

*Collana*

“I Temi dei Rapporti dell’ISAE”

**IRAP: considerazioni,  
distribuzione 2002 e prospettive**

*ottobre 2005*

*Estratto dal Rapporto ISAE  
Finanza pubblica e redistribuzione*

Gli autori di questo contributo sono Antonella Caiumi e Fernando Di Nicola.

Stampato presso la sede dell'Istituto

# Effetti distributivi sulle imprese

## *IRAP: CONSIDERAZIONI, DISTRIBUZIONE 2002 E PROSPETTIVE*

### **Generalità e caratteristiche dell'IRAP**

L'Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), introdotta con il decreto legislativo n. 466/97, costituisce un cardine della riforma fiscale attuata nel 1997 e fu ispirata da diversi obiettivi, tra i quali si ricordano la maggiore neutralità del sistema tributario riguardo all'impiego dei fattori, una semplificazione attraverso la riduzione del numero di imposte e contributi, l'ampliamento dell'autonomia finanziaria regionale.

La maggiore neutralità fu perseguita attraverso un'aliquota tendenzialmente uniforme<sup>1</sup> sul valore aggiunto d'impresa e dunque sulle sue componenti lavoro e capitale, invece di imposte e contributi caratterizzati da una molteplicità di incidenze molto differenziate per settore, area geografica, tipo di qualifiche e livello delle retribuzioni, livello del patrimonio netto, superfici immobiliari occupate ed altre numerose caratteristiche non considerabili qui compiutamente. Come risultato, la maggiore neutralità si tramutò in una consistente azione redistributiva, che arrivò ad appesantire il carico su alcuni segmenti precedentemente favoriti (chi non era soggetto all'ILOR, ad es., ed era fortemente agevolato per i contributi sanitari). Si ridusse inoltre in qualche misura il vantaggio fiscale per il finanziamento con debito, rispetto a quello con capitale proprio.

In tema di neutralità va però considerato negativamente l'effetto dell'indeducibilità dell'IRAP dal reddito. Tale indeducibilità, introdotta per evitare che le prerogative delle Regioni in tema di aliquote e basi imponibili IRAP potessero alterare ripetutamente ed in misura percettibile il gettito erariale, ha però comportato articolati e difficilmente individuabili impatti redistributivi, che tendono comunque a non premiare le imprese che fanno e dichiarano utili.

La semplificazione del sistema tributario è derivata invece dal fatto che l'istituzione dell'IRAP è stata accompagnata dall'abolizione di diversi tributi e contributi, quali

---

<sup>1</sup> Il progetto di riforma prevedeva una iniziale differenziazione in sole tre aliquote - 4,25%, 5,4%, 1,9%, rispettivamente per la generalità dei soggetti, per il settore del credito ed assicurazioni, per l'agricoltura - destinate però a confluire nell'aliquota ordinaria in breve tempo, salvo limitate differenziazioni regionali.

l'ILOR, i contributi sanitari, la cosiddetta tassa sulla salute, l'imposta patrimoniale sulle imprese, la tassa di concessione governativa sulla partita IVA, e l'ICIAP. Contestualmente, tuttavia, va sottolineato che il valore aggiunto ai fini IRAP va calcolato con la compilazione di una specifica riclassificazione dei conti aziendali con variazioni in aumento e diminuzione, il cosiddetto "terzo binario", che si è aggiunto alle precedenti compilazioni civilistiche e fiscali.

Tra gli effetti dell'IRAP va annoverata la riduzione media del prelievo a carico delle imprese e la leggera attenuazione del costo del lavoro. La riduzione del livello di tassazione seguita all'introduzione dell'IRAP può essere quantificata in circa 5 miliardi di euro a valori 1997-1998. La relazione tecnica al D. Lgs. 466/97 stimò in circa 35 miliardi di euro il gettito complessivo dei tributi e contributi aboliti per il periodo di imposta 1997, a fronte del quale il prelievo complessivo IRAP raggiunse l'equivalente di 20 miliardi di euro nel 1998 (una somma nettamente inferiore a quanto preventivato). La riduzione effettiva nel prelievo è stata però più contenuta, tenendo conto del recupero di gettito conseguente alla indeducibilità dell'IRAP ai fini delle imposte sui redditi, pari a circa 9,5 miliardi di euro.

La diminuzione del costo del lavoro totale, originata dalla sostituzione dei contributi sanitari, deducibili e parametrati alla retribuzione lorda, con un'IRAP indeducibile e parametrabile al costo del lavoro, è stata stimata a valori medi in circa un punto percentuale (Di Nicola *et al.* 2001).

A livello della singola impresa, i risultati del confronto, in termini di incidenza, tra l'IRAP e l'insieme dei prelievi pre-esistenti dipendono strettamente dalla struttura dei costi, piuttosto che dalla dimensione dell'attività economica. Imprese soggette ad ILOR e caratterizzate da una elevata quota di profitto sul valore aggiunto hanno particolarmente beneficiato della sostituzione dell'ILOR, un'imposta gravante sul reddito d'impresa con aliquota del 16,2%, con un prelievo sul valore aggiunto ad aliquota inferiore (4,25%). Analogamente, imprese che non godevano di elevata fiscalizzazione dei contributi sanitari, specie se con basse retribuzioni medie<sup>2</sup>, hanno conseguito un alleggerimento del carico fiscale sul costo del lavoro; l'opposto vale per le imprese che beneficiavano di una bassa aliquota effettiva, al netto della fiscalizzazione, per contributi sanitari, o che corrispondevano stipendi elevati. Va, poi, ricordato che le imprese di dimensioni molto piccole, la cui attività si presumeva basata sul lavoro del titolare e dei suoi collaboratori, godevano dell'esenzione dal pagamento dell'ILOR dal 1992. E' pertanto probabile che per queste imprese l'introduzione dell'IRAP abbia rappresentato un aggravio del carico fiscale.

---

<sup>2</sup> I previgenti contributi sanitari avevano una struttura di aliquote molto articolata per livello e tipo di reddito ma nettamente regressiva, che partiva dal 9,6% fino ad arrivare all'esenzione per le quote di reddito superiori ai 150 milioni.

Il presupposto dell'imposta è "l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi". Soggetti passivi sono, com'è noto, tutte le imprese (imprenditori individuali e società), gli esercenti arti e professioni, gli enti commerciali e non commerciali e le amministrazioni pubbliche. La peculiarità dell'IRAP consiste nell'adozione di una base imponibile assai ampia al fine di contenere l'aliquota e, nelle intenzioni, di stabilizzare il gettito rispetto a variazioni congiunturali e restringere il campo all'evasione e all'elusione fiscale.

Su quest'ultimo punto, tuttavia, l'unificazione della base imponibile operata dall'IRAP in sostituzione di imposte indipendenti ha ottenuto un effetto opposto, consistente nel rafforzare il vantaggio dell'occultamento del reddito.

Per argomentare questa affermazione, si consideri preliminarmente che la base imponibile IRAP coincide con il valore aggiunto netto della produzione, e si calcola nella maggior parte dei casi come differenza tra il valore della produzione (ricavi, variazioni delle rimanenze e lavori in corso) e una parte dei costi di produzione, tra cui i costi per le materie prime e per i servizi, i costi di ammortamento e quelli delle immobilizzazioni materiali e immateriali. Non sono invece deducibili i costi del personale (comprese le collaborazioni, occasionali o continuative) e gli interessi passivi (compresi quelli impliciti nei contratti di leasing). Poiché gli schemi di redazione dei bilanci prevedono voci che accorpano sia componenti deducibili che indeducibili ai fini IRAP, è necessario compilare uno schema specifico di variazioni, in aumento o diminuzione, per pervenire al valore aggiunto. Più semplicemente, la stessa base imponibile potrebbe essere ottenuta per addizione, effettuando la somma delle remunerazioni dei fattori produttivi: lavoro (costo del lavoro, collaborazioni, reddito professionale), capitale di debito (interessi passivi netti), capitale proprio (profitti lordi).

Per quanto detto, poiché il calcolo viene effettuato per differenza, ed equivale ad una somma algebrica di tre componenti, l'eventuale presenza di perdite comporta la riduzione di pari importo della base imponibile potenzialmente gravante, ad esempio, sul costo del lavoro, che invece era precedentemente gravato dai contributi sanitari a prescindere dal risultato economico. Nella misura in cui le eventuali perdite di un'impresa sono originate da evasione, essa con l'IRAP accresce il proprio vantaggio anziché attenuarlo.

La determinazione della base imponibile è, peraltro, differenziata in relazione alle diverse categorie di contribuenti al fine di tener conto delle particolari caratteristiche dell'attività svolta (banche e intermediari finanziari, imprese di assicurazione e amministrazioni pubbliche) o dei diversi obblighi di contabilità (come per gli esercenti arti e professioni). Ad esempio, nel caso delle banche e degli enti finanziari, in deroga al criterio generale, è riconosciuta la deducibilità degli interessi passivi su depositi. Per le am-

ministrazioni pubbliche e gli enti non commerciali, il valore della produzione è costituito esclusivamente dall'ammontare del costo del lavoro. Per gli esercenti arti e professioni la base imponibile è determinata dalla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e l'ammontare dei costi sostenuti inerenti all'attività esercitata, inclusi gli ammortamenti per beni materiali e immateriali ed escluse le spese per il personale dipendente. Analogamente, per le imprese agricole il valore della produzione è dato dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti destinati alla produzione.

### **Evoluzione normativa**

Con decorrenza dall'anno 2000, sono previste dal regime IRAP agevolazioni per le imprese di piccole dimensioni. In particolare, la base imponibile, se non supera i 180.984,91 euro, è ridotta forfetariamente fino ad un massimo di 7.500 euro. La Legge Finanziaria per il 2003 ha, inoltre, introdotto una deduzione legata al numero di dipendenti impiegati, concessa solo ai soggetti con componenti positivi che concorrono alla formazione del valore della produzione non superiori a 400.000 euro. La deduzione è pari 2.000 euro per ogni lavoratore dipendente impiegato nel periodo di imposta fino a un massimo di cinque (sono esclusi gli apprendisti, i disabili e il personale assunto con contratti di formazione lavoro).

Poiché l'IRAP è un'imposta di natura regionale, a partire dall'anno di imposta 2000 le regioni hanno avuto facoltà di variare l'aliquota di un punto percentuale rispetto al valore base per settori di attività economica e soggetti passivi. Ne è conseguita un'ampia varietà di misure adottate che vanno dalla totale assenza di intervento ad interventi marginali, come la concessione di agevolazioni limitatamente alle Onlus e alle cooperative sociali, ovvero alle nuove attività imprenditoriali e al settore montano, fino a fissare un ventaglio di aliquote differenziate in base al settore di attività economica. Caratteristica comune per quest'ultima tipologia di interventi è la maggiorazione delle aliquote per le società finanziarie, che avevano per la verità beneficiato maggiormente dell'introduzione dell'IRAP, e la contestuale riduzione a favore di altri settori.

In tabella 1, le regioni sono state suddivise in relazione alla tipologia di intervento normativo. Come si può osservare, sono poche quelle che si sono astenute da legiferare in materia di aliquote (Valle d'Aosta, Campania e Calabria). Tuttavia, nel complesso si riscontra una prevalenza di misure a favore dei settori marginali dal punto di vista della rilevanza economica, adottati in ben 13 regioni. Tra queste, alcune, oltre ad operare interventi a favore delle Onlus e/o cooperative sociali, hanno esteso l'aliquota agevolata (normalmente del 3,25%) ad altre categorie di contribuenti "meritevoli" di sostegno, quali le nuove attività imprenditoriali e le piccole imprese ubicate nei territori montani, lasciando inalterate le altre aliquote (Liguria, Friuli Venezia Giulia e Abruzzo), oppure hanno coperto la perdita di gettito maggiorando l'aliquota al settore finanziario (Lombardia, Ve-

neto e Toscana). Con riferimento all'ultima tipologia di provvedimenti, il caso più significativo è quello del Lazio, dove le scelte di politica tributaria appaiono mirate alla tutela delle produzioni locali e a colpire i settori meno sensibili alla maggiorazione delle aliquote. In particolare, aliquote ridotte sono applicate al settore agricolo (2,75%) alle nuove imprese giovanili e femminili (3,25%), al settore manifatturiero e del turismo (3,75%); l'aliquota massima (5,25%) è riservata all'intermediazione finanziaria (escluse assicurazioni e fondi pensione), ma anche al settore chimico, a quello delle poste e telecomunicazioni e delle attività radiotelevisive, alle attività immobiliari e di noleggio.

Tab. 1 LE REGIONI PER TIPO DI INTERVENTO IN MATERIA DI ALIQUOTE IRAP

Nessun intervento	Agevolazioni a particolari soggetti o settori		Aliquote differenziate per settore di attività economica
	Onlus e/o cooperative sociali	Nuove impreseSettore montano	
Valle d'Aosta Campania Calabria	Piemonte Provincia di Bolzano Emilia Romagna Umbria Puglia Basilicata Sardegna	Liguria Friuli Venezia Giulia Veneto Lombardia Toscana Abruzzo	Marche Lazio Molise Sicilia Provincia di Trento

Fonte: [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it)

### **La distribuzione dell'IRAP osservata con riferimento all'anno d'imposta 2002**

Per approfondire la conoscenza della distribuzione effettiva dell'IRAP si è scelto di attingere alle informazioni presenti nelle dichiarazioni per il quadro (IQ), dedicato al calcolo di questa imposta e della sua base imponibile. Si è detto infatti che la base imponibile IRAP è calcolata attraverso riclassificazioni dei dati di bilancio che comportano uno specifico calcolo, non ricavabile in maniera soddisfacente da un altro tipo di informazioni.

Attraverso l'utilizzo di un campione rappresentativo delle dichiarazioni<sup>3</sup> dei vari soggetti passivi (imprese individuali e professionisti, società di persone, società di capitali, enti non commerciali ed enti pubblici) per l'anno d'imposta 2002 (dichiarazioni 2003), è stato possibile individuare le basi imponibili e l'imposta disaggregate per alcune essenziali modalità:

- tipo di dichiarazione, che per semplicità sarà richiamato con i vecchi simboli di 740 (persone fisiche), 750 (società di persone), 760 (società di capitali), 760bis-PA (enti

<sup>3</sup> Il campione, realizzato dal Secit, è stato reso disponibile nell'ambito di una collaborazione istituzionale con il Ministero dell'economia e delle finanze. Per l'IRAP esso si compone di oltre 350.000 soggetti ripartiti tra i vari tipi di dichiarazione e selezionati casualmente all'interno di una stratificazione che prevedeva anche una selezione censuaria per i redditi più elevati e per gli enti non commerciali.

- pubblici), 760bis-NC (enti non commerciali);
- regione di competenza IRAP, che differisce dal tradizionale concetto di regione di domicilio fiscale, per adottare il più pertinente criterio di regione nella quale è prodotta ogni quota del valore aggiunto imponibile;
  - classi di “dimensione d’impresa”, qui definita con riferimento all’indicatore più coerente con l’oggetto dell’approfondimento, e cioè con il valore aggiunto come individuato ai fini IRAP<sup>4</sup>.

Appare preliminarmente utile individuare l’entità dei vari aggregati nazionali nel recente anno d’imposta 2002: il numero dei soggetti IRAP, distinti a seconda della loro natura giuridica e dunque del tipo di dichiarazione, quelli con imposta dovuta, cioè maggiore di zero, le classi dimensionali di valore aggiunto IRAP.

Nella tabella 2 sono riportate diverse distribuzioni del numero dei soggetti. In primo luogo va registrato che la distribuzione dei soggetti IRAP, ammontanti complessivamente a oltre 5,5 milioni, vede una netta prevalenza delle imprese individuali e dei professionisti, entrambi tenuti a compilare l’Unico persone fisiche, con 3,6 milioni di soggetti passivi in valore assoluto, pari ad oltre il 65% del totale.

Tab. 2 NUMERO DI SOGGETTI IRAP PER CLASSI DIMENSIONALI E TIPO DI DICHIARAZIONE

Classi di valore aggiunto IRAP	Tipo dichiarazione	Persone fisiche	Società di persone	Società di capitali	Enti non commerciali	Pubblica Amministrazione	Totale
Valore aggiunto nullo	Numero	1.091.449	281.416	293.895	53.031	118	1.719.909
	% colonna	30,3	27,7	37,0	61,7	0,5	31,1
Tra 0 e 50mila	Numero	2.146.124	428.553	167.316	20.143	2.660	2.764.796
	% colonna	59,5	42,2	21,1	23,4	10,6	50,0
Tra 50mila e 250mila	Numero	341.196	249.714	174.990	8.998	12.492	787.390
	% colonna	9,5	24,6	22,0	10,5	49,9	14,2
Oltre 250mila	Numero	29.160	56.591	158.009	3.800	9.765	257.325
	% colonna	0,8	5,6	19,9	4,4	39,0	4,7
Totale	Numero	3.607.929	1.016.274	794.210	85.972	25.035	5.529.420
	% riga	65,2	18,4	14,4	1,6	0,5	100,0
	% colonna	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Fonte: elaborazioni su campioni. Dichiarazioni dei redditi.

Ma è la distribuzione per classi di valore aggiunto a dare l’informazione più interessante<sup>5</sup>: oltre il 31% delle imprese italiane ed il 37% delle sole società di capitali risultano non avere base imponibile IRAP (cioè valore aggiunto) maggiore di zero. Questo dato, indicatore di un’anomalia del sistema produttivo, può essere spiegato con diversi argomenti:

<sup>4</sup> Si è ritenuto anche che questo indicatore attenui i difetti delle alternative costituite dai ricavi (o meglio componenti positivi), che non rivelano generalmente quanta parte di essi sia effettivamente frutto dell’attività dell’impresa, o dagli addetti, che non colgono le differenze di produzione dovute alla diversa produttività per addetto.

<sup>5</sup> Di recente l’argomento è stato affrontato da A.Santoro (2005).

- è fisiologica la presenza di una piccola percentuale di soggetti che per un determinato anno non produce reddito<sup>6</sup>;
- è altrettanto fisiologica la presenza di un'altra piccola percentuale che per circoscritte annualità è in effettiva perdita;
- esistono numerose società ed imprese individuali non operative, senza attività e senza personale;
- permane in Italia un'elevatissima evasione ed elusione;
- nell'anno 2002 erano già operanti agevolazioni che riducevano la base imponibile, annullandola per i soggetti più piccoli;
- il citato meccanismo di calcolo dell'IRAP per differenza algebrica consente sia a chi è effettivamente in perdita, sia a chi dichiara comunque redditi-utili negativi, di ridurre, fino ad annullarle, le altre componenti della base imponibile (costo del lavoro e interessi passivi netti).

In definitiva, quando osserveremo le distribuzioni dell'imposta andrà tenuto presente che dei 5,5 milioni di soggetti potenziali sono in effetti 3,8 milioni a versare l'IRAP, con un'imposta aggregata pari a 30 miliardi generata da una base imponibile di 611 miliardi. E' facendo riferimento a questi soggetti che vanno calcolate più correttamente le medie, che per la globalità dei citati 3,8 milioni con base imponibile positiva risultano essere di 7.880 euro per l'imposta e 160.363 euro per l'imponibile.

Guardando ancora alla distribuzione per dimensione, si osserva che solo il 4,7% delle imprese dichiara un valore aggiunto superiore a 250.000 euro, una soglia tutto sommato non elevata, se si pensa che essa comprende i redditi da lavoro (comprese le collaborazioni) e quelli da capitale (proprio o di debito).

Le distribuzioni dell'IRAP e della sua base imponibile per classi dimensionali e tipo di dichiarazione sono osservabili rispettivamente nelle tabelle 3 e 4.

Dalla tabella 3 si può cogliere la ripartizione dell'IRAP complessiva tra le varie tipologie, tra le quali spiccano le società di capitali, con quasi il 55% del gettito, a fronte di un peso numerico pari al 14%. Anche gli Enti pubblici contribuiscono in misura ingente al gettito, con quasi 8 miliardi, mentre appare modesto il contributo delle persone fisiche (3 miliardi, l'1% del gettito che proviene dal 65% dei soggetti), delle società di persone (2,7 miliardi, il 9% dell'imposta che proviene dal 18% dei soggetti) e degli enti non commerciali (meno di 0,3 miliardi).

---

<sup>6</sup> Va comunque detto che questa percentuale non comprende le imprese che non fatturano ma che producono per lavori pluriennali, in quanto il calcolo del valore aggiunto IRAP considera tutti i componenti positivi, compresi gli ordini in corso di lavorazione.

Tab. 3 IRAP PER CLASSI DIMENSIONALI E TIPO DI DICHIARAZIONE

IRAP		Persone fisiche	Società di persone	Società di capitali	Enti non commerciali	Pubblica Amministrazione	Totale
	Totale (mln€)	1.219	362	142	13	5	1.742
Tra 0 e 50mila	Media (€)	568	846	849	657	1.844	630
	Num. con IRAP>0	2.146.124	428.553	167.316	20.143	2.660	2.764.795
	Totale (mln€)	1.264	1.142	919	43	152	3.519
Tra 50mila e 250mila	Media	3.704	4.573	5.249	4.748	12.128	4.469
	Num. con IRAP>0	341.196	249.714	174.990	8.998	12.492	787.390
	Totale (mln€)	541	1.194	15.261	230	7.532	24.758
Oltre 250mila	Media	18.540	21.091	96.586	60.516	771.346	96.212
	Num. con IRAP>0	29.160	56.591	158.009	3.800	9.765	257.325
	Totale (mln€)	3.024	2.698	16.322	286	7.689	30.018
Totale	Media	1.202	3.671	32.624	8.680	308.569	7.880
	Num. con IRAP>0	2.516.480	734.858	500.314	32.941	24.917	3.809.510

Fonte: elaborazioni su campioni. Dichiarazioni dei redditi.

Tab. 4 BASE IMPONIBILE IRAP PER CLASSI DIMENSIONALI E TIPO DI DICHIARAZIONE

Base Imponibile IRAP		Persone fisiche	Società di persone	Società di capitali	Enti non commerciali	Pubblica Amministrazione	Totale
	Ammontare	30.152	8.646	3.356	313	58	42.524
Imponibile tra 1 e 50mila	Media	14.049	20.176	20.055	15.515	21.839	15.381
	Numero	2.146.124	428.553	167.316	20.143	2.660	2.764.795
	Ammontare	31.303	27.339	21.669	1.013	1.785	83.109
Tra 50mila e 250mila	Media	91.745	109.482	123.828	112.579	142.869	105.549
	Numero	341.196	249.714	174.990	8.998	12.492	787.390
	Ammontare	13.356	28.572	348.994	5.537	88.814	485.272
Oltre 250mila	Media	458.019	504.887	2.208.701	1.457.004	9.095.110	1.885.835
	Numero	29.160	56.591	158.009	3.800	9.765	257.325
	Ammontare	74.811	64.557	374.018	6.862	90.657	610.905
Totale	Media	29.728	87.850	747.566	208.316	3.638.342	160.363
	Numero	2.516.480	734.858	500.314	32.941	24.917	3.809.510

Fonte: elaborazioni su campioni. Dichiarazioni dei redditi.

La distribuzione della base imponibile riproduce gli aspetti già visti, con l'eccezione della maggiore vicinanza tra il dato degli enti pubblici (90 mld), delle persone fisiche (75 mld) e delle società di persone (65 mld), che invece in termini d'imposta vedevano i primi contribuire per oltre il doppio rispetto a ciascuno degli altri due. Ciò si spiega con il calcolo della base e dell'imposta, radicalmente diverso per gli enti pubblici, che devono conteggiare il proprio monte retribuzioni (anche qui comprensive delle collaborazioni) ed applicare poi un'aliquota dell'8,5%<sup>7</sup>; sebbene le retribuzioni lorde siano circa i 2/3 del costo del lavoro, che è il parametro di riferimento per le imprese commerciali, l'aliquota applicata è doppia e la base imponibile non può in alcun caso ridursi a causa delle perdite.

Poiché l'IRAP è un'imposta regionale, la base imponibile viene ripartita da ogni

<sup>7</sup> Come disciplinato dagli art.11 e 16 del D. Lgs. 446/1997.

soggetto per ogni regione secondo quanto prescritto dall'art.4 del D. Lgs. 446/1997, cioè, salvo casi particolari quali banche ed assicurazioni, sulla quota "delle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i compensi ai collaboratori coordinati e continuativi e gli utili agli associati in partecipazione di cui all'articolo 11, comma 1, lettera c), n. 5, addetto, con continuità, a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, operanti per un periodo di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione".

E' questo un aspetto importante, che per la prima volta ha consentito alle banche dati di origine tributaria di ripartire il valore aggiunto delle imprese sulla base dell'effettiva operatività sul territorio. E' dunque possibile, a partire dalle dichiarazioni IRAP, individuare la ripartizione regionale dell'attività delle imprese ovunque queste siano domiciliate civilisticamente e fiscalmente. Sono state quindi individuate le basi imponibili per regione di operatività, disaggregandole successivamente per le già usate variabili incrocianti della dimensione dell'impresa e del tipo di soggetto passivo.

Nella tabelle 6 e 7 si possono osservare le basi imponibili regionali per ognuna delle due variabili indicate. Come già osservato, le medie di sottogruppo sono ottenute rapportando gli ammontari ai soli soggetti con base imponibile positiva nella determinata regione; nella tabella 5 è preliminarmente presentata la distribuzione dei soggetti attivi (cioè con base imponibile positiva) per ogni regione.

Nella tabella 6 si osserva che anche nel settore degli enti pubblici la Lombardia ha la massima base imponibile, superiore anche a quella del Lazio, che pure è sede prevalente delle Amministrazioni centrali.

Dalla tabella 7 emerge chiaramente come le imprese medio-grandi, che rappresentano meno del 5% dei soggetti passivi, rappresentano circa l'80% della base imponibile IRAP, caratteristica che, nel confermare la polverizzazione del sistema produttivo italiano, sembra dare spazio alle preoccupazioni di chi ritiene tale aspetto un fattore di freno e non di sviluppo economico.

Nelle tabelle 8 e 9, infine, è possibile osservare la distribuzione regionale dell'imposta, sempre disaggregata rispettivamente per natura giuridica (tipo di dichiarazione) e per dimensione (classi di base imponibile).

Si noti che l'IRAP affluente alla Lombardia, costituente circa il 23% di quella nazionale, è dovuta principalmente all'attività delle società di capitali, che da sole versano 4,8 miliardi di euro sui 7 complessivi incassati da questa regione. La netta prevalenza della quota di gettito dalle società di capitali si osserva, pur con minore intensità, in tutte le regioni più sviluppate del Centro-Nord. Nelle regioni del Mezzogiorno, invece, la quota prevalente del gettito proviene quasi sempre dagli enti pubblici, a conferma della debolezza del tessuto produttivo privato.

Tab. 5 NUMERO SOGGETTI ATTIVI PER REGIONE  
(con imponibile ed IRAP positivi)

Numero soggetti con IRAP>0 per regione Abruzzo	89.200
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Basilicata	31.809
Numero soggetti con IRAP>0 per provincia Bolzano	48.645
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Calabria	83.181
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Campania	259.403
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Emilia	354.024
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Friuli	82.060
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Lazio	329.025
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Liguria	116.681
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Lombardia	693.085
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Marche	115.420
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Molise	19.401
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Piemonte	309.234
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Puglia	216.481
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Sardegna	91.975
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Sicilia	230.522
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Toscana	290.124
Numero soggetti con IRAP>0 per provincia Trento	43.786
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Umbria	61.808
Numero soggetti con IRAP>0 per regione valdaosta	10.861
Numero soggetti con IRAP>0 per regione Veneto	368.870
Totale	3.809.510

Fonte: elaborazioni su campioni. Dichiarazioni dei redditi.

Tab. 6 BASE IMPONIBILE IRAP REGIONALE PER TIPO DI DICHIARAZIONE  
(in milioni di euro)

	740	750	760	Enti non commerciali	Pubblica Amministrazione	Totale
Basi imp. IRAP nella regione Abruzzo	1.615	1.063	5.880	75	1.906	10.539
Basi imp. IRAP nella regione Basilicata	495	267	1.775	35	1.082	3.654
Basi imp. IRAP nella provincia di Bolzano	1.698	1.353	3.326	109	1.254	7.742
Basi imp. IRAP nella regione Calabria	1.377	730	3.144	67	3.659	8.976
Basi imp. IRAP nella regione Campania	4.316	2.793	15.540	379	8.028	31.055
Basi imp. IRAP nella regione Emilia	6.760	7.297	38.533	453	6.050	59.093
Basi imp. IRAP nella regione Friuli	2.011	1.769	9.074	110	2.243	15.208
Basi imp. IRAP nella regione Lazio	5.874	3.172	40.516	1.385	10.977	61.923
Basi imp. IRAP nella regione Liguria	2.182	1.797	8.599	171	2.803	15.552
Basi imp. IRAP nella regione Lombardia	14.147	15.001	108.067	1.374	11.468	150.058
Basi imp. IRAP nella regione Marche	1.973	2.261	8.319	98	2.335	14.986
Basi imp. IRAP nella regione Molise	320	176	969	9	1.622	3.096
Basi imp. IRAP nella regione Piemonte	5.560	6.068	33.122	484	5.579	50.812
Basi imp. IRAP nella regione Puglia	4.173	1.734	9.898	463	4.477	20.745
Basi imp. IRAP nella regione Sardegna	1.595	1.058	4.710	127	3.360	10.850
Basi imp. IRAP nella regione Sicilia	4.586	1.954	11.229	319	6.832	24.920
Basi imp. IRAP nella regione Toscana	5.568	5.373	24.232	368	5.095	40.636
Basi imp. IRAP nella provincia di Trento	872	1.058	3.535	111	2.405	7.981
Basi imp. IRAP nella regione Umbria	1.274	1.128	4.254	79	2.306	9.041
Basi imp. IRAP nella regione Val d'Aosta	150	189	802	17	1.575	2.733
Basi imp. IRAP nella regione Veneto	8.266	8.316	38.494	629	5.599	61.304
Totali basi imponibili IRAP	74.811	64.557	374.018	6.862	90.657	610.905

Fonte: elaborazioni su campioni. Dichiarazioni dei redditi.

Tab.7 BASE IMPONIBILE IRAP REGIONALE PER CLASSI DIMENSIONALI  
(in milioni di euro)

	1-50mila	50-250mila	oltre 250mila	Totale
Basi imp. IRAP nella regione Abruzzo	935	1.684	7.920	10.539
Basi imp. IRAP nella regione Basilicata	299	449	2.906	3.654
Basi imp. IRAP nella provincia di Bolzano	554	1.419	5.768	7.742
Basi imp. IRAP nella regione Calabria	859	1.346	6.771	8.976
Basi imp. IRAP nella regione Campania	2.696	4.627	23.732	31.055
Basi imp. IRAP nella regione Emilia	4.042	8.625	46.426	59.093
Basi imp. IRAP nella regione Friuli	925	2.096	12.186	15.208
Basi imp. IRAP nella regione Lazio	3.697	6.164	52.062	61.923
Basi imp. IRAP nella regione Liguria	1.320	2.287	11.945	15.552
Basi imp. IRAP nella regione Lombardia	7.681	18.108	124.268	150.058
Basi imp. IRAP nella regione Marche	1.319	2.586	11.081	14.986
Basi imp. IRAP nella regione Molise	209	329	2.558	3.096
Basi imp. IRAP nella regione Piemonte	3.404	6.656	40.752	50.812
Basi imp. IRAP nella regione Puglia	2.291	3.536	14.918	20.745
Basi imp. IRAP nella regione Sardegna	961	1.703	8.187	10.850
Basi imp. IRAP nella regione Sicilia	2.477	3.671	18.772	24.920
Basi imp. IRAP nella regione Toscana	3.278	6.503	30.854	40.636
Basi imp. IRAP nella provincia di Trento	500	1.078	6.402	7.981
Basi imp. IRAP nella regione Umbria	694	1.347	7.000	9.041
Basi imp. IRAP nella regione Val d'Aosta	139	187	2.407	2.733
Basi imp. IRAP nella regione Veneto	4.242	8.706	48.356	61.304
Totali basi imponibili IRAP	42.524	83.109	485.272	610.905

Fonte: elaborazioni su campioni. Dichiarazioni dei redditi.

Tab.8 IMPOSTA IRAP REGIONALE PER TIPO DI DICHIARAZIONE  
(in milioni di euro)

	740	750	760	Enti non commerciali	Pubblica Amministrazione	Totale
IRAP nella regione Abruzzo	65	44	243	3	162	518
IRAP nella regione Basilicata	19	11	71	1	92	195
IRAP nella provincia di Bolzano	66	57	141	4	106	374
IRAP nella regione Calabria	55	31	134	3	310	533
IRAP nella regione Campania	173	118	660	21	682	1.654
IRAP nella regione Emilia	271	299	1.639	19	512	2.741
IRAP nella regione Friuli	77	71	386	4	190	729
IRAP nella regione Lazio	236	132	1.849	58	932	3.207
IRAP nella regione Liguria	89	76	369	7	238	779
IRAP nella regione Lombardia	591	619	4.796	52	972	7.030
IRAP nella regione Marche	98	114	423	5	198	838
IRAP nella regione Molise	13	7	41	0	138	199
IRAP nella regione Piemonte	224	252	1.422	21	473	2.392
IRAP nella regione Puglia	159	72	420	17	380	1.048
IRAP nella regione Sardegna	64	44	200	5	283	597
IRAP nella regione Sicilia	183	81	485	13	580	1.341
IRAP nella regione Toscana	221	224	1.036	15	432	1.929
IRAP nella provincia di Trento	30	43	148	4	204	430
IRAP nella regione Umbria	53	48	180	3	196	480
IRAP nella regione Val d'Aosta	6	8	34	1	134	183
IRAP nella regione Veneto	330	346	1.645	27	474	2.822
Totali IRAP	3.024	2.698	16.322	286	7.689	30.018

Fonte: elaborazioni su campioni. Dichiarazioni dei redditi.

Tab. 9 IMPOSTA IRAP REGIONALE PER CLASSI DIMENSIONALI  
(in milioni di euro)

	1-50mila	50-250mila	oltre 250mila	Totale
IRAP nella regione Abruzzo	38	73	407	518
IRAP nella regione Basilicata	12	19	163	195
IRAP nella provincia di Bolzano	20	57	297	374
IRAP nella regione Calabria	35	58	440	533
IRAP nella regione Campania	112	198	1.344	1.654
IRAP nella regione Emilia	163	356	2.222	2.741
IRAP nella regione Friuli	37	84	608	729
IRAP nella regione Lazio	150	261	2.796	3.207
IRAP nella regione Liguria	55	96	628	779
IRAP nella regione Lombardia	322	766	5.943	7.030
IRAP nella regione Marche	65	131	641	838
IRAP nella regione Molise	8	15	176	199
IRAP nella regione Piemonte	138	283	1.971	2.392
IRAP nella regione Puglia	88	145	815	1.048
IRAP nella regione Sardegna	39	73	485	597
IRAP nella regione Sicilia	99	155	1.088	1.341
IRAP nella regione Toscana	136	276	1.517	1.929
IRAP nella provincia di Trento	18	42	370	430
IRAP nella regione Umbria	29	58	393	480
IRAP nella regione Val d'Aosta	6	8	169	183
IRAP nella regione Veneto	172	365	2.285	2.822
<b>Totali IRAP</b>	<b>1.742</b>	<b>3.519</b>	<b>24.758</b>	<b>30.018</b>

Fonte: elaborazioni su campioni. Dichiarazioni dei redditi.

Se si guarda invece alla distribuzione regionale per dimensione d'impresa non si notano differenze tra nord centro e sud: in tutte le regioni sono le grandi imprese a rappresentare la quasi totalità del gettito IRAP (anche se questo fenomeno è accentuato dalle recenti riduzioni di imponibile concesse alle piccole imprese).

### ***Cenni sulle ipotesi di superamento o trasformazione dell'IRAP e sulla attesa sentenza della Corte europea***

Tassando i redditi non in capo al percettore, bensì in capo a coloro che esercitano attività produttive, l'IRAP ha alimentato posizioni discordanti riguardo alla sua stessa natura. Infatti, mentre gli enti statistici (ISTAT, EUROSTAT, OCSE) la considerano un'imposta indiretta sui fattori della produzione, i principi contabili fissati dall'ordine dei commercialisti considerano l'intera IRAP come imposta diretta sul reddito d'impresa (contribuendo a ciò la sua citata indeducibilità). Proprio la percezione diffusa tra le imprese di un'imposta gravante sul reddito d'impresa, ma commisurata oltre che agli utili ai costi di produzione (di cui il costo del lavoro è la componente principale), è all'origine delle critiche rivolte a questo tributo dagli operatori economici.

La prevista graduale abolizione dell'IRAP (legge delega per la riforma fiscale n. 80/2003, peraltro decaduta), con prioritaria e progressiva esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro, è rimasta sotto questo aspetto sostanzialmente inattuata.

Un ampio dibattito sulle possibilità di riforma o sostituzione dell'IRAP con altre entrate tributarie è dapprima sorto sulla base di sentenze che hanno messo in dubbio la sua applicabilità ad operatori minori senza adeguata ed effettiva organizzazione d'impresa, mentre in qualche caso estremo è stata discussa perfino la sua applicabilità all'intera categoria dei professionisti.

Questo dibattito si è riaperto e ampliato nell'ultimo anno con l'intervento dell'Avvocato generale della Corte di Giustizia europea (la quale deve però ancora esprimersi sul tema), che ha ritenuto l'IRAP incompatibile con la normativa comunitaria, in particolare con l'art. 33 della VI direttiva che vieta agli Stati membri di introdurre imposte sulla cifra d'affari ulteriori rispetto all'IVA. I numerosi interventi sul tema hanno evidenziato la debolezza delle argomentazioni a sostegno della presunta sovrapposizione dell'Irap all'imposta sul valore aggiunto sia sul piano giuridico che economico (Lupi e Stevanato, 2005; Lupi, 2005; Giannini, 2005).

A tutt'oggi si è in attesa della sentenza, che potrebbe risultare cogente per una radicale riforma dell'IRAP o per una sua cancellazione (e sostituzione con una o più imposte), ma appare significativo, in senso favorevole a chi ritiene legittima questa imposta, che la Corte abbia ritenuto, di recente, di ripetere la fase istruttoria affidandola ad un nuovo avvocato.

In attesa della sentenza, e nella consapevolezza che un gettito di oltre 30 miliardi destinato ai fabbisogni regionali va in ogni caso sostituito con una o più fonti di entrata di ammontare paragonabile, appare utile una riflessione preliminare sulla natura stessa che si vuol attribuire a questa imposta regionale.

Se infatti l'IRAP è vista come un'imposta sulla produzione tesa a compensare il consumo di risorse, ambientali e finanziarie, da parte delle imprese operanti sui territori regionali, allora sarebbe meglio renderla deducibile, come altri costi, anche di natura tributaria, con possibilità di compensare la perdita di gettito allargando la base imponibile fino a ricomprendere gli ammortamenti, così avvicinandosi all'aggregato del prodotto lordo (ed allontanando ulteriormente i sospetti di duplicazione dell'IVA, che a dispetto del nome era e resta sostanzialmente un'imposta sui consumi).

Se invece l'IRAP è vista come un'altra imposta sul reddito d'impresa, percezione molto diffusa anche se poco fondata, allora sarebbe forse meglio esplicitare questa impostazione tornando a separare l'imposta tra una parte gravante sugli utili, che potrebbe in questo caso tornare erariale ed essere riassorbita, con grande semplificazione, dall'IRES stessa, e quella gravante sul costo del lavoro, che potrebbe restare di competenza delle regioni e beneficiare della citata impermeabilità alle riduzioni di gettito dovute alle perdite. Quanto agli interessi passivi netti, nell'ambito di questo secondo approccio, essi potrebbero essere assorbiti dalle diverse misure che già oggi tentano di attenuare le convenienze e gli usi elusivi dell'indebitamento.

Per entrambi gli approcci, sarebbe comunque auspicabile una reale semplificazione del calcolo che eliminasse le riclassificazioni e le variazioni del “terzo binario” e, nel caso dell’approccio “imposta sul valore aggiunto”, adottasse per tutti i soggetti passivi il metodo di calcolo “per somma”, in grado di garantire insieme alla semplicità anche una maggiore flessibilità di intervento per il decisore politico.

### **RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI**

Di Nicola F., M. P. Monteduro, M. T. Monteduro e A. Santoro (2001), "Incidenza degli utili e impatti della riforma Irap per le società di capitali", *Il Fisco* n. 8/2001, allegato n. 13/2001, febbraio 2002, ETI- De Agostini Editore.

Giannini S. (2005), “Questione di compatibilità”, disponibile sul sito [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info).

Lupi R. (2005), “Il Fuorviante accostamento IVA-IRAP”, *Rassegna Tributaria*, n.3.

Lupi R. e D. Stevanato (2005), “Il valore aggiunto tra Irap e Iva: le due facce di un equivoco” in *Riv. Dir. Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 2.

Santoro A.(2005), “Evasione delle società di capitali: evidenze empiriche e proposte di policy”, *mimeo*, presentato alla XVI Riunione scientifica della SIEP, Pavia, 15-16 Settembre.