionale. Tra le varie proposte di modifica, si pensò anche ad una sua applicazione a livello nazionale, quale tributo erariale (Maré, 2006).

4.3 Il progressivo depauperamento della base imponibile dell'Irap

Le contestazioni all'Irap, nei vent'anni passati dalla sua istituzione, assunsero molte volte sembianze di proposte che ne hanno richiesto la radicale soppressione (anni 2001 e 2008), come anche nel 2005-2006 in occasione del rischio di censura europea per supposta violazione della normativa in materia di Iva (Arachi e Zanardi, 2005; Bordignon, 2005; Giannini e Guerra, 2005; Osculati, 2005). Tra le suddette criticità, diffusamente riportate nel precedente capitolo, quella maggiormente presa in considerazione negli anni fu l'incidenza dell'imposta quale componente del cuneo di imposta sul lavoro. Tale problematica venne affrontata, a partire dalla metà degli anni 2000, con una serie di interventi diretti modificativi della disciplina, conclusi nel 2015 con la completa esclusione del costo del lavoro a tempo indeterminato dalla base imponibile. E' bene notare come tale criticità fosse stata notata già nei lavori preparatori alla introduzione dell'Irap, in particolare nei documenti della commissione di studio sull'applicazione dell'Irap (Commissione Gallo, 1996), ove si evidenziava la necessità che la scelta a favore della stessa permanesse coerente con l'intento di ridurre il carico fiscale precedente. In allora si calcolava, tentando di prevedere gli effetti dell'introduzione dell'Irap, che l'aliquota totale incidente, sommando contributi sanitari a carico del datore di lavoro e del dipendente, nella situazione pre 1997, fosse pari al 10,6%, mentre l'introduzione dell'Irap l'avrebbe ridotta al 5,2% (Commissione Gallo, 1996). Negli anni successivi, anche a causa di ulteriori mutamenti del sistema macroeconomico totalmente indipendenti dall'introduzione dell'imposta, vennero a sommarsi le proteste di coloro che ritenevano l'Irap deleteria per una corretta e fluida dinamica della domanda-offerta nel mercato del lavoro, con le rimostranze presentate dai soggetti passivi, specie se piccole imprese, circa la debenza dell'imposta anche in caso di perdite d'esercizio (Panteghini e Parisi, 2013). La generale congiuntura economica negativa a livello mondiale e nazionale, e la resistenza sociale del mondo

imprenditoriale, hanno contribuito in maniera significativa ad un ridimensionamento di tale imposta. A partire dal 2007, gli interventi governativi sulla determinazione dell'imponibile (deducibilità dei contributi sociali, deduzioni forfettarie per i lavoratori a tempo indeterminato e per i neo assunti) hanno iniziato a incidere in maniera sempre più rilevante sulla componente lavoro. Le riduzioni di base imponibile previste a livello nazionale si sommano poi a quelle deliberate a livello regionale, oltre alla contestuale diminuzione, nel medesimo periodo, dell'aliquota implicita sulle imprese (Crespi, Di Majo e Pazienza, 2013). In un'ottica politica volta a non inficiare totalmente l'incidenza di tale imposta sui bilanci, l'alleggerimento del cuneo fiscale sul lavoro avrebbe poi dovuto attuarsi attraverso alleggerimenti dell'Irpef per i redditi più bassi. Come sostenuto infatti da autorevole dottrina: «L'Irap è fondamentale per l'autonomia tributaria regionale [...]. Non si vede perché si debba andare oltre la deducibilità dei contributi sociali dall'imponibile dell'imposta regionale» (Osculati, 2005). Contrariamente alla posizione sopra espressa, come già anticipato, nel 2015 venne decisa l'esclusione completa del costo del lavoro per dipendenti a tempo indeterminato (anche se unita dall'aumento delle aliquote dell'imposta, che vengono riportate ai livelli del periodo d'imposta 2013), determinando il culmine del progressivo processo di erosione della base imponibile Irap, iniziato poco dopo la sua introduzione. E', comunque, opportuno rilevare come il costo del lavoro, in molti casi, fosse già stato escluso nella sua interezza dalla base imponibile, soprattutto nelle regioni meridionali e nel caso di nuove assunzioni. Pertanto, la disciplina introdotta dalla legge di stabilità 2015 va letta (Arachi et al., 2015) come un provvedimento finalizzato al riordino ed al definitivo assestamento di una situazione già presente, piuttosto che come un testo innovativo. Peraltro, nonostante gli intendimenti posti a fondamento di tale testo di legge, l'impatto sulla diminuzione del cuneo fiscale risultò molto limitato (Upb, 2014). Venne però intaccata anche la caratteristica neutralità dell'imposta, propria della fase introduttiva, progressivamente erosa con ripetuti interventi a favore del fattore produttivo lavoro (Arachi e Santoro, 2012). Gli emendamenti apportati alla disciplina Irap hanno infatti allontanato la base imponibile dall'approssimazione iniziale del valore aggiunto netto, avvicinandola alla misura dell'utile d'esercizio (cui si sommano gli interessi passivi). L'Irap resta un'imposta neutrale rispetto alle scelte di finanziamento, ma non più rispetto alla scelta fra

differenti fattori produttivi, gravando ora in via esclusiva sul fattore capitale. L'odierna impostazione dell'Irap, connotata da deducibilità del costo del lavoro e indeducibilità degli interessi passivi, ha assunto concretamente i lineamenti della comprehensive business income tax (Cbit) proposta nel 1992 dal Tesoro americano come forma di tassazione delle imprese neutrale rispetto alle scelte di finanziamento (Manzo e Monteduro, 2010). Il consolidato indebolimento della base imponibile Irap, come era prevedibile, ha cagionato conseguenze rilevanti sulla finanza regionale (Arachi e Zanardi, 2005), sotto molti profili: in primo luogo, l'indebolimento dell'Irap ha come conseguenza una rilevante diminuzione del grado di autonomia fiscale delle regioni, depauperandole in maniera assai consistente del proprio gettito tributario; la riduzione della base imponibile rende meno incisivi gli interventi a favore di particolari settori produttivi o categorie di contribuenti; inoltre, l'erosione della base imponibile cagiona evidenti problemi di disparità tra le regioni più o meno abbienti, poiché le attività produttive a maggior intensità di capitale sono in maggioranza collocate nella parte centro settentrionale del paese, creando una maggiore complessità del sistema perequativo. Da ultimo, la suddivisione tra le regioni della base imponibile Irap delle imprese multi-impianto risulta più ardua, in quanto l'esclusione del costo del lavoro (indeterminato) ha fatto venir meno il riferimento precedentemente adottato, ovvero le retribuzioni del personale.

4.3.1 Gettito e imponibile a livello nazionale nel periodo 2002-2016

Gli effetti simultanei del ciclo economico e della progressiva erosione della base imponibile possono essere posti in evidenza raffrontando la dinamica degli incassi Irap e del valore aggiunto, essendo quest'ultimo l'indicatore di contabilità nazionale più vicino alla definizione di imponibile Irap (al netto, come nel caso dell'imposta, della componente pubblica). Come si vede nel grafico 1, dal 2007 si produce un significativo calo dell'imposta, che, oltre agli effetti combinati del ridimensionamento dell'aliquota base e del ciclo economico negativo (lo scoppio della crisi del 2007-2008), subisce certamente l'effetto degli aumenti delle deduzioni per lavoro dipendente, che si aggiungono alle deduzioni forfettarie per le piccole e medie imprese, e la modifica ai criteri di esenzione dall'obbligo di versamento dell'imposta in capo ai contribuenti minimi (che ha cagionato un rilevante calo del numero dei contribuenti Irap a partire

dal 2008). Tale simmetria prosegue ininterrottamente fino al 2013, allorquando esse divengono totalmente asimmetriche. Il significativo calo di gettito è correlato alla riduzione ulteriore del cuneo fiscale nel 2013, ed al definitivo abbattimento della quota di costo del lavoro per i dipendenti a tempo indeterminato, sostitutiva di tutte le precedenti agevolazioni, a partire dal 2015. Argomentando in termini numerici, il gettito complessivo dal 2013 al 2016 passa da circa 34,8 miliardi a circa 22,8 miliardi. La diminuzione è da attribuire interamente alla componente privata, che passa da circa 24,8 a circa 13,1 per un calo totale di 11,7 miliardi di euro. Negli anni successivi si osserva una tenue ripresa del gettito privato, che passa da 13,1 a 13,8 miliardi (+5,3%) nel 2017. Nel medesimo lasso di tempo il valore aggiunto in termini nominali cresce del 2,1%. Il numero dei contribuenti ha subito una crescita nel biennio 2003- 2005 (poco meno di 270 mila unità aggiuntive) per poi diminuire, passando da 5,7 milioni circa nel 2007 a 4,9 milioni circa nel 2009. Anche in tal caso, oltre al dato fisiologico dei flussi in entrata e uscita delle imprese dalla platea dei contribuenti Irap, si può evidenziare l'impatto rilevante della decisione presa dal legislatore di ampliare la platea dei contribuenti minimi (l. n. 244/2007). Lo scalino nel biennio (-760 mila unità circa) 2007-2009 si può addebitare in buona parte a questa modifica normativa. Per effetto di tale modifica legislativa, l'Irap ha così sostanzialmente perduto le sue connotazioni di coerenza rispetto alla dinamica dell'imponibile potenziale, come si vede nel grafico 1, di cui ha goduto almeno fino al 2014. L'erosione dell'imponibile è correlata in prima battuta al calo dell'aliquota ordinaria nel 2007 (dal 4,25 al 3,9%) e poi all'ampliamento del regime delle deduzioni nel biennio 2006-2008. In aggiunta, le differenti decisioni del legislatore nazionale sulla definizione di imponibile e dei soggetti passivi hanno contribuito a modificare in maniera stabile la capacità di questa imposta di reagire alla dinamica dell'imponibile, minandolo in profondità. L'autonomia tributaria regionale ha subito l'effetto del ridimensionamento del ruolo dell'imposta. Benchè la serie di dati non sia molto estesa, si può stimare in via approssimativa l'effetto della perdita di peso dell'Irap, considerando l'autonomia impositiva delle regioni tra il 1998 e il 2014 (figura 2) sulla base dei dati pubblicati dall'Istat. Il coefficiente di autonomia impositiva, elaborato dall'Istat sulla base dei bilanci consuntivi regionali come rapporto tra entrate proprie o devolute dallo Stato e il totale delle entrate correnti, è di fatto tornato ai livelli del 1998 (figura 2) nelle regioni a

statuto ordinario. Pur non disponendo dei dati di dettaglio sulla composizione del numeratore (entrate da tributi propri o devoluti) impiegato per costruire l'indicatore di autonomia impositiva, ma considerato il significativo sforzo fiscale sull'addizionale Irpef che le regioni nel periodo in esame hanno espresso, è opportuno evidenziare come la perdita di gettito dell'Irap possa aver contribuito alla sostanziale stasi dell'effettiva autonomia tributaria nelle regioni a statuto ordinario.

4.4 L'Irap quale Tributo Regionale. Un breve resoconto.

La questione dell'Irap è connessa a quella relativa all'attuazione del federalismo fiscale (l. 42/2009 e relativi decreti attuativi). La *ratio* della creazione di tale imposta era primariamente il finanziamento dei sistemi sanitari regionali e, sul presupposto che negli anni a venire si sarebbe assistito ad un aumento delle autonomie regionali, anche al sostentamento di queste ultime. Tuttavia, il cosiddetto federalismo fiscale non ha seguito un percorso celere e lineare, costantemente ostacolato nella concreta attuazione del dettato normativo, e con la dotazione di insufficienti strumenti di prelievo fiscale in capo alle regioni, certamente non proporzionati all'aumento delle loro competenze. L'impatto dell'Irap quale tributo di natura regionale ha subito l'influsso negativo della sua collocazione giuridico-istituzionale. La Corte costituzionale sul punto ha più volte ribadito (sentenza n. 296 del 2003 i cui principi sono stati poi ribaditi anche nelle sentenze n. 297 e 311) che l'Irap non può essere considerato un tributo regionale in senso proprio alla luce di quanto stabilito dal nuovo art. 119 della Costituzione, in quanto trattasi in realtà di un tributo previsto da una legge statale e da questa attribuito alle regioni, con conseguente possibilità da parte dello Stato di modificarla e persino abolirla a sua discrezione (cfr. Antonini, 2004). Nella sentenza 296/2003 la Corte costituzionale ha precisato che l'Irap non rientra nella competenza concorrente, bensì in quella esclusiva statale (art. 117, II comma, lett. e)). Da dette pronunce Costituzionali se ne deduce che possono considerarsi «tributi propri» regionali in senso stretto solo quelli istituiti con legge regionale, pur nel rispetto dei principi statali di coordinamento della finanza pubblica (Di Maria, 2003; Basilavecchia et al., 2006). Sul punto tuttavia il legislatore è rimasto a lungo inerte, recependo le pronunce costituzionali solo con la c.d. regionalizzazione dell'Irap (l. 244/2007), attribuendo così formalmente la natura di imposta regionale all'Irap (Nicolini, 2010). Tuttavia, tale regionalizzazione, pur accrescendo i poteri impositivi delle regioni,

concretamente non ha inciso sulla natura «erariale» del tributo (Buzzacchi, 2011). In tale prospettiva, l'Irap è da qualificarsi come tributo proprio regionale di «tributo proprio derivato», nel senso di tributo di competenza erariale devoluto alle regioni. Sulla base di tale sostanziale competenza, il Governo liberamente ha continuato ad intervenire in molteplici aspetti della disciplina Irap, variando le aliquote base e le regole di determinazione della base imponibile e sospendendo in fasi alterne i poteri delle regioni nel variare le aliquote. E' evidente come tali interventi abbiano lasciato un margine di determinazione regionale assai limitato ed assai eterodiretto. Ne è derivata una sorta di sudditanza regionale nei confronti del governo centrale circa la trasmissione delle informazioni indispensabili per un effettivo esercizio dell'autonomia tributaria e un loro coinvolgimento nella gestione dell'imposta e nell'azione di contrasto dell'evasione (Arachi e Zanardi, 2005). Nei primi anni le regioni hanno operato con parsimonia, quasi con timidezza, negli ambiti Irap sui quali potevano vantare scelte autonome in senso peggiorativo per i contribuenti: ridotto è stato l'incremento dell'aliquota base, salvo che, come nel caso delle Marche, per finanziare il deficit sanitario, privilegiando invece misure agevolative di tipo selettivo a favore di settori produttivi o tipologie di soggetti specifici (ad esempio, enti del settore non profit, piccole imprese ecc.). Diffuso invece è stato l'utilizzo dei margini di autonomia a fini redistributivi e di supporto all'attività economica (Ambrosanio, 2005). Si è registrato in talune regioni l'utilizzo di incrementi di aliquota settoriale per disporre, parallelamente, una riduzione in altri settori. In particolare, tipici sono stati gli sgravi per i settori non profit e gli aggravii verso i settori più forti quali banche ed assicurazioni. Tra le finalità politiche per il perseguimento delle quali l'Irap è divenuta un utile strumento, vi sono la promozione di determinati settori produttivi (ad esempio, imprese di nuova costituzione o imprese localizzate nei comuni montani) e la regolazione del mercato del lavoro. Sotto il profilo economico, discreta è stata l'utilità dell'Irap quale strumento di controllo dei passivi regionali, poiché le imprese sono concretamente in grado di esercitare una supervisione di tale aspetto maggiormente incisiva rispetto ai cittadini. Un problema invece connaturato all'Irap è stato la forte sperequazione sul territorio, maggiore rispetto ad altre tipologie di tributi regionali, con conseguente estrema complicatezza del sistema perequativo (Bordignon, 2005). Per l'effetto, le regioni del sud in genere hanno avuto aliquote più alte, pur avendo basi

imponibili più ristrette, anche per via delle maggiorazioni previste in via automatica per compensare i disavanzi sanitari. Le funzionalità allocative e distributive cui può prestarsi l'Irap hanno trovato la loro massima espressione nella seconda metà degli anni 2000, a fronte di ulteriori sblocchi in punto di variabilità regionale delle aliquote. Nel 2003, su 16 regioni che intervenivano sull'aliquota, tutte in esenzione o riduzione per specifici settori, solo 3 imponevano incrementi di aliquota su specifici settori. Su 19 regioni che intervenivano per l'anno di imposta 2007, 6 erano le regioni con maggiorazioni, le altre limitandosi ad agevolazioni o esenzioni specifiche. Nel 2013 vi è stata una netta inversione di tendenza, in base alle quale quasi tutte le regioni a statuto ordinario disponevano manovre aggiuntive, e tutte presentavano incrementi, oltre che agevolazioni ed esenzioni, non limitati ai settori bancario e assicurativo, con un significativo aumento della variabilità all'interno delle regioni della gamma di settori oggetto di maggiorazioni, mentre solo una regione presentava esclusivamente esenzioni o agevolazioni. Una panoramica di dette manovre al 2013 si può trovare in Lattarulo e Provvedi (2014), mentre in Piazza (2017) si presenta una valutazione al 2014 degli effetti di gettito nelle singole regioni delle decisioni fiscali pubblicate nel modello di dichiarazione Irap 2015. Negli ultimi anni si è registrata una consistente variabilità settoriale nell'applicazione dell'Irap, e ciò testimonia l'attenzione crescente da parte delle amministrazioni regionali verso il sistema produttivo locale e la necessità di mettere in campo manovre di politica industriale differenziate. Comunque, le regioni hanno diffusamente e notevolmente utilizzato i margini di manovra loro concessi. Il calo di gettito da manovra autonoma dopo il 2008 (Piazza, 2017) è il risultato dell'impatto (asimmetrico) dei cicli settoriali sugli imponibili locali, a cui si aggiungono l'intervento del legislatore sull'imponibile e le preferenze fiscali dei legislatori regionali. Tuttavia, le intromissioni continue del legislatore nazionale sul potere di scelta locale hanno creato notevole variabilità nei dati. In particolare, il frequente intervento di blocco e sblocco delle aliquote, a far data dal 2003, ha reso il sistema estremamente labile. Dal 2003 al 2006 viene avviato il blocco della manovrabilità delle aliquote (in aumento) a opera del governo Berlusconi, seguito dal breve sblocco con il governo Prodi, subito contraddetto dall'anno d'imposta 2009. Si è poi avuto lo sblocco con i governi Monti e Letta (anni di imposta 2012 e 2013) e il rinnovato blocco intervenuto con il governo Renzi (2014 e 2015). Da ultimo, per le

regioni per le quali è stato previsto un piano di rientro, l'Irap ha prodotto un particolare effetto nefasto, in alcuni casi decisamente incisivo (ad esempio, Lazio e Campania). Le manovre Irap nella cornice del piano di rientro cagionano distorsioni a seguito del taglio del costo del lavoro, unito ad ulteriori interventi intesi a ridurre il numero di soggetti passivi. Tale riduzione dell'imponibile ha cagionato un calo del gettito previsto, da compensare per dette regioni con ulteriori aggravio a carico della fiscalità generale. Tale conseguenza probabilmente non era voluta da legislatore nazionale. Il taglio del costo del lavoro ha quindi minato, pur indirettamente, l'attribuzione alle sole imprese del luogo dell'onere di ripristinare il pareggio di bilancio regionale. D'altra parte, già in epoca di studio dell'Irap quale imposta per il finanziamento regionale della spesa sanitari, si paventava un potenziale conflitto inter regionale conseguente alla differente applicazione delle aliquote. Il legislatore, bene conscio di tale pericolo, aveva limitato le possibilità di manovra autonoma regionale sulle aliquote all'interno della forbice +/-1% rispetto all'aliquota standard. Autorevole dottrina, Revelli (2015), non ravvisa fortunatamente impatti negativi nella dinamica inter regionale, né spostamenti significativi di impianti verso territori ad aliquota inferiore. Una conferma, ancorché indiretta e parziale, può derivare da una breve ricognizione sulle aliquote applicate nelle regioni dal 2011 al 2015 per i settori bancario e assicurativo. Si osservano due sole tipologie di maggiorazioni di aliquota applicate al settore finanziario nelle regioni negli anni di riferimento, ovvero la maggiorazione massima, +0,92% rispetto all'aliquota ordinaria, o l'assenza di maggiorazione (quindi aliquota uguale a quella determinata dalla legge nazionale). Non esistono casi intermedi, eccetto uno, rilevabile nelle Marche, dove è stata applicata un'aliquota maggiorata di 0,83 punti percentuali ai settori bancario e assicurativo. Si tenga però conto che la regione Marche ha optato per un innalzamento generalizzato dell'aliquota pari allo 0,83% per tutti i settori. Le regioni a statuto speciale non hanno espresso aumenti di aliquota per i settori bancario e assicurativo, eccetto la Sicilia. Da quanto sopra, si desume che non vi è stata alcuna corsa alla riduzione delle aliquote al fine di attrarre imponibile pregiato nel caso dei settori bancario e assicurativo, in particolare in questo periodo di forte crisi settoriale (2011-2015). In quasi tutte le regioni gli imponibili del settore bancario e assicurativo sono stati colpiti da maggiorazione autonoma rispetto all'aliquota base, in ragione dell'elevato valore aggiunto garantito da questi settori.

Non si è però notato alcun movimento al ribasso delle aliquote massime (+0,92%) imposte dalle diverse regioni nel periodo 2011-2015. Anche nei periodi di blocco delle aliquote, nessuna delle regioni che aveva optato per il massimo di aliquota ha deciso un ribasso, manovra comunque consentita alle amministrazioni regionali.

4.5 Prospettive future

L'attuale conformazione dell'Irap si denota per deducibilità del costo del lavoro e indeducibilità degli interessi passivi. Essa, concretamente, ha quindi assunto la struttura della comprehensive business income tax (Cbit), che come tale è neutrale rispetto alle scelte finanziarie delle imprese. Per come è oggi strutturata, essa effettua un prelievo modesto verso le imprese (Arachi et al., 2015). Viene tuttavia da chiedersi come possa ulteriormente evolversi la disciplina dell'Irap quale tributo di natura regionale. L'esperienza passata, fatta di luci ed ombre, ha infatti dimostrato come non sia affatto semplice predisporre un'imposta efficiente, dal gettito elevato ed agevolmente gestibile a livello regionale (Arachi e Zanardi, 2005; Bordignon, 2005; Giannini e Guerra, 2005; Osculati, 2005). Escludendo un ritorno all'Irap originaria, l'imposta potrebbe restare nella sua forma attuale. Supponendo di strutturare una tassa di tipo locale che non abbia nella base imponibile il costo del lavoro, sul modello della Gewerbesteuer, imposta locale sui profitti e il capitale d'impresa, si andrebbe a rivoluzionare l'aliquota Irap: infatti, tale tributo ha un'aliquota formale media del 18%, nettamente differente rispetto all'aliquota Irap del 3,9%. Una potenziale riforma potrebbe realizzarsi nel senso di assicurare alle regioni fonti di finanziamento non sperequate, stabili e prevedibili, e un accresciuto grado di autonomia impositiva. Anche alla luce delle vicende dell'Irap, e in particolare alle incertezze circa la sua natura di tributo regionale «proprio» o «proprio derivato», in via preliminare andrebbero definiti e resi stabili gli assetti istituzionali dell'autonomia tributaria regionale, tuttora largamente incompiuti. Già in passato gli studiosi hanno affrontato la questione inerente l'opportunità o meno di un superamento dell'Irap e le possibili alternative. Tuttavia, l'assenza di strumenti tributari alternativi, realisticamente assegnabili alle regioni, così come anche l'impossibilità di finanziarne la soppressione hanno di fatto reso impraticabile l'abbandono dell'Irap (Guerra, 2003; Bordignon, 2005). L'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile ha reso molto più

complicata l'individuazione di eventuali analoghe alternative. Ad esempio, è di fatto tramontata l'opzione – pensata per l'eventualità di una bocciatura in sede europea – di uno spaccettamento dell'Irap (Giannini e Guerra, 2005), ossia la sua suddivisione in due o più imposte, una prima su una base imponibile costituita da profitti e interessi passivi, e una seconda imposta sul costo del lavoro (una sorta di «contributo sanitario»). Tale soluzione, oltre che creare ancora maggiore confusione, percorrerebbe una strada oramai politicamente osteggiata, ossia quella della tassazione sul costo del lavoro. Le opzioni possono essere invece ricercate negli ambiti della tassazione d'impresa, della produzione, dei consumi e del reddito personale. Nell'ambito della tassazione d'impresa, l'opzione sarebbe quella del decentramento dell'Ires, che sebbene trovi riscontri in molti Paesi, contrasta con la letteratura sul tax assignment che è più portata a vedere nell'imposta sui profitti societari uno strumento della finanza centrale e che, anzi, nel caso esista una corporate income tax locale o regionale, consiglia la sua sostituzione con un'imposta sul valore aggiunto all'origine (Bird, 1999). Sotto altro profilo, difficilmente l'Ires, anche solo in parte regionalizzata, potrebbe ripristinare il preesistente grado di autonomia tributaria; si tratterebbe di un tributo inferiore sul piano della stabilità nel tempo del gettito e della distribuzione territoriale della base imponibile (Zanardi, 2002). In tema di tassazione dei consumi, se si confrontano le prescrizioni normative della letteratura tradizionale sul tax assignment con gli assetti della tassazione decentrata prevalenti in Europa e in Italia si registra un'evidente discrasia. Lo strumento impositivo considerato tra i più appropriati per i governi intermedi – ossia l'imposta generale sui consumi – è sostanzialmente assente; prevalgono invece i prelievi specifici sul consumo e le compartecipazioni al gettito dell'Iva nazionale (Marè, 2003; Gandullia, 2005). Maggiore diffusione in punto di tassazione sui consumi si registra al di fuori del territorio Europeo. D'altra parte, Essa poggia su solide motivazioni teoriche: si tratta di tributi coerenti con criteri di benefit taxation, in grado di generare un gettito poco sperequato sul territorio e che essendo «visibili» favoriscono l'accountability. L'opzione Iva nazionale e imposta regionale monofase (Vitaletti, 2005) al dettaglio presenterebbe indubbi vantaggi sul terreno dell'autonomia fiscale regionale e della distribuzione della base imponibile. Tuttavia, essa è contraria alla normativa Europea, la quale proibisce l'applicazione di prelievi specifici sul valore aggiunto da parte di

differenti autonomie interne ad un paese membro. Pertanto, considerata la natura «europea» del tributo, l'effettiva implementazione della proposta richiede una preventiva autorizzazione da parte della Ue. Quanto alla tassazione del reddito personale, una soluzione potrebbe essere individuata in un ampliamento dell'addizionale regionale Irpef. Peraltro, posto che la base imponibile Irpef è distribuita più uniformemente di quella Irap, si ridurrebbe la necessità di operare una perequazione fra regioni. Vi sono però anche aspetti negativi: una struttura fortemente regionale dell'Irpef comporterebbe carichi fiscali differenziati in relazione alla residenza, e porterebbe purtroppo a mobilità interregionale, effettiva o a fini elusivi, di alcune componenti della base imponibile (Arachi e Zanardi, 2005). Rimanendo sulla tassazione della produzione, la dottrina ha sposato anche in tempi recenti la teoria della superiorità delle imposte sulla produzione rispetto a quelle sul capitale, in quanto più aderenti al criterio del beneficio (Gugl e Zodrow, 2015 e 2018). In generale, l'imposta locale sul business e, in particolare, l'imposta sul valore aggiunto alla produzione, secondo il principio di origine e il criterio del beneficio, contano ancora sostenitori o sono addirittura oggetto di una riscoperta (McLure, 2000 e 2001; Bird, 1999, 2003 e 2014; Papke, 1999; Fox e Luna, 2002). A testimonianza di ciò, ancora recentemente si è sviluppato un ampio dibattito negli Stati Uniti circa l'auspicabile impiego di forme di state general business taxes, ossia di imposte decentrate sulle attività produttive ad ampia base imponibile, sul modello dell'Irap o di sue varianti, per il finanziamento degli Stati americani (Ebel et al., 2016). Ad avviso degli studiosi, tali proposte di tassazione locale produrrebbero un gettito stabile ed efficiente, e fungerebbero da valida risposta alla crisi dell'ordinaria state corporate income tax. In buona sostanza, le alternative proposte e/o attuate vanno – in termini di ampiezza della base imponibile – a un estremo dall'imposta sui proventi lordi (gross receipts tax-GRT), passando attraverso la business value added tax (VAT), per arrivare all'estremo opposto alla tradizionale corporate income tax (CIT) (Cline e Neubig, 2008). L'esperienza americana più recente per un verso ha mostrato che, in analogia con l'esperienza dell'Irap, un'imposta originariamente ad ampia base imponibile come la Michigan Business Activities Tax e la Single Business Tax è stata con il tempo trasformata – per effetto 98 delle pressioni del settore imprenditoriale – in una classica imposta sul reddito (Hines, 2003). Sotto altro aspetto, hanno ben performato due imposte ad ampia

base imponibile, la Business Enterprise Tax (imposta tipo Irap) del New Hampshire e la Gross Receipts Tax dell'Ohio e dello Stato di Washington (proposta anche in Connecticut) o la sua variante della Gross Margin Tax del Texas (Kenyon, 1996; Arnold e Ardinger, 2004; Pogue, 2007; Testa e Mattoon, 2007). In ottica futura, una Gross Receipts Tax regionale forse potrebbe sostituire l'Irap attuale, dotando le regioni italiane di un prelievo ad amplissima base imponibile e altro potenziale di gettito. De Iure condendo, tutte le suddette ipotesi meritano certamente un più approfondito studio, anche al fine di ipotizzarne la concreta operatività sulla peculiare realtà regionale Italiana.

CAPITOLO QUINTO: L'IRAP in Liguria

5.1 Introduzione

Trascorso un ventennio dall'introduzione dell'Irap, il dibattito in ordine all'efficacia ed all'opportunità della stessa è tutt'oggi vivo: pur permanendo infatti le motivazioni di natura economica che hanno condotto alla sua creazione nel 1997, essa è stata fortemente criticata, e più volte ne è stata chiesta l'eliminazione. In tale senso vi sono state numerose proposte di riforma, volte alla sua eliminazione o ridimensionamento, quale ad esempio la legge n. 80 del 2003 di delega per la riforma tributaria, ove si proponeva una progressiva eliminazione di tale imposta. Tuttavia, non essendo stati individuati dei tributi sostitutivi, che potessero concretamente essere attribuiti alla gestione regionale, ed avendo constatato l'estrema difficoltà sotto il profilo finanziario di una soppressione dell'imposta in tempi brevi (considerato il notevole gettito dell'Irap, pari ad oltre 28 miliardi di euro), l'eliminazione dell'Irap si è rivelata un'operazione sostanzialmente impraticabile (Guerra, 2003; Bordignon, 2005). Le riforme statali che si sono avvicinate negli anni, tutte volte alla riduzione della componente correlata al costo del lavoro, hanno diminuito considerevolmente la base imponibile, mutando i connotati originari di tale imposta, il pondere del relativo gettito fiscale ed i concreti confini dell'autonomia impositiva (Bosi e Guerra, 2017). Contemporaneamente a tali proposte nazionali modificative dell'originario assetto legislativo, a livello internazionale aumentava l'interesse scientifico e l'utilizzo concreto di *local business taxes* come modalità di finanziamento dei livelli intermedi di governo (Bird, 1999, 2003 e 2005; McLure, 2000 e 2001). Quale prova di tale tendenza, in tempi recenti è sorto un diffuso dibattito negli Stati Uniti circa l'opportunità dell'impiego di forme di *state general business taxes*, ossia tributi a livello decentrato sulle attività produttive con estesa base imponibile, sul modello dell'Irap o di sue differenti modulazioni, per il finanziamento degli Stati Americani (Ebel *et al.*, 2016). E' comunque pacifico che l'Irap abbia svolto e continui a svolgere un ruolo determinante nel finanziamento regionale, assicurando loro uno strumento di autonomia con estesa base imponibile, notevoli potenzialità di gettito e duttilità nella determinazione delle aliquote d'imposta. La presente trattazione è volta ad analizzare sotto il profilo economico l'influenza dell'Irap sul territorio regionale Ligure,

assumendo quale parametro le dichiarazioni fiscali presentate nell'anno 2015, riferite ai redditi prodotti nel 2014. Le dichiarazioni relative a tale imposta hanno una discreta utilità sotto molteplici profili statistici poiché, poste in correlazione con ulteriori variabili economiche, permettono di comprendere complessivamente la fisionomia del tessuto produttivo ligure e le connessioni con le economie proprie delle altre regioni. Sotto altro profilo, i dati fiscali costituiscono uno strumento imprescindibile per una corretta individuazione delle finalità di politica tributaria regionale e per la valutazione degli effetti delle manovre fiscali regionali (Ires, 2005; Irpet, 2014; Regione Lazio, 2016). Mediante lo studio di tali dati fiscali è possibile ottenere una fedele ricostruzione, quanto più possibile aggiornata, dell'Irap in Liguria, modulata sulle differenti tipologie di contribuenti e sui molteplici settori di attività. Tale analisi presenta anche profili di studio di tipo inter regionale, mediante la raccolta di dati inerenti l'Irap di "importazione", portata in Liguria da imprese collocate in altre regioni, e di "esportazione", portata dalle imprese liguri in altre regioni. In tal modo è possibile apprezzare la connessione del sistema economico ligure con quello delle altre regioni.

5.2 L'Irap prodotta in Liguria nel 2014

Il presente studio prende in esame le dichiarazioni Irap presentate da soggetti residenti in Liguria o non residenti che producono, in via esclusiva e non, sul territorio di tale regione. La trattazione si focalizza pertanto sull'imposta prodotta ed attribuita alla regione Liguria, tralasciando, in tale prima fase, il valore della produzione e della correlata base imponibile costituita fuori dal territorio regionale da soggetti aventi il proprio domicilio fiscale in Liguria. Al contrario, viene preso in considerazione il valore della produzione costituito dai soggetti non residenti che esercitano la propria attività sul territorio regionale mediante unità locali agli stessi riconducibili, con esclusivo riferimento alla produzione realizzata in Liguria. Tale dato tuttavia è parziale, poiché dei medesimi non si valuta il pondere della quota prodotta in Liguria confrontata al valore complessivo della produzione nazionale. La capacità fiscale regionale ligure in termini di Irap è il centro di questa analisi generale che presenta il contributo del settore privato e di quello pubblico, regionali ed extra regionali, alla formazione del gettito della Liguria nel 2014. Quanto all'anno d'imposta 2014,

accanto all'aliquota d'imposta ordinaria del 3,9% per i soggetti passivi privati e dell'8,5% per gli enti pubblici, erano previste aliquote agevolate per gli enti non profit (3%) e per il settore agricolo (1,9%). Maggiorazioni di aliquota erano in vigore per le banche e le società finanziarie (5,57%), per le imprese di assicurazioni (6,82%) e per le imprese dei settori energetico e delle telecomunicazioni (4,82%). In termini concreti i soggetti privati residenti nel 2014 sono sottoposti a un'aliquota media del 3,95%, mentre i soggetti non residenti a un'aliquota media del 4,14%. Il range complessivo rileva un minimo del 3,63% per gli enti non commerciali non liguri e un massimo per le società di capitali non residenti pari al 4,15%. Per il periodo d'imposta 2014 in Liguria sono state presentate 86.722 dichiarazioni Irap con valore della produzione positivo a cui corrisponde una base imponibile pari a circa 15,2 miliardi di euro per una corrispondente imposta dovuta di oltre 751 milioni di euro. Tale gettito fiscale è assai cospicuo, in quanto corrisponde alla seconda maggiore entrata tributaria del bilancio e tale base imponibile rappresenta una percentuale di circa il 34% del prodotto interno lordo della Liguria. Il contributo medio corrisposto dai contribuenti, che abbiano prodotto in territorio ligure nell'anno preso in considerazione, risulta pari a 8.747 euro, dato cui corrisponde un valore imponibile medio pari a 175.428 euro. Operando un raffronto con l'anno precedente, permane immutato il valore medio, tuttavia si registra una diminuzione del numero di dichiarazioni contenenti un valore produttivo positivo pari al 5%, con correlata riduzione proporzionale del gettito. Il complesso delle dichiarazioni Irap della Liguria relative all'anno di imposta 2014, modulato in relazione alle voci oggetto di analisi (valore della produzione, base imponibile e imposta netta), evidenzia una sostanziale identità tra l'importo complessivo del valore della produzione netta con l'ammontare dell'imponibile ai fini Irap. Questa rilevazione conferma l'inesistenza di attuazione o utilizzo di forme di deduzione o detrazione fiscali determinati a livello regionale da parte dei contribuenti liguri in ambito Irap, e conduce pertanto ad accertare la concreta identità dell'ammontare inerente il valore della produzione netta (determinata secondo i dettami del d.lgs. n. 446/1997) e l'ammontare della base imponibile ai fini Irap. Il calcolo dell'indice di correlazione lineare applicato alla serie storica 2001-2014 pone in luce un collegamento marcato tra gettito Irap e PIL regionale. Certamente molteplici ulteriori fattori influenzano l'andamento delle sopra esposte variabili ed impediscono,

sulla base di tale sola analisi, considerazioni certe sull'interdipendenza ed il collegamento causale tra un *corpus* di dati ed un altro. Peraltro, non va ommesso che le decisioni assunte a livello statale, suscettibili di mutare la base imponibile Irap, influiscono ulteriormente su dette variabili, influenzando significativamente l'indice di correlazione.

5.2.1 Irap privata e pubblica prodotta da soggetti residenti e non residenti

L'imposta regionale sulle attività produttive prevede quali soggetti destinatari sia gli enti pubblici sia soggetti di diritto privato (società di capitali, società di persone, enti non commerciali), nonché persone fisiche che esercitino attività imprenditoriale o professionale. La disciplina legislativa prevede differenti tipologie di aliquote, applicabili in maniera differente tra i soggetti destinatari sulla base della natura giuridica del soggetto e in ordine alla particolare attività economica considerata. La connotazione dell'imposta riscossa dai contribuenti mostra come circa il 64 % dei proventi abbiano natura squisitamente privata, mentre il 36% è correlato a soggetti di diritto pubblico, pur costituendo questi ultimi addirittura meno dell'1% dei soggetti passivi. Contrariamente a quanto sopra evidenziato, la base imponibile Irap deriva per quasi l'80% dal mondo produttivo privato. In tal caso tale dicotomia trova giustificazione anche nelle diverse aliquote applicate, poiché la più alta (pari all'8,50%) viene applicata alle amministrazioni pubbliche. L'ammontare del valore della produzione nei soggetti pubblici raggiunge, al netto delle deduzioni e delle percentuali di calcolo di legge, un importo che è di circa 4,5 milioni di euro a fronte di un dato privato pari a poco meno di 140 mila euro. Il raffronto tra i valori totali riferiti all'anno di imposta 2013 e 2014 denota una diminuzione progressiva sia della base imponibile che dell'imposta dovuta, a fronte di una considerevole riduzione del numero di dichiarazioni con valore della produzione positivo. In particolare vi è però una netta differenza anche in tale ambito, poiché la flessione dell'Irap in ambito privato risulta pari mediamente al 3% mentre in ambito pubblico è di circa il 13%. Tale complessiva diminuzione di gettito è correlata al 75% alla riduzione dell'Irap pubblica. Tale tendenza può essere diretta conseguenza delle limitazioni apposte a livello centrale e locale circa l'assunzione di personale e lo scorrere del turnover, che hanno condotto ad una evidente diminuzione del personale pubblico dipendente, componente

basilare per il calcolo dell'imposta dovuta da parte degli enti. Il dettaglio della ripartizione di gettito e imponibile riferibile a soggetti residenti in Liguria e soggetti non residenti pone in luce la circostanza per cui circa il 30% dell'imposta attribuita alla regione è riferita ad attività produttive realizzate sul territorio regionale da soggetti aventi sede legale fuori regione. Nonostante il 96,4% delle dichiarazioni Irap provenga da contribuenti liguri, risulta numericamente relevantissimo il contributo dei soggetti privati localizzati principalmente fuori regione. In tale ottica riveste un ruolo cruciale la dimensione dell'azienda: infatti i soggetti non residenti con appena 3.000 dichiarazioni rappresentano oltre 4 miliardi di base imponibile che genera 222 milioni di imposta dovuta; di contro le oltre 83 mila dichiarazioni di contribuenti liguri rappresentano 11 miliardi di imponibile (più del doppio dei non residenti) e circa 530 milioni di imposta dovuta. Come già detto sopra, il raffronto con il 2013 evidenzia una diminuzione delle dichiarazioni con valore produttivo positivo, cui corrisponde un correlato decremento dell'imponibile Irap di quasi 1 miliardo di euro mentre l'imposta si riduce di 50 milioni complessivi. Tale diminuzione percentuale di gettito Irap si mostra differenziata non solo confrontando settore pubblico e privato, ma anche paragonando soggetti residenti e non residenti. Se infatti il calo dell'Irap privato si concentra sulle dichiarazioni dei non residenti con una riduzione che sfiora il 6%, l'Irap pubblica vede una diminuzione di quasi il 18% dei soggetti residenti, e tale dato corrobora l'ipotesi dell'effetto cagionato sulle pubbliche amministrazioni decentrate dalle limitazioni apposte all'assunzione di personale. I dati altalenanti dell'Irap privata corrispondono invece agli andamenti di altri indici economici, essendo essa maggiormente influenzabile dalle variazioni e alle turbolenze del quadro macroeconomico generale. La ripartizione dei valori medi di imposta e base imponibile conferma quanto il dato già evidenziato nella distribuzione per totali: i soggetti con residenza fiscale fuori dalla Liguria, sia in ambito pubblico che privato, raggiungono valori che sono all'incirca dieci volte superiori a quelli corrispondenti ai soggetti con residenza in Liguria. Tale dato mostra un'elevatissima frammentazione delle attività economiche locali, e conferma la caratteristica dimensione dell'impresa ligure, spesso di piccole dimensioni. In maniera diametralmente opposta, il medesimo dato sopra evidenziato denota una differente conformazione delle imprese non residenti, che presentano una struttura di tipo medio – grande.

5.3 L'Irap privata per tipologia di contribuente

L'analisi delle dichiarazioni di natura privata per l'anno d'imposta 2014, in totale 86.023, denota, come già evidenziato, una evidente prevalenza di dichiarazioni presentata da soggetti residenti in Liguria (oltre il 96%). L'Irap privata, che ammonta a 480 milioni di euro, ovvero circa il 64% del gettito complessivo e l'80% in termini di base imponibile, segue una distribuzione differente tant'è che appena il 3,5% dei contribuenti, la quota dei soggetti non residenti, produce il 26,5% del gettito e il 25,6% dell'imponibile, segnalando una presenza assai significativa nel tessuto produttivo regionale. La ripartizione per tipologia o profilo giuridico mostra risultati differenziati se si assume quale parametro il numero delle dichiarazioni presentate oppure i valori di imponibile o di imposta netta dovuta. Sotto il profilo delle dichiarazioni presentate dai privati, la tipologia più cospicua è data dalle persone fisiche, con oltre il 55% delle dichiarazioni. Tuttavia, il gettito correlato a questa categoria di soggetti è alquanto modesto, producendo appena il 12% dell'imposta dovuta. Al contrario, le società di capitali, costituenti solamente il 18% delle dichiarazioni presentate, versano il 75,2% del gettito complessivo. Ugualmente modesto è il gettito riconducibile alle società di persone, che con il 25% delle dichiarazioni presentate rappresentano invece l'11% del gettito prodotto. Da ultimo, gli enti non commerciali costituiscono da entrambi i punti di osservazione una categoria «residuale», rappresentante circa l'1% dei contribuenti della Liguria. La sopra esposta differenziazione dei contribuenti per qualificazione giuridica trova conferma, quanto ai dati registrati, anche quanto a coloro che hanno sede legale fuori dalla Liguria. I non residenti infatti costituiscono oltre il 13% delle dichiarazioni delle società di capitali a cui corrisponde circa il 33% del gettito e il 35% dell'imponibile. Quanto alle ulteriori tipologie di soggetti residenti fuori regioni, essi non incidono in maniera significativa sul gettito regionale ligure sotto nessun profilo, né in termini di dichiarazioni presentate né di imposta dovuta o imponibile. La base imponibile più estesa ed i proventi tributari più cospicui si registrano in relazione ad una determinata categoria, ossia le società di capitali. In particolare, è opportuno evidenziare che i proventi tributari correlati a tale tipologia societaria sono connessi ad un'attività economica in territorio ligure propria di soggetti non residenti, che da soli costituiscono la quasi totalità del gettito d'imposta privato realizzato da imprese non liguri (97,6%). L'Irap di natura privata nella regione Liguria viene quindi prodotta

principalmente mediante attività proprie di società di capitali, prevalentemente sedenti fuori regione, a cui corrispondono anche valori medi di base imponibile e imposta decisamente più elevati rispetto ai soggetti residenti. Il gettito medio raggiunge i 61 mila euro mentre l'imponibile sfiora 1,5 milioni di euro a fronte di un dato regionale di 428 mila euro. Peraltro, le dimensioni di tali società di capitali sedenti fuori dal territorio ligure e di ben 2 volte maggiore rispetto alle società liguri. Quanto poi agli enti non commerciali, anche in tale categoria forte è l'influenza data dalle imprese non residenti. Esse costituiscono il 10% della categoria e concorrono per oltre il 13% al gettito complessivamente prodotto dal settore. Le società di persone annoverano oltre 21 mila dichiarazioni a cui corrisponde un imponibile di poco superiore a 1,4 miliardi di euro; in questo caso, difformemente rispetto alla tendenza precedentemente posta in evidenza in relazione ad altre tipologie societarie, oltre il 97% del valore della produzione proviene da soggetti residenti in Liguria, confermando la correlazione tra complessità dei processi produttivi, articolazione organizzativa e societaria e livello di espansione dell'attività oltre i confini regionali. I valori medi calcolati su imposta e base imponibile mostrano una differenza significativa tra soggetti residenti e non residenti: questi ultimi infatti dichiarano volumi più che doppi rispetto ai soggetti con sede legale in Liguria. Da tutto quanto sopra, trova conferma il dato per cui le imprese non residenti hanno una struttura aziendale nettamente più grande, ed influiscono in misura preponderante sul pondere del gettito Irap. Quanto poi alle persone fisiche, esse sono spesso costituite da imprese individuali e liberi professionisti che presentano un solido legame col territorio ove esercitano la propria attività. Tale tesi è corroborata dall'alta concentrazione dei residenti di tale tipologia (98,6%) e dalla correlata modesta compagine di dichiaranti non residenti. Inoltre, i valori medi registrati sono i più bassi tra tutte le categorie giuridiche considerate.

5.4 L'Irap per settore di attività economica

Lo studio dell'Irap suddiviso per settore di attività economica viene espletato secondo la categorizzazione delle attività economiche di matrice Istat (codici Ateco 2007, utilizzati dal contribuente in sede di dichiarazione). Da un esame globale si evidenzia che il settore che raggruppa il numero più elevato di dichiarazioni è quello del «commercio all'ingrosso e al dettaglio», con circa 20 mila soggetti dichiaranti e un

valore della produzione che raggiunge 1,8 miliardi di euro (12% circa del totale). Segue il settore delle «costruzioni» con 13 mila dichiarazioni e poi le «attività professionali e tecniche» con quasi 9 mila. Seguendo il parametro della distribuzione di base imponibile e imposta il valore della produzione più elevato si registra nella categoria C «attività manifatturiere» con circa 2,4 miliardi di euro e 91 milioni di gettito; dopo il «commercio», segue la categoria H «trasporto e magazzinaggio» con quasi 1,4 miliardi a fronte di tremila dichiarazioni. Un dato che merita particolare rilievo è quello attinente al settore finanziario (banche, assicurazioni), che rappresenta un miliardo di imponibile a fronte di un numero di soggetti pari a circa 1.500 unità. Tali numeri non devono sorprendere, in quanto trovano giustificazione in due fattori: alto valore aggiunto correlato a tali attività e aliquota più elevata a carico di tali tipologie di imprese, cui consegue naturalmente un gettito più elevato rispetto ad altre categorie. Sotto tale profilo, è opportuno evidenziare che con la manovra fiscale e finanziaria del 2005 la Liguria ha operato un incremento del prelievo fiscale nei confronti di tali soggetti. Quanto poi alla categoria economica O «amministrazione pubblica e difesa; assicurazione sociale obbligatoria», si riporta che in questo gruppo ricadono principalmente gli enti dell'amministrazione pubblica statale, regionale e locale la cui aliquota impositiva è fissata per legge all'8,50% ovvero a un tasso più che doppio rispetto all'aliquota ordinaria vigente per il settore privato. Tale notevole disparità comporta certamente l'applicazione di un'imposta decisamente più elevata, nonostante l'infimo numero di soggetti compresi in tale categoria. Analizzando solamente la componente di tipo privatistico, i numeri complessivamente considerati ci offrono una mappa regionale relativa al settore produttivo, concentrato per circa il 60% del fatturato in quattro macro categorie di attività: manifatturiero, commercio, trasporto e attività delle professioni tecniche e scientifiche. Tale densità orientata verso le predette categorie riguardano tanto residenti quanto non residenti, pur nell'estrema diversità delle dimensioni aziendali tra tali due tipologie. Si conferma, ancora una volta, il dato costante secondo cui la produzione proveniente da soggetti fuori regione è più solida e strutturata. Un settore che riveste un ruolo importante in regione è certamente quello manifatturiero, tuttavia si presenta notevolmente sproporzionato nel confronto tra imprese residenti e non residenti, di talchè le prime mostrano un valor medio di imponibile che risulta quasi dieci volte inferiore alle imprese non liguri. Lo

stesso fenomeno, seppur attutito, si registra nelle costruzioni. Questo settore in Liguria raccoglie circa tredicimila imprese con un valore della produzione netta di poco inferiore a 800 milioni di euro; anche in tal caso però le imprese liguri mostrano una dimensione aziendale media pari a un quinto delle stesse realtà con sede fuori dalla Liguria. Nel settore del trasporto e magazzinaggio l'attività produttiva con sede in Liguria registra un fatturato di circa 800 milioni di euro mentre le imprese del settore provenienti da fuori regione arrivano a poco più della metà di questo valore. Anche in questo caso però la dimensione media aziendale dà ragione alle imprese non residenti con valori notevolmente più elevati. Altro settore rilevante nell'ambito regionale è quello commerciale, tale da registrare il numero più elevato di contribuenti. Il valore della produzione netta raggiunge il notevole importo dei 2 miliardi di euro, riconducibile in prevalenza ad imprese locali (il piccolo commercio in questo ambito risulta dominante e fornisce ancora un contributo determinante per la composizione dei valori regionali). Peraltro, anche in questa sezione dell'economia l'impresa non residente mostra valori medi associabili per lo più alle attività economiche della grande distribuzione, del commercio all'ingrosso di medio-grande dimensione. Vi sono poi settori più limitati, che rientrano quasi totalmente nella sfera dei residenti in regione, in particolare l'istruzione privata, l'assistenza sociale e la sanità, le attività artistiche sportive e di intrattenimento e l'agricoltura.

5.5 Le attività multimpianto

Lo studio dell'Irap condotto a livello regionale consente di individuare una peculiare tipologia di contribuenti, i quali conducono l'attività mediante unità locali, stabilimenti e uffici localizzati in più regioni. Tali tipologie di soggetti sono definite in sintesi quali esercenti attività «multimpianto». Sotto il profilo fiscale, tale peculiare condizione impone a detti soggetti di pagare l'Irap a molteplici amministrazioni regionali, in proporzione al volume dell'attività svolta in ciascuna di esse. I dati inerenti tali fattispecie, decisamente considerevoli sotto il profilo del gettito fiscale, con particolare riferimento al sistema Irap, si evince dai modelli di dichiarazione; nell'inquadramento definito "IR" il soggetto è chiamato a suddividere la base imponibile e l'imposta già inserite nei quadri precedenti in relazione alla suddivisione territoriale della propria attività, individuata mediante differenti codici numerici associati ad ogni regione. Tale

quadro “IR” consente di acquisire tutti i dati utili ad individuare e classificare le attività multimpianto dei contribuenti che esercitano attività produttiva in più di una regione. A tal fine basta compilare quantomeno due diversi righe del quadro del modello, contenenti due codici regione diversi, per ricadere nel caso citato. Tali dati inseriti nel modello di dichiarazione sono pertinenti al valore della produzione (ricavato dal confronto tra componenti positive e componenti negative), base imponibile Irap propria della singola regione, ed altresì aliquota specifica riferita all’attività economica esercitata e imposta lorda e netta dovuta. Tali dati consentono di apprezzare in maniera più dettagliata l’influsso apportato ad una data realtà regionale da soggetti esterni a tale regione, e parallelamente l’apporto prestato dalle imprese liguri operanti fuori dal territorio ligure. La tabella sotto riportata mostra la distribuzione territoriale complessiva delle dichiarazioni Irap, dell’imposta e dell’imponibile correlate alla Regione Liguria. Tale rappresentazione non evidenzia l’apporto delle imprese multimpianto, poiché si riferisce sia ad imprese liguri che non liguri. In particolare, sulla base dei dati raccolti sembra ragionevole concentrare l’analisi di questi soggetti soltanto con riferimento all’Irap privata. L’Irap complessivamente considerata denota un incisivo apporto da parte di soggetti aventi le proprie sedi nella regione Lazio, che effettuano parte della propria produzione in Liguria: se infatti tali dichiarazioni sono numericamente minime (0,4% del volume complessivo), esse comunque rappresentano una quota significativa dell’imponibile (il 14,7%) che produce un gettito a favore della Liguria corrispondente al 19,1% del gettito complessivo. I soggetti Lombardi si trovano solo al secondo posto al livello di gettito fiscale apportato, pur presentando quasi mille dichiarazioni costituenti il numero più alto relativo ai contribuenti provenienti da fuori regione: il loro imponibile infatti sfiora il miliardo di euro e oltre 35 milioni di gettito a favore della Liguria. In terza posizione si trovano i soggetti aventi residenza fiscale in territorio Piemontese, i quali presentano i seguenti numeri: 700 dichiarazioni e 426 milioni di imponibile a cui corrispondono quasi 19 milioni di euro di imposta. Prendendo in considerazione i valori medi di imponibile ed imposta si evidenziano significative difformità sotto il profilo della regione di appartenenza: eccezion fatta per la Toscana, tutte le altre attività di contribuenti fuori regione presentano un valore medio di imposta superiore al dato ligure di ben dieci volte: fra essi occorre segnalare il dato del Lazio con 369 mila euro

e il Friuli Venezia Giulia con 103 mila oltre al Veneto con 62 mila euro. Gli imponibili più elevati si rinvergono anche questa volta in Lazio (quasi 5,8 milioni di euro), Friuli (circa 2,9 milioni), Veneto (1,4 milioni) e Lombardia (924 mila euro).

La tabella n. 15, in correlazione ad elaborazioni realizzate tenendo in considerazione le singole dichiarazioni Irap, pone in luce un ulteriore aspetto degno di nota caratterizzante le imprese con domicilio fiscale fuori regione: vi sono poco più di 3.000 aziende non residenti, e di esse la maggioranza è in larga parte data (87%) da soggetti di tipo multimpianto. Tale percentuale raggiunge il 95,3% nel caso delle imprese friulane, l'87,4% delle laziali, l'84,6% delle emiliane, il 79,8% delle venete, il 71,6% delle lombarde e circa il 55% delle piemontesi e delle toscane. I soggetti Liguri di tipo multimpianto presentano numeri inferiori, in quanto sono poco più di 500. A tale quantità corrisponde un imponibile pari a quasi 800 milioni di euro, cui risulta correlato un gettito di imposta di poco più di 35 milioni di euro. Sotto il profilo di diffusione territoriale, i soggetti liguri risultano maggiormente diffusi in Piemonte, Lombardia e Lazio, tuttavia la classifica muta se si prende quale riferimento il valore della produzione, per cui il 37% viene prodotto in Sicilia, l'11% in Piemonte e nel Lazio mentre il 9,5% in Lombardia. Sicilia e Lazio si distinguono anche per i valori medi più elevati insieme a Calabria e Campania. In queste regioni pare addirittura che le realtà produttive condotte dai liguri siano di medio-grandi dimensioni. Il gettito riconducibile alle imprese multimpianto in Liguria risulta pari in totale a 174 milioni di euro. Sotto il profilo numerico tali dichiarazioni risultano assai esigue, costituendo appena il 3% del totale delle dichiarazioni Irap Liguria 2014; i soggetti con sede legale in Liguria sono il 20,5% su poco più di 2.600 dichiarazioni multimpianto, il 26,9% hanno sede in Lombardia, il 15% circa in Piemonte e quasi il 12% nel Lazio mentre registrano una discreta frequenza quelle con sede in Emilia Romagna (6,3%) e Toscana (6,1%), le restanti sono polverizzate nelle altre regioni. Evidentemente, la ripartizione delle dichiarazioni prendendo quale riferimento la sede legale d'impresa non corrisponde a quella che si evidenzia esaminando la base imponibile risultante dalle dichiarazioni oppure l'imposta dovuta. Secondo tali ultimi parametri, il pondere dei soggetti laziali sale al 26,1% in termini di valore della produzione netta, mentre i contribuenti lombardi scendono al 18,8% del totale, il Piemonte registra il 9,2% e delle regioni meno rilevanti soltanto il Veneto mantiene la sua quota pari al 4%

dell'imponibile. Guardando ai dati complessivamente considerati, il più cospicuo apporto all'economia della regione proviene da soggetti aventi sede legale nel Lazio; tale dato non sorprende, posto che in territorio laziale hanno sovente la propria sede imprese che esercitano la propria attività su tutto il territorio nazionale, e quindi anche in Liguria. In particolare, la suddetta tendenza si evidenzia con maggior vigore in determinati settori di attività, quali quello finanziario ed energetico. Esaminando poi i dati per categoria economica Ateco delle imprese multimpianto liguri, si evince che la categoria la quale presenta il maggior numero di dichiarazioni e la G attinente alle attività inerenti al commercio (23,4%). Esse sono subito seguite dal settore manifatturiero (C), dal trasporto (H) e dalla categoria comprendente attività di noleggio (N) con rispettivamente il 12,6%, il 9,5% e il 9,4%. Le restanti categorie si attestano tra lo 0,1% e il 6,2%. Assumendo quale parametro, sempre in ambito ligure, i valori della produzione dichiarata, parrebbe che circa il 70% si concentri in quattro sezioni Ateco, ossia l'attività manifatturiera con il 26,1%, le attività finanziarie e assicurative con il 20,1%, il commercio al dettaglio e all'ingrosso con il 12,1% e il trasporto e magazzinaggio con l'11,6%. Nel dettaglio, quanto all'attività manifatturiera svolta in Liguria, essa concentra la propria produttività in pochi sotto ambiti, costituenti essi soli oltre il 50% della base imponibile Irap dell'intera sezione Ateco, capace a sua volta di superare da sola il miliardo di euro: cantieri navali per costruzioni metalliche e non metalliche (esclusi sedili per navi), fabbricazione di altre apparecchiature elettriche n.c.a., fabbricazione di altri apparecchi elettrici ed elettronici per telecomunicazioni, fabbricazione di armi e munizioni, fabbricazione di turbine e turboalternatori (incluse parti e accessori). Nei settori anzidetti le attività gestite da soggetti residenti in Liguria sono quasi tutte incluse nell'ultima categoria, costituente da sola circa 200 milioni di euro di fatturato ovvero un quinto del volume complessivo in ambito manifatturiero. Altro settore produttivo di spicco è dato dalle attività di intermediazione finanziaria e assicurativa, che racchiude al suo interno il sistema bancario, del credito al consumo, delle società finanziarie e assicurative in genere. In tali settori l'apporto rivestito da aziende aventi domicilio fiscale in Liguria è ristretto ad una quota pari al 18,7% in ragione dell'imponibile Irap. Particolarmente forte ed influente di dimostra la sub categoria riferibile al settore bancario strettamente

considerato, costituente oltre il 65% del valore complessivo, ove il contributo delle aziende liguri raggiunge circa il 24% del valore della produzione.

5.6 L'interscambio fiscale tra la Liguria e gli altri territori

La valutazione delle imprese di tipo “multimpianto” pone in evidenza altresì la correlazione tra il ciclo economico regionale e quello proprio delle regioni vicine. La produzione posta in essere da imprese domiciliate in Liguria su scala nazionale nel 2014 è pari a poco meno di 800 milioni di euro, mentre la produzione realizzata in Liguria da soggetti residenti in altre regioni ammonta a oltre 2,1 miliardi di euro. L'andamento economico proprio della regione Liguria, pertanto, in una logica di scambio, trae un discreto vantaggio dall'attività economica proveniente da altri territori del Paese. Il saldo risulta infatti sbilanciato in favore delle attività economiche provenienti da fuori regione. La tabella 19 riepiloga gli importi inerenti la base imponibile delle cosiddette “multimpianto” con riferimento alla regione di domicilio fiscale evidenzia i gettiti di competenza regionale che traggono origine da soggetti non residenti e, parallelamente, il gettito prodotto da aziende liguri esercenti la propria attività anche al di fuori dell'ambito regionale. Tale raffronto può mostrare, con esclusivo riferimento a tali categorie di contribuenti, l'interscambio fiscale tra la regione Liguria e le altre regioni, ossia una sorta di bilancia commerciale di natura «fiscale» che misura il posizionamento dell'economia ligure nel contesto nazionale. Dall'esame di tali elementi si delinea un saldo negativo, pari a circa 2 miliardi di euro, dal quale si desume che il valore della produzione creato in Liguria dalle multimpianto è nettamente superiore allo stesso valore creato da imprese liguri fuori Regione. Il 50% di questo saldo è dovuto alla performance dell'interscambio fiscale con il Lazio (1,031 miliardi). Il «gap» positivo maggiore si realizza con la Campania ancorché su valori decisamente più contenuti (90 milioni di euro). L'esame realizzato partendo dal quadro IR del modello di dichiarazione non limita l'analisi del fenomeno di «esportazione/importazione» di imposta, poiché esistono molteplici aziende liguri che esercitano attività in via esclusiva fuori regione, come, parallelamente, vi sono imprese di altre regioni che esercitano esclusivamente in Liguria. Tali tipologie aziendali, pur non essendo definite “multimpianto”, forniscono un apporto determinante alla quantificazione del saldo netto fiscale tra Liguria e resto del Paese. I dati di imposta e

base imponibile definiscono una distribuzione territoriale dei soggetti “multimpianto” molto varia in base alla regione d’origine: la dimensione media d’impresa risulta molto più elevata nel Lazio, con oltre 100 milioni di volume di produzione standard. Trova conferma la dimensione nazionale delle imprese operanti in Liguria provenienti da questa regione. Volumi fra 20 e 30 milioni di euro si registrano in Lombardia, Veneto, Piemonte, Emilia, Friuli e Provincia Autonoma di Bolzano. La stretta connessione dell’economia regionale all’attività imprenditoriale domiciliata fuori regione è quindi assolutamente manifesta, come anche palese è l’indice di concentrazione della produzione delle “multimpianto” in un numero circoscritto di soggetti.

CONCLUSIONI

Abbiamo, dunque, visto come l'Irap, a differenza delle tradizionali imposte dirette che colpiscono il reddito o il patrimonio, abbia come presupposto d'imposta l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata, diretta alla produzione o allo scambio di beni, ovvero alla prestazione di servizi.

Se dovessimo stabilire quali ente locali o territoriali abbiano tratto maggior beneficio dall'istituzione di questo tributo, verrebbe da dire le Regioni: sicuramente per aver contribuito alla copertura delle spese sanitarie e aver diminuito il deficit sanitario.

Tuttavia, l'istituzione di tale imposta ha suscitato notevoli polemiche: l'Irap va a colpire il reddito delle imprese al netto dei costi per il personale ed è l'unica imposta non applicata sull'utile di esercizio bensì proporzionale al fatturato; per questo motivo, a più riprese, è stata mal sopportata dalle aziende medesime, costrette a pagarla anche in caso di perdite di esercizio, con il rischio di aggravarle ulteriormente e in maniera irreversibile.

Infatti, in virtù del fatto che l'acronimo è lo stesso, il passo è stato breve per la rinomina dell'imposta ad "Imposta Rapina".

Inoltre, è stata oggetto di ricorsi alla Corte Costituzionale per presunti vizi di costituzionalità. Fino ad oggi la Corte ha respinto tutte le censure dei ricorrenti. Un altro intervento contro l'Irap è stato effettuato presso la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, che è stata chiamata a decidere se tale tributo fosse in realtà un duplicato dell'Iva. Il ricorso è stato respinto: il 3 ottobre 2006 è stata dichiarata la compatibilità dell'Irap al diritto comunitario (sentenza 82/2006).

Le maggiori critiche all'Irap sono venute da piccole imprese, in particolare quelle in difficoltà, obbligate a pagare l'imposta anche in presenza di perdite effettive. Sfortunatamente il meccanismo spinge le aziende a diminuire le spese del personale, aumentando quelle per i macchinari che, invece, sono sempre deducibili; di certo, non è un meccanismo impositivo a favore dello sviluppo dell'occupazione.

Piuttosto sembra un'imposta realizzata dalle imprese più grandi, che non hanno particolari problemi di marginalizzazione, sempre propense a capitalizzare con nuovi investimenti in macchinari e tecnologie, a discapito delle piccole e medie imprese.

In questo elaborato abbiamo provato a tracciare una panoramica generale sull'Irap, partendo prima dalla storia ed evoluzione del diritto finanziario e della scienza delle finanze, per poi andare ad introdurre l'imposta oggetto della trattazione, dalla sua storia alla base imponibile e la struttura in generale, fino alla più recenti evoluzioni. Non sono mancati riferimenti a critiche e polemiche che hanno caratterizzato questo tributo, tanto che ancora oggi la classe politico-amministrativa italiana si interroga sulla possibilità o meno di abrogarlo.

BIBLIOGRAFIA

Adam Roberto-Tizzano Antonio, *Manuale di diritto dell'Unione europea*, Torino, Giappichelli Editore, 2014

Bosi Paolo-Guerra Maria Cecilia, *I tributi nell'economia italiana*, Bologna, il Mulino, 2020

Cicala Giorgia-Migliaccio Caterina, *Compendio di diritto tributario*, Roma, Nel diritto Editore, 2013

Del Giudice Federico, *Costituzione esplicata*, Napoli, Edizioni giuridiche Simone, 2013

Del Giudice Federico, *Compendio di diritto internazionale*, Napoli, Edizioni giuridiche Simone, 2014

Falzi S., Gandullia Luca, Morich C., “Il processo di sviluppo dell'autonomia tributaria e finanziaria regionale: l'esperienza della Regione Liguria dalle riforme di fine anni '90 a oggi”, *La finanza territoriale-rapporto 2016*, Milano, Franco Angeli

Fucito L.- e Frati M., “Il processo di attuazione del regionalismo differenziato”, *Servizio studi del Senato*, 2019

Gandullia Luca-Piazza Santino, “L'Irap e l'autonomia tributaria regionale a vent'anni dal decreto legislativo n. 446/97”, *La finanza territoriale*, Rubbettino Editore-Economia e Finanza, 2018

Panteghini P.M., *La tassazione della società*, Bologna, il Mulino Editore, Milano, 2005

Rolla Giancarlo, *L'organizzazione costituzionale dello Stato*, Milano, Giuffrè Editore, 2010

Rosen Harvey S.-Gayer Ted, *Scienza delle finanze*, McGraw Hill Education, 2017

Tesauo Francesco, *Istituzioni di diritto tributario-parte generale*, Utet giuridica, 2020

Tesauo Francesco, *Istituzioni di diritto tributario-parte speciale*, Utet giuridica, 2020

SITOGRAFIA

Agenzia delle Entrate

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/dichiarazione-irap-2020/infogen-dichiarazione-irap-2020-imprese>

Borsa Italiana

<https://www.borsaitaliana.it/notizie/sotto-la-lente/irap.htm>

Enciclopedia Treccani

<https://www.treccani.it/enciclopedia/irap/>

Fiscomania.com

<https://fiscomania.com/irap-imposta-regionale-sulle-attivita-produttive/>

Lavoce.info

<https://www.lavoce.info/archives/25956/le-ragioni-dellirap/#:~:text=L'Irap%20C3%A8%20stata%20introdotta,anche%20a%20prova%20di%20elusione.>

MEF-Dipartimento delle finanze

<https://www.finanze.gov.it/it/fiscalita-regionale-e-locale/irap/>

NoiPa

<https://noipa.mef.gov.it/web/myipa/irap-fiscale>

PMI.it

<https://www.pmi.it/tag/irap>

Regione Liguria

<https://www.regione.liguria.it/homepage/pagamenti-online-imposte/irap-imposta-attivita-produttive.html>

Sole 24 Ore

<https://www.ilsole24ore.com/art/irap-l-imposta-piu-pesante-chi-soffre-misura-maggiore-virus-ADIJfnP>

