



UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
FIRENZE

FLORE

Repository istituzionale dell'Università degli Studi di Firenze

L'IRAP: un'imposta ancora virtuosa?

Questa è la Versione finale referata (Post print/Accepted manuscript) della seguente pubblicazione:

Original Citation:

L'IRAP: un'imposta ancora virtuosa? / R. BARDAZZI; A. DI MAJO; M. PAZIENZA. - In: STUDI E NOTE DI ECONOMIA. - ISSN 1590-0401. - STAMPA. - (2006), pp. 61-92.

Availability:

The webpage <https://hdl.handle.net/2158/250464> of the repository was last updated on

Terms of use:

Open Access

La pubblicazione è resa disponibile sotto le norme e i termini della licenza di deposito, secondo quanto stabilito dalla Policy per l'accesso aperto dell'Università degli Studi di Firenze (<https://www.sba.unifi.it/upload/policy-oa-2016-1.pdf>)

Publisher copyright claim:

La data sopra indicata si riferisce all'ultimo aggiornamento della scheda del Repository FloRe - The above-mentioned date refers to the last update of the record in the Institutional Repository FloRe

(Article begins on next page)

L'IRAP: UN'IMPOSTA ANCORA VIRTUOSA?

ROSSELLA BARDAZZI* - ANTONIO DI MAJO** -
MARIA GRAZIA PAZIENZA***

1. Introduzione

L'Imposta Regionale sulle Attività Produttive è stata introdotta nel nostro ordinamento tributario sul finire degli anni Novanta con obiettivi diversi da quello della ricerca di maggior gettito, che usualmente accompagna i nuovi prelievi: l'imposta ha sostituito una serie di altri tributi¹ (secondo le dichiarazioni iniziali a parità di gettito, in realtà con minor gettito) e le ragioni della sua introduzione vanno dunque cercate in altre caratteristiche del tributo.

Anzitutto la sua *neutralità* rispetto alla scelta dell'uso relativo dei fattori produttivi (lavoro e capitale) da parte del contribuente-impresa: se si tassa il risultato economico di impresa rappresentato dal valore aggiunto (o *surplus*) non è rilevante la proporzione in cui vengono utilizzati i fattori di produzione. Un'imposta di questo genere era stata proposta negli anni Ottanta con la motivazione prevalente di evitare che la tassazione stimolasse la scelta di tecniche produttive *labour saving*.

Un'altra caratteristica dell'imposizione del *surplus* di impresa è la sua *neutralità* rispetto alla scelta di finanziamento: le tradizionali forme di tassazione dell'utile incentivano, come è noto, l'indebitamento, mentre l'Irap non discrimina tra remunerazione del debito (interessi) e del capitale proprio (utile); per evitare tale discriminazione si erano proposte anche altre forme di prelievo sui risultati di impresa, tra cui quello del *cash flow*². In effetti, insieme all'introduzione dell'Irap nel nostro paese fu modificata l'imposizione sugli utili con l'adozione della cosiddetta *Dual Income Taxation* (D.I.T.), finalizzata a ridurre l'incentivo all'indebitamento. Ciò perché allora i livelli di *leverage* erano molto elevati rispetto alle evidenze di altri paesi sviluppati e l'obiettivo

* Professore Associato, Università di Firenze

** Professore Ordinario, Università di Roma Tre

*** Ricercatore, Università di Firenze

¹ Si tratta dell'Ilor (Imposta Locale sui Redditi), dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, dei contributi sanitari e di altri prelievi indiretti minori.

² Si veda Di Majo (1986).

della congiunta introduzione dell'Irap e della DIT era quello di ottenere una struttura finanziaria delle imprese con maggior capitale proprio.

Un terzo aspetto rilevante dell'Irap (e che ne spiega anche la definizione di tributo «regionale») è quello di essere destinato a rappresentare uno dei piloni dell'autonomia tributaria regionale. L'imposizione commisurata ai risultati delle attività produttive è frequentemente utilizzata nella *finanza* dei livelli inferiori di governo (si pensi alla *Gewerbesteuer* in Germania o alla *Taxe Professionnelle* in Francia)³ e con questo tributo anche nel nostro paese una parte rilevante delle entrate delle regioni viene garantita da un tale tipo di prelievo. Questa destinazione dell'Irap è stata favorita dalla necessità di sostituire i contributi (prelevati solo sulla remunerazione del lavoro) che erano destinati al finanziamento della spesa sanitaria regionale; con questo vincolo *di fatto* l'Irap attualmente sembra un'imposta regionale di «scopo». Le vicende complesse del tentativo di modificare in senso federale l'assetto della nostra Repubblica, con le connesse implicazioni di «federalismo fiscale», rendono attualmente l'Irap un'imposta il cui gettito viene incassato dalle regioni ma con una struttura impositiva che non può essere disciplinata in autonomia dalle stesse regioni⁴.

Infine l'Irap, per le sue caratteristiche, avrebbe dovuto assicurare una maggiore stabilità nella dinamica del gettito: in effetti la composizione della distribuzione del prodotto è irrilevante ai fini della determinazione del debito di imposta, mentre i gettiti dell'imposizione sugli utili (come era ad esempio l'Ilor) e sulle retribuzioni (come i contributi sociali) sono sensibili all'evoluzione della struttura del valore aggiunto e più esposti a strategie elusive.

Questo saggio cerca di verificare, sulla base di informazioni quantitative, se permangono le condizioni economiche che avevano suggerito l'introduzione dell'Irap e se questa ha rispettato gli obiettivi assegnati; verifica, questa, che deve tener conto delle modifiche successivamente apportate al tributo, che ne hanno parzialmente «snaturato» le caratteristiche.

2. Gli obiettivi di neutralità e le evidenze macroeconomiche

2.1. Premessa

Si è accennato, nell'Introduzione, ad alcune tendenze che negli anni Ottanta interessavano il sistema produttivo e che furono alla base della proposta⁵ di modifica della tassazione nella direzione della neutralità

³ Sulle tormentate vicende delle due imposte in Germania e in Francia si veda Pola (2005).

⁴ Di Majo e Ricca (2005). Si veda sul punto anche ISAE (2004). Per una recente discussione sulle possibili alternative all'Irap per il finanziamento delle regioni si veda Osculati (2005).

⁵ Si veda Di Majo (1986), Longobardi (1992) e Ceriani, Frasca e Paladini (1994).

rispetto alle scelte di produzione, accumulazione e finanziamento; in particolare si suggeriva un minore ricorso al prelievo commisurato alle retribuzioni (contributi sociali). Quella proposta fu attuata solo parzialmente: non vennero interessati i contributi previdenziali, ma solo quelli sanitari. Comunque, la sostituzione dell'ILOR e dell'imposizione sul patrimonio potrebbe aver incentivato il riequilibrio finanziario (insieme all'introduzione della D.I.T.), mentre il passaggio dai contributi sanitari all'Irap dovrebbe aver attenuato gli incentivi alle tecniche *labour saving*. Tuttavia, la struttura concretamente adottata e le modifiche successivamente apportate al *tax design* dell'Irap ne hanno alterato, in qualche misura, le caratteristiche di neutralità.

A vent'anni dalle riflessioni che avevano suggerito tale *tax policy*, quali sono attualmente le macro tendenze rilevanti? Si inizia con le evidenze empiriche su ognuno degli aspetti interessati per verificare, sulla base di dati di varie fonti, se le dinamiche allora individuate permangono nel sistema economico e quindi se le ragioni alla base di quella scelta sono valide ancora oggi.

2.2. *L'effetto sui fattori: il rapporto tra capitale e lavoro*

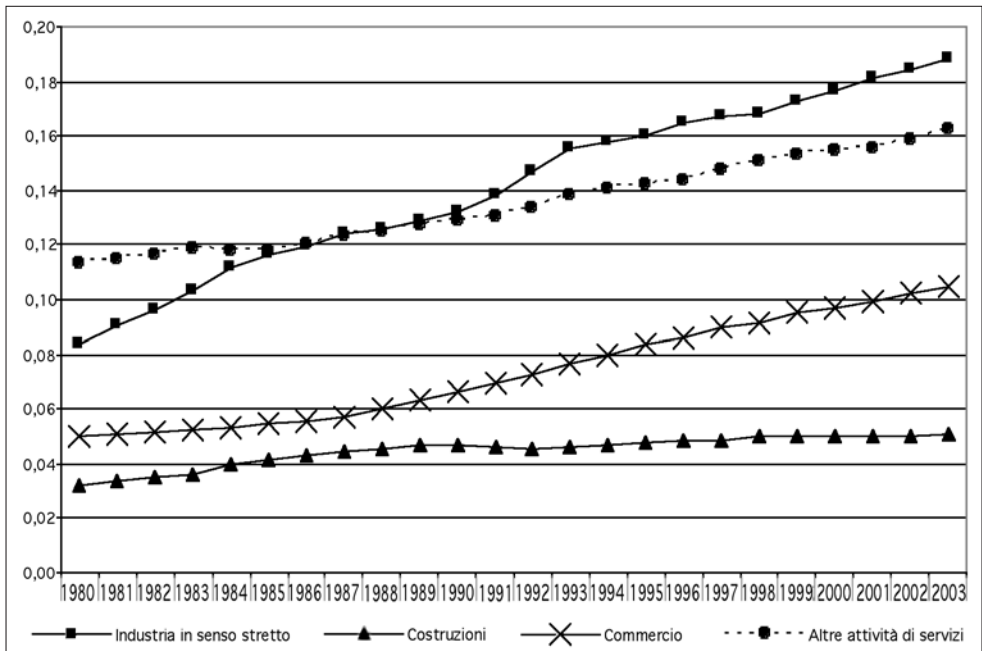
Nella media degli anni Novanta il tasso di accumulazione complessivo è stato minore di quello degli anni Ottanta (19,3% contro 20%); tuttavia la dotazione di capitale per addetto ha continuato ad aumentare, a un ritmo (2%) non inferiore a quello del decennio precedente (Ciocca 2004).

Se si lasciano da parte le difficoltà tecniche di misurazione impiegate nella contabilità della crescita e si utilizzano semplicemente i dati settoriali sul capitale lordo (ai prezzi 1995) e le unità di lavoro totali, il capitale per unità di lavoro risulta sempre crescente a partire dal 1980 in tutti i settori, con un profilo piuttosto piatto solo per le costruzioni (Figura 1)⁶.

Come si è ricordato, l'istituzione dell'Irap avrebbe dovuto comportare una diminuzione del costo del lavoro e una maggiore neutralità rispetto alle scelte sull'uso dei fattori. La relazione finale della Commissione Biasco (1999) affronta la questione se la riforma tributaria del finire degli anni novanta non spingesse, nel suo complesso, l'impresa verso un maggiore uso del fattore capitale a scapito del fattore lavoro, data la riduzione della pressione fiscale sull'utilizzo di capitale proprio

⁶ I dati dei conti economici nazionali utilizzati in questo paragrafo si riferiscono al periodo 1970-2003 e, pertanto, non includono le più recenti statistiche pubblicate dall'Istat che, alla luce di una profonda revisione metodologica e definitoria in ottemperanza alle regole comunitarie, per alcune variabili partono dal 1992. Questa scelta è motivata dalla volontà degli autori di esaminare l'evoluzione di lungo periodo degli aggregati e, soprattutto, di valutare se le dinamiche presenti prima dell'introduzione dell'Irap siano tuttora in corso.

Figura 1 – Evoluzione settoriale del capitale per unità di lavoro (1980-2003)



Fonte: Istat, Contabilità Nazionale.

e la creazione di un cuneo fiscale sul lavoro⁷.

Va inoltre detto che, nonostante le caratteristiche teoriche di neutralità dell'Irap, di fatto il capitale beneficia della deducibilità degli ammortamenti, mentre non sono deducibili i contributi sociali, e ciò comporta una discriminazione a sfavore del lavoro⁸. A questo proposito si è argomentato che il sistema fiscale, nonostante il cambiamento procurato sui prezzi relativi dei fattori, non sembra avere un'influenza rilevante sulla scelta, dato che il sistema economico si trova in una situazione in

⁷ Si fa qui riferimento alla creazione di un cuneo *marginale* sul fattore lavoro originato dal confronto tra la deducibilità piena del costo del lavoro ai fini delle imposte sui profitti (in particolare dell'Ilor) e la non deducibilità ai fini Irap. Si noti tuttavia che il cuneo sul lavoro è identico al cuneo sul capitale e dunque l'imposta rimane neutrale nell'impiego relativo dei fattori. Si veda su questo punto, tra gli altri, Bosi e Guerra (2006).

⁸ Questa asimmetria è alla base della proposta, da più parti avanzata nel dibattito di riforma dell'Irap, di abolizione degli oneri contributivi dalla base imponibile dell'imposta. Si vedano a questo proposito Lusignoli e Pazienza (2000), Giannini e Guerra (2005). Di diverso avviso, Brunetta e Convevole (2005) che propongono di aggiungere sgravi per gli investimenti in beni capitali.

cui le tecniche *labour saving* sono ormai dominanti ed esibiscono una scarsa elasticità ai prezzi relativi⁹.

L'evidenza riassunta dalla precedente Figura 1 sembra favorevole a questa argomentazione poiché la serie non presenta discontinuità di rilievo e non si registra in media una variazione nell'intensità fattoriale: questa stabilità può essere attribuita sia a una mancanza di reattività della scelta tecnologica a ridotte variazioni del prezzo relativo dei fattori – come quelle che possono essere innescate dalla politica tributaria – sia al fatto che più effetti possono aver agito in direzioni opposte. Se da un lato l'Irap non ha eliminato la discriminazione a sfavore del lavoro, numerosi sono stati gli interventi – come ad esempio la manovra della *carbon tax* – disegnati per ridurre il peso contributivo¹⁰. Questo è vero in particolare per quei settori *labour intensive* – quali il commercio, l'edilizia e i servizi – che hanno beneficiato maggiormente della riduzione del costo del lavoro dovuta all'introduzione dell'Irap.

Questa tendenza può essere osservata anche sull'andamento della distribuzione del valore aggiunto. Dai dati di contabilità nazionale, riportati in Tabella 1, risulta che il costo del lavoro ha costituito una quota costantemente decrescente del valore aggiunto a partire dalla metà dagli anni Settanta per tutti i settori di attività economica, con l'eccezione dell'agricoltura. Questa rapida contrazione del peso del lavoro sembra essersi arrestata e la quota distributiva del lavoro appare ormai stabilizzata in tutti i settori a partire dall'anno 2000¹¹ anche se permangono variazioni legate alla congiuntura, agli scalini dei rinnovi contrattuali per comparti di particolare rilievo e a modifiche degli oneri socia-

⁹ Tra le analisi empiriche che hanno cercato di stimare l'effetto dell'Irap sulla domanda di lavoro, Gregorelli, Panteghini e Soneda (2003), utilizzando un modello della domanda effettiva di lavoro, concludono che la riforma del 1998 ha favorito un uso più intensivo della forza lavoro esistente, più che un aumento delle assunzioni. C'è poi da chiedersi a che prezzo sia auspicabile una politica che spinga verso una maggiore intensità di lavoro senza innalzamento della produttività dal momento che una traiettoria dell'economia a più alta intensità di capitale, seppur più costosa in termini di livelli del reddito e dell'occupazione nel breve periodo, potrebbe consentire una maggiore crescita produttiva e quindi un reddito più alto con più occupazione nel lungo periodo, rispetto ad una traiettoria sbrigativamente *labour intensive*.

¹⁰ Con la legge 448/98 si è introdotta in Italia la cosiddetta *carbon tax*, un provvedimento di riordino delle accise sui prodotti energetici finalizzato alla correzione delle esternalità negative. La nuova normativa si proponeva di aumentare la pressione sui fattori inquinanti e prevedeva che le maggiori entrate fossero destinate a diminuire la pressione fiscale sul lavoro (cercando dunque i benefici del doppio dividendo). In concreto, come misura di fiscalizzazione, sono stati aboliti i seguenti prelievi contributivi: Asili Nido, ex Enaoli e assicurazione TBC.

¹¹ La tendenza rilevabile dalla Tabella 1 viene confermata anche dal modello di microsimulazione utilizzato in questo lavoro: il peso del costo del lavoro sul valore aggiunto sembra rimanere complessivamente stabile nel periodo 1998-2002, con un lieve incremento nei servizi, mentre più stazionario è l'andamento nel manifatturiero e in controtendenza il settore estrattivo-energetico.

Tabella 1 – Quota del costo del lavoro sul valore aggiunto al costo dei fattori

ATTIVITÀ ECONOMICHE	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2001	2002	2003
Agricoltura, silvicoltura e pesca	19,9	26,5	29,3	30,4	32,9	26,4	22,6	22,7	23,2	22,4
Industria in senso stretto	57,8	64,4	56,6	54,0	54,5	52,4	53,9	53,8	55,0	55,7
Costruzioni	49,5	45,0	43,3	40,8	41,6	42,2	41,6	42,2	43,1	43,9
Commercio, riparazioni, alberghi e ristoranti, trasporti e comunicazioni	43,5	46,4	40,0	39,3	38,5	36,6	38,1	38,1	38,8	39,5
Intermediazione monetaria e finanziaria; attività immobiliari ed imprenditoriali	27,8	28,5	30,0	28,5	26,8	25,3	24,5	24,9	25,1	25,2
Altre attività di servizi	77,5	80,7	83,9	81,8	79,0	76,9	76,2	75,9	75,8	75,6
Totale	49,7	52,7	50,3	48,6	48,2	45,5	45,2	45,3	45,7	46,1

Fonte: Istat, Contabilità Nazionale.

Tabella 2 – Differenza tra i tassi di variazione delle retribuzioni lorde e del v.a. ai prezzi base

	1976-80	1981-85	1986-90	1991-95	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Agricoltura	1,0	0,6	1,0	-4,0	-10,7	-1,3	1,0	-2,6	2,8	-1,0	2,9	-3,8
Industria	-1,8	-1,4	-0,5	-1,1	1,8	0,9	0,9	1,5	-1,4	-0,4	2,2	1,4
Costruzioni	1,1	-0,5	-0,3	0,2	-6,8	4,8	0,9	1,6	1,0	1,6	1,4	1,1
Commercio, alberghi, trasporti e comunicazioni	-3,4	-0,7	-0,9	-0,9	-0,7	1,2	1,2	4,3	0,6	1,2	1,7	1,1
Intermediazione finanziaria	2,0	1,4	-1,7	-1,4	-2,9	-0,3	1,2	2,9	0,0	1,7	1,6	0,1
Altri servizi	1,5	-1,0	-1,0	-1,4	-1,2	-0,8	-1,6	-0,2	0,4	0,3	-0,4	-0,8
Totale	-0,2	-0,8	-0,7	-1,5	-1,1	0,5	0,0	1,4	-0,4	0,4	0,9	0,3

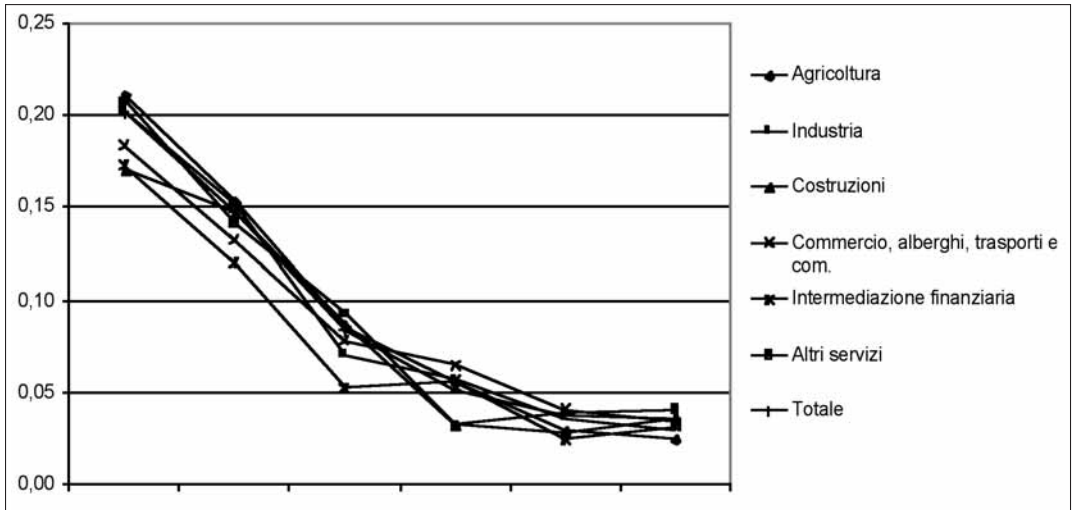
Fonte: Istat, Contabilità Nazionale.

li¹². L'esigenza di spostare il finanziamento di alcuni comparti dello stato sociale dalle retribuzioni al valore aggiunto, suggerita nella prima metà degli anni Ottanta in relazione a una quota che si andava vistosamente riducendo, permane proprio perché l'assestamento è avvenuto su livelli tendenzialmente molto inferiori a quelli del ventennio scorso.

Se passiamo alle retribuzioni, si invertono le tendenze registrate a

¹² Nel settore privato l'incidenza, sulle retribuzioni, degli oneri contributivi a carico del datore di lavoro si è ridotta tra il 1990 e il 1994 (dal 44,5 al 43,1%); è aumentata nei tre

Figura 2 – Tassi di variazione delle retribuzioni per unità di lavoro totali (1975 – 2003)



Fonte: Istat, Contabilità Nazionale.

metà anni Ottanta (e protrattesi fino a metà anni Novanta), quando i tassi di variazione delle retribuzioni lorde si erano mantenuti stabilmente inferiori alla crescita del valore aggiunto, suggerendo ulteriori motivi per uno spostamento delle basi di prelievo dai salari al valore aggiunto. Negli anni più recenti la dinamica del prodotto tende ad essere inferiore a quella delle retribuzioni (segno positivo), anche se si rilevano in controtendenza i settori dell'agricoltura e dei servizi residuali (Tabella 2). Tale andamento appare stabile soprattutto nei settori delle costruzioni, dei trasporti e dell'intermediazione finanziaria, mentre più altalenante è la variazione nell'industria dove sono da segnalare i rinnovi contrattuali dei metalmeccanici (per il biennio 2001-2002) che possono contribuire a spiegare gli scostamenti degli ultimi anni.¹³

La recente dinamica delle retribuzioni unitarie, che tende a superare quella del valore aggiunto, è comunque inserita in un quadro di bassa

anni successivi per il venir meno della fiscalizzazione degli oneri sociali per le imprese del Mezzogiorno. Tale incidenza è ovviamente diminuita nel 1998 per l'introduzione dell'Irap contestualmente all'abolizione dei contributi sanitari (39%). A partire dal 2000 sono da segnalare fenomeni di emersione di lavoratori non regolari (ad esempio nel 2003 la regolarizzazione dei lavoratori immigrati ha comportato un aumento del prelievo per gli oneri sociali totali) e, contemporaneamente, la riduzione delle aliquote contributive.

¹³ Vale la pena di sottolineare che negli anni 2004 e 2005 l'andamento delle retribuzioni ha segnato una discontinuità rispetto al periodo precedente, con una dinamica particolarmente sostenuta. Tale andamento è spiegato principalmente dai rinnovi contrattuali della metalmeccanica, della scuola, del commercio e dell'edilizia. Cfr. ISTAT (2006).

crescita del prodotto e di rallentamento della crescita delle retribuzioni per addetto, comune a tutti i settori di attività economica (Figura 2), sulle quali ha sicuramente inciso il contenimento delle ore lavorate e dei premi aziendali collegati alla produttività¹⁴.

2.3. *La composizione dell'occupazione*

In Italia, negli ultimi tre decenni, si è assistito ad un considerevole cambiamento nel contributo settoriale all'occupazione, che ha visto l'agricoltura scendere dal 20 al 4% del totale degli occupati (dati 1970 confrontati con quelli del 2003) e l'industria dal 28 al 22%, con un aumento considerevole nei servizi.

In questo quadro si assiste anche ad un profondo cambiamento delle caratteristiche dell'occupazione: nel complesso dell'economia la quota di dipendenti sul totale degli occupati sale rispetto agli anni Settanta e Ottanta (Tabella 3), ma questa crescita è imputabile principalmente all'espansione del commercio in senso stretto¹⁵, settore che, oltre ad aver assorbito occupazione, ha anche subito profonde ristrutturazioni con importanti concentrazioni aziendali. L'altro settore che fa registrare un notevole incremento della quota dell'occupazione dipendente è l'agricoltura, il cui contributo, come si è detto, negli ultimi trent'anni si è polverizzato. Per tutti gli altri settori si assiste ad una riduzione della quota di occupazione dipendente, con una svolta che inizia dopo i primi anni Ottanta e prosegue fino alla metà degli anni Novanta, quando si verifica un lievissimo recupero. Da notare il caso delle costruzioni per le quali la riduzione della quota di dipendenti è ancora più marcata, con un minimo nel 1999 e un'inversione di tendenza che si manifesta soltanto a partire dal 2000.

È opportuno ricordare che le dinamiche del mercato del lavoro sono attualmente al centro di un ampio dibattito nel quale si sovrappongono percorsi di riflessione che si riferiscono a questioni diverse: l'esigenza di ridurre il costo del lavoro, il riequilibrio degli oneri contributivi tra varie figure professionali, la scelta delle imprese tra lavoro a tempo indeterminato e contratti atipici¹⁶, gli aspetti previdenziali-assistenziali legati alle vicende della riforma pensionistica e della previdenza inte-

¹⁴ Secondo le valutazioni espresse nella Relazione annuale della Banca d'Italia (2005), nel periodo 1994-2004 le retribuzioni contrattuali hanno mantenuto il loro potere di acquisto: si calcola una crescita media del 35% sul periodo a fronte di un aumento del 36% dell'indice dei prezzi al consumo. Questo processo ha favorito una lenta convergenza tra la dinamica delle retribuzioni *pro capite* in Italia e quella verificatasi in Francia e Germania.

¹⁵ Il dato del commercio in senso stretto non è riportato in tabella; esso registra un aumento della quota di occupazione dipendente dal 44% del 1970 al 57% del 2003.

¹⁶ Tra la seconda metà degli anni Settanta e l'inizio degli anni Novanta, i contratti a tempo determinato rappresentavano una quota costante dell'occupazione, prevalentemente nel settore agricolo. Questa componente ha iniziato a crescere nella seconda metà degli anni Ottanta con l'istituzione dei contratti di formazione lavoro (nel 1984), ma è negli anni Novanta che la loro quota sul totale dell'occupazione subisce un'impennata, fino a

Tabella 3 – **Lavoratori dipendenti sull'occupazione totale settoriale (valori percentuali)**

	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2003
Agricoltura	37,8	39,9	37,8	39,2	46,5	48,1	50,3	50,5
Industria	86,2	88,5	87,5	85,7	83,5	82,7	83,4	83,7
Costruzioni	85,7	81,6	72,8	70,0	67,2	63,7	61,9	64,3
Commercio, riparazioni, alberghi e ristoranti, trasporti e comunicazioni	55,3	55,8	54,1	51,7	53,3	55,7	59,5	61,6
Intermediazione	82,2	77,3	73,4	72,9	68,6	68,9	66,9	68,7
Altre attività di servizi	92,7	93,2	93,4	91,6	90,1	89,1	89,2	89,7
Totale	71,0	73,5	72,7	71,9	72,6	73,1	73,9	75,0

Fonte: Istat, Contabilità Nazionale

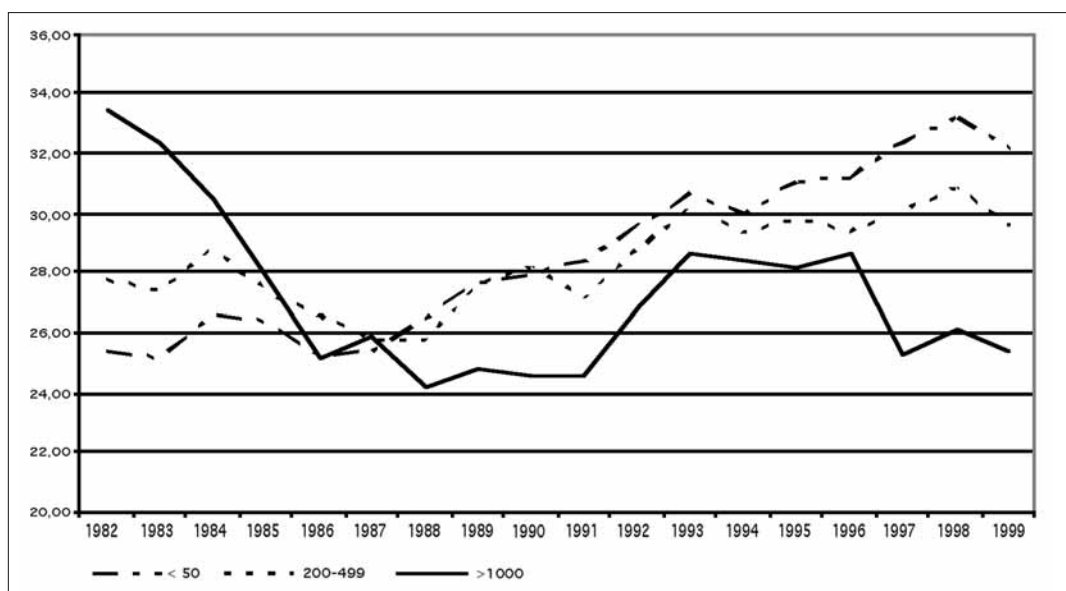
grativa¹⁷. Le decisioni di politica economica su ciascuno di questi versanti potranno influenzare le dinamiche in atto; di fatto, alcune di queste proposte nascono con l'esplicita finalità di incentivare l'occupazione e, all'interno di questa, quella dipendente (ad esempio la riduzione del cuneo fiscale e l'avvicinamento delle aliquote contributive tra lavoratori dipendenti, temporanei e autonomi). Esistono tuttavia potenziali conflitti tra gli obiettivi di politica tributaria che rendono incerti gli effetti di interventi che intersecano vari ambiti del sistema economico: prima fra tutti va ricordata la difficoltà di rendere coerenti i ripetuti interventi di erosione della base imponibile dell'Irap decisi a livello centrale con la qualifica di tributo proprio regionale «virtuale» (sulla base delle recenti decisioni della Corte Costituzionale) della stessa imposta.

2.4. *Struttura finanziaria e redditività*

È stata ricordata la neutralità dell'Irap rispetto alle decisioni finanziarie di impresa. L'imponibile Irap è, come più volte sottolineato, indifferente rispetto al livello del *leverage*, ovvero alla scelta tra indebitamento e capitale proprio. La combinazione Irap - DIT mirava a correggere la distorsione, provocata dal tipo di tassazione degli utili adottato

raggiungere il 10,8% nei primi mesi del 2005 (Bollettino Economico della Banca d'Italia, Marzo 2006).

¹⁷ Il dibattito sulla riduzione del cuneo fiscale non deve far dimenticare che alcuni provvedimenti di riduzione degli oneri contributivi sono stati recentemente approvati. In particolare la Legge Finanziaria per il 2006 (L.266/2005 del 29/12/2005) ha introdotto dal 1 Gennaio 2006 un esonero (che si applica prioritariamente ai contributi per assegni familiari, per maternità e per disoccupazione, dovuti dai datori di lavoro) nella misura massima di un punto percentuale. Inoltre, l'articolo 8 del decreto 203/2005 sulla riforma della previdenza integrativa prevede la decontribuzione sugli stessi oneri correlata allo smobilizzo del TFR quale misura compensativa per le imprese a partire dal 2008, con un progressivo aumento dell'aliquota di esonero fino al 2014.

Figura 3 – *Leverage* per classi di addetti

Fonte: Centrale dei Bilanci.

nei paesi sviluppati, che accorda un trattamento privilegiato all'indebitamento (a causa della deducibilità degli interessi passivi) rispetto ad altre forme di finanziamento: in Italia questo incentivo era storicamente amplificato dai valori molto elevati delle aliquote nominali dell'Irpeg e dell'Ilor e trovava riflesso in un livello di indebitamento delle nostre imprese costantemente superiore rispetto agli altri principali paesi sviluppati¹⁸. Come noto, l'aumento del *leverage* delle imprese nazionali ha iniziato a destare preoccupazione a partire dagli anni Ottanta e ha raggiunto per molti settori un punto critico a metà degli anni Novanta. Dal 1995 in poi la congiuntura positiva e la contemporanea riduzione dei tassi di interesse – dovuta al processo di convergenza verso la moneta unica europea – hanno determinato un'inversione di tendenza per le imprese di maggiori dimensioni di tutti i settori produttivi, con l'eccezione del commercio. In un'ottica dimensionale, al contrario, si assiste ad una netta diversificazione dei comportamenti di grandi e piccole imprese

¹⁸ Si vedano a questo proposito le elaborazioni del Centro Studi Confindustria sulla Banca dati Bach, che rilevano un livello di *leverage* per le imprese italiane costantemente superiore, a livello di sistema, a quanto registrato per Francia, Germania, Stati Uniti e Spagna tra il 1988 e il 2002 (cfr. Confindustria, 2006). Per un'analisi generale delle scelte finanziarie delle imprese si veda Di Majo, Pazienza, Triberti (2005).

se (Figura 3)¹⁹: queste ultime hanno aumentato, nel corso degli ultimi vent'anni, la loro dipendenza dal debito finanziario, mentre le imprese maggiori hanno scelto una maggiore diversificazione delle fonti di finanziamento a partire dalla fine degli anni Ottanta²⁰.

Il problema della neutralità rispetto alle fonti di finanziamento, o meglio, di una riduzione del trattamento preferenziale per il debito, si rivela dunque un elemento che ha assunto importanza crescente rispetto all'inizio del dibattito sull'Irap della metà degli anni Ottanta, e rimane questione delicata. La sospensione del meccanismo della DIT a partire dal 2001 ha comunque certamente frenato una ricomposizione del passivo indotta dalle nuove convenienze fiscali di cui si poteva notare qualche segnale tra il 1999 e il 2000²¹.

Con riferimento alla redditività delle imprese, il ROE si presenta fortemente legato al ciclo di medio periodo, ma complessivamente stabile fino al 2000 (se osserviamo i margini di oscillazione). Il ROI invece è meno sensibile al ciclo, ma nel complesso in forte diminuzione rispetto agli anni Ottanta, sia pure con una crescita per energia e trasporti. Negli ultimi anni, tuttavia, si è assistito ad un peggioramento anche della redditività netta (che si è ridotta nel 2003-2004 soprattutto per le imprese maggiori) dovuto in parte all'esaurirsi dell'effetto positivo della riduzione dei tassi sui debiti bancari. Queste tendenze degli indici di redditività fanno ritenere che sia ancora consistente la quota di finanziarizzazione dell'economia, con la redditività che sembra essere legata principalmente alla gestione extracaratteristica, ma è importante a questo proposito ricordare che la base Irap non colpisce gli aspetti non operativi della gestione di impresa. Nei primi anni di introduzione dell'Irap, comunque, i valori del ROE sono stati stabili per tutte le classi dimensionali, non permettendo di supporre effetti negativi del tributo sulla redditività.

3. Una valutazione dell'erosione della base imponibile

3.1. Premessa

Il dibattito sulla riforma fiscale di fine anni Novanta, al cui interno l'Irap rivestiva un ruolo cruciale, è stato intenso sin dalle fasi preliminari di studio che hanno preceduto la produzione normativa. Nonostan-

¹⁹ I dati della Centrale dei Bilanci utilizzati in questa Figura si riferiscono al periodo 1982-1999, poiché a partire dal 1999 è stato ampliato il campione, creando un *break* nella serie storica.

²⁰ A questo ha contribuito anche la ristrutturazione delle grandi aziende pubbliche connessa con il processo di privatizzazione. Per quanto riguarda l'analisi del *leverage* delle cosiddette microimprese che non hanno forma giuridica societaria e che non vengono dunque ordinariamente rilevate dalle banche dati statistiche, si veda l'analisi in Bardazzi e Paziienza (2006).

²¹ Per un primo tentativo di analisi degli effetti della riforma Irap-DIT sulle scelte finanziarie delle imprese, si veda Di Majo, Paziienza, Triberti (2002).

Tabella 4 – Tassi di crescita del v.a. e del gettito Irap

	2002	2003	2004
Valore aggiunto costo dei fattori	3,7%	3,4%	3,9%
Irap (cassa)	1,5%	4,0%	-2,3%

Fonte: Istat.

te la lunga fase preparatoria, l'Irap ha certamente avuto un pessimo riscontro nelle prime valutazioni degli operatori, tanto da essere indicata come «imposta sulle perdite», invece di esserne apprezzate le possibili virtù in termini di autonomia tributaria degli enti inferiori di governo e di neutralità rispetto alle scelte di finanziamento e di combinazione dei fattori produttivi. In effetti, molte delle analisi commissionate da associazioni di categoria segnalavano, prima dell'introduzione dell'imposta, un potenziale ingente aggravio complessivo che è stato presto smentito per la stragrande maggioranza delle imprese. Tuttavia, questa ostilità del mondo produttivo ha segnato in modo considerevole l'evoluzione normativa dell'imposta, suggerendo numerosi interventi di riduzione motivati più dalla ricerca del consenso che da un razionale riequilibrio del carico fiscale delle imprese. In effetti, come ampiamente noto, l'Irap è stata introdotta con l'obiettivo di costituire il perno dell'autonomia tributaria regionale e dunque ogni politica del governo centrale di riduzione della pressione complessiva dell'Irap è stata considerata un'interferenza nell'autonomia regionale e, inevitabilmente, ha determinato forti contrasti tra governo centrale e governi regionali. Una prima indicazione in questo senso può essere tratta dal confronto tra i tassi di crescita del valore aggiunto al costo dei fattori (la *proxy* della crescita dell'economia e dell'imponibile), delle entrate locali e del gettito Irap: dopo l'ampia variabilità degli aggregati fiscali dovuti all'introduzione dell'imposta²², tra il 2000 e il 2004 si evidenziano tassi di crescita per il gettito Irap molto inferiori a quanto rilevato per l'insieme delle imposte (dirette e indirette) locali²³ e, in media, anche rispetto alla dinamica del valore aggiunto.

Se si valuta poi l'andamento del gettito dell'Irap alla luce di quello della spesa sanitaria (la principale spesa delle regioni) e dei vincoli del Patto di Stabilità e Crescita, il quadro emerge in tutta la sua complessità e appare dunque importante valutare l'effetto degli interventi normativi

²² La sostituzione dei tributi preesistenti con l'Irap ha determinato una grossa ricomposizione tra le entrate fiscali con un incremento della quota delle imposte indirette e una riduzione del peso dei contributi sociali. Inoltre, l'incremento della quota delle imposte indirette ha creato uno scalino statistico nel valore aggiunto ai prezzi di mercato.

²³ Si veda su questo punto anche Lorenzini e Piperno (2005). Secondo ISAE (2006) i tassi di variazione annui del valore medio *pro capite* delle principali imposte delle amministrazioni locali sono stati pari a 5,6% nel 2002, 5,2% nel 2003 e 0,4% nel 2004.

sull'imponibile Irap anche per le conseguenze sui bilanci regionali.

Il modello di microsimulazione utilizzato in questo lavoro²⁴ consente di valutare l'effetto d'impatto dei vari provvedimenti che si sono succeduti per modificare la base imponibile con riferimento all'universo delle imprese non agricole e non finanziarie del settore privato. Si tratta dunque di un'analisi di percussione che non tiene conto delle reazioni delle imprese e vuole invece valutare, da un lato, l'entità degli interventi – anche in relazione ai difficili rapporti tra livelli di governo – e, dall'altro, i rischi per le proprietà di neutralità del tributo.

Per queste valutazioni verranno messe a confronto simulazioni statiche di tre legislazioni: quella vigente nell'anno di introduzione dell'Irap (il 1998), quella del 2004 e quella del 2006, utilizzando come base i microdati del 2000. Le simulazioni non mirano dunque a ricostruire con esattezza le variazioni complessive ed effettive del gettito del tributo, quanto piuttosto a isolare ed evidenziare gli effetti di vari provvedimenti di erosione dell'imponibile.

3.2. *L'imposta al debutto*

Nel 1998 l'imposta era stata disegnata con una struttura non esattamente coincidente con quanto previsto dalla sua formulazione teorica: l'imponibile era infatti costituito dal valore aggiunto d'impresa al netto degli ammortamenti. Sin dall'inizio l'esigenza di neutralità dell'imposta – da perseguire con il massimo allargamento dell'imponibile – si era scontrata con i timori di un disincentivo all'uso di entrambi i fattori di produzione ed era dunque stata inserita la deducibilità del valore degli ammortamenti. Per il fattore lavoro erano previste deducibilità specifiche connesse con situazioni considerate meritevoli d'incentivazione, quali i contributi per l'assicurazione contro gli infortuni e i contratti di formazione lavoro (per il 70%).

Nell'anno del debutto, l'Irap ha determinato un gettito in termini di competenza di oltre 24 miliardi di euro²⁵, che, per il settore privato non agricolo e non finanziario – universo di riferimento del modello –, cor-

²⁴ Il modello è stato sviluppato nell'ambito del progetto DIECOFIS (*Development of a system of Indicators on Economic COmpetitiveness and FIScal impact on enterprises performance*), finanziato dalla Commissione Europea nel V Programma Quadro. Le indagini SCI (Sistema dei Conti delle Imprese) e PMI (Rilevazione sulle piccole medie imprese e sull'esercizio di arti e professioni) sono le fonti statistiche principali alle quali si aggiungono i dati provenienti da altre indagini campionarie (indagine PRODCOM) e altri dati di fonte amministrativa. In particolare sono stati considerati i bilanci civilistici di tutte le società di capitale, le cooperative e i consorzi raccolti presso le Camere di commercio e i dati fiscali provenienti dalle dichiarazioni dei redditi per queste stesse forme giuridiche. La procedura statistica di integrazione dei microdati economici e amministrativi è sinteticamente descritta da Inglese e Oropallo (2004). Il modello si articola in diversi moduli, tra cui, per quanto riguarda questo lavoro, la stima del gettito dell'Irap e dei contributi sociali. Per ulteriori dettagli sulle caratteristiche dei microdati e del modello si veda Bardazzi, Parisi, Paziienza (2004).

²⁵ Cfr. Anagrafe Tributaria (2002).

Tabella 5 – Caratteristiche strutturali dell'Irap nel 1998 (imposta e valore medio in migliaia di euro)

Classi di addetti	Frequenze	Imposta	Valore medio	Capienza
Da 0 a 9	3.077.463	5.616.710	1,8	94,56%
10-19	135.472	2.332.418	17,2	99,50%
20-49	57.035	2.557.286	44,8	99,31%
50-99	14.175	1.579.113	111,4	99,72%
100-199	5.453	1.335.974	245,0	99,12%
200-249	995	425.200	427,3	98,60%
250-499	1.720	1.149.163	668,1	98,61%
500-1000	649	879.223	1.354,7	99,23%
Oltre 1000	433	3.508.713	8.103,3	98,39%
Totale	3.293.395	19.383.800	5,9	94,87%

Fonte: modello Diecofis.

rispondono a circa 18 miliardi di euro. La Tabella 5 mostra la stima del gettito per dimensione d'impresa con la legislazione in vigore nel 1998; si ha una sovrastima del gettito utilizzando il modello poiché la base dati è riferita al 2000²⁶.

La Tabella indica che il valore medio dell'imposta è strettamente crescente con la dimensione e variabile tra i milleottocento euro delle microimprese, e gli otto milioni delle imprese con oltre 1000 addetti. Questa configurazione iniziale del tributo aveva dato luogo ad un'imposta che colpiva un numero molto elevato di contribuenti: la capienza (ossia la percentuale di contribuenti con imponibile positivo) calcolata sull'universo di riferimento del modello risulta pari al 95%, con un'incidenza di imponibili negativi relativamente maggiore per le microimprese e, in generale, per le attività localizzate nelle regioni meridionali²⁷.

Com'è noto, questa imposta ha sostituito un insieme di tributi commisurati prevalentemente al costo del lavoro, ai profitti e al patrimonio: la letteratura aveva già messo in evidenza come la riforma avesse comportato un risparmio fiscale complessivo, sia pure fortemente variabile per settore²⁸, e che dunque la qualifica di «imposta sulle perdite» non poteva essere accettata, almeno nella sua versione semplicistica, perché i tributi pregressi colpivano il compenso del lavoro e il patrimonio indipendentemente dall'emergere di utili. Anzi, nel caso dell'Irap, le perdi-

²⁶ Come precedentemente specificato, non si vuole in questa sede riprodurre il gettito dei vari anni, quanto piuttosto isolare gli effetti della normativa con riferimento ad una base comune d'indagine. Il modello riferito integralmente all'anno 1998 (legislazione e base di dati) stima il gettito dell'Irap di competenza con un errore inferiore al 4%.

²⁷ Secondo i dati dell'Anagrafe Tributaria nel 1998 il 96% dei soggetti che hanno presentato dichiarazione Irap risultava capiente.

²⁸ Si veda, tra gli altri, Lusignoli e Pazienza (2000).

te agiscono in senso negativo sull'imponibile compensando gli interessi passivi e il costo del lavoro. Va sottolineato che un parziale aggravio può essersi verificato per le microimprese che non hanno occupati dipendenti regolari e che spesso sfuggono, per mancanza di rilevazioni attendibili, alle analisi ufficiali²⁹. Queste imprese erano infatti soggette all'Ilor ma non ai contributi sanitari e alla patrimoniale e dunque con l'introduzione dell'Irap potrebbero aver sopportato qualche forma di aggravio.

3.3. *L'imposta negli anni successivi*

Già dall'anno successivo alla sua introduzione, all'Irap vengono apportate modifiche che ne riducono l'impatto, con particolare riguardo alle caratteristiche dimensionali e di occupazione delle imprese. Dall'anno d'imposta 2000 viene infatti introdotta una deduzione dall'imponibile per le imprese minori, graduata in modo inversamente proporzionale alla base e comunque utilizzabile solo dalle imprese con un valore della produzione inferiore a 181.000 euro³⁰. Tale deduzione, che è stata ritoccata a più riprese negli anni successivi, si è mostrata certamente efficace allo scopo, dato che ha annullato la capienza per circa il 20% delle imprese minori³¹.

Tra il 2000 e il 2004 viene inoltre più volte ritoccato l'imponibile con riferimento al costo del lavoro. In particolare, vengono esclusi il costo del lavoro dei disabili, l'intero costo del lavoro per i contratti di formazione lavoro (si tratta dunque di una deduzione del residuo 30%), alcune indennità per il settore dell'autotrasporto e, a partire dal 2002, è prevista una deduzione di 2.000 euro per ogni dipendente (fino ad un massimo di cinque) per le imprese con un valore della produzione inferiore ai 400.000 mila euro.

L'insieme di questi provvedimenti ha determinato una riduzione del gettito di circa un miliardo di euro e ha portato il numero dei contribuenti capienti al 79% dei dichiaranti (Tabella 6).

Per verificare quanto sia ampio l'insieme dei soggetti interessati dai provvedimenti citati si può far riferimento alla base dati dell'Anagrafe Tributaria relativamente all'anno d'imposta 2002, l'ultimo disponibile. Non è purtroppo possibile estrarre dai dati pubblicati dall'Anagrafe Tri-

²⁹ L'insieme delle imprese senza occupati dipendenti regolari è tutt'altro che marginale, dato che si tratta (senza considerare i professionisti) di circa il 70% delle imprese (potenziali contribuenti) con meno di 9 addetti.

³⁰ Nella modulazione della deduzione – variabile inizialmente tra 5.100 e 1.200 e attualmente tra 8.000 e 2.000 euro – appare peculiare la determinazione delle 4 classi d'imponibile che hanno diritto alla deduzione, dato che tre di esse vengono graduate nello spazio di 250 euro, dando dunque luogo a forti incentivi all'evasione marginale dell'imponibile.

³¹ Sebbene sia stato riconosciuto che l'Irap non sembra porre ostacoli all'impresa che vuole crescere dimensionalmente, è stato anche osservato che le agevolazioni concesse alle imprese per valori dell'imponibile inferiori ad una certa soglia potrebbero incoraggiare comportamenti «stazionari» in parte già presenti nelle PMI (ISAE, 2005).

Tabella 6 – **Caratteristiche strutturali dell'Irap nel 2004 (imposta e valore medio in migliaia di euro)**

Classi di addetti	Frequenze	Imposta	Valore medio	Capienza
Da 0 a 9	2.511.305	4.673.234	1,9	77,16%
10-19	135.288	2.306.340	17,0	99,37%
20-49	57.004	2.524.139	44,3	99,26%
50-99	14.149	1.555.497	109,9	99,53%
100-199	5.452	1.331.096	244,1	99,10%
200-249	995	423.678	425,8	98,60%
250-499	1.720	1.144.891	665,6	98,61%
500-1000	649	875.862	1.349,6	99,23%
Oltre 1000	433	3.498.343	8.079,3	98,39%
Totale	2.726.995	18.333.080	6,7	78,55%

Fonte: modello Diecofis.

butaria i soggetti corrispondenti all'universo rappresentato dal modello di microsimulazione, ma si possono analizzare dati relativi a tutte le imprese (Tabella 7) o a tutti i contribuenti (Tabella 8) per fornire un'immagine della distribuzione dell'imponibile Irap e cogliere dunque la rilevanza delle deduzioni illustrate. Dalla Tabella 7, che raccoglie i dati di oltre 4 milioni di imprese, si nota innanzitutto che il 16% dei soggetti presenta un valore della produzione – al lordo dunque delle varie deduzioni – negativo o nullo. Inoltre appare importante mettere in luce che circa il 90% delle imprese risulta avere un valore della produzione inferiore a 181.000 euro (anche se l'incidenza è differenziata settorialmente) e può dunque usufruire della deduzione.

In effetti la Tabella 8 evidenzia come il 79% delle imprese (l'89% delle imprese individuali) abbia effettivamente usufruito della deduzione che ha contribuito a far scendere il numero di soggetti con imponibile positivo al 70% del totale³².

Nonostante dalla Tabella 7 si evinca che circa il 95% delle imprese ha un valore della produzione inferiore a 400.000 euro, i dati dell'Anagrafe segnalano che, almeno per il 2002, la deduzione di duemila euro legata al numero degli occupati è stata sfruttata da un numero molto esiguo di contribuenti, di poco superiore alle 1000 unità³³. Dai risultati

³² I dati dell'Anagrafe sono coerenti con quanto riscontrato nella simulazione del modello: le imprese che hanno diritto alla deduzione forfettaria sono infatti il 90% del nostro universo di riferimento. Vale inoltre la pena sottolineare che la Tabella 8 si riferisce al totale dei contribuenti e non solo alle imprese. La quota dei soggetti capienti è dunque inferiore rispetto a quanto stimato dal modello Diecofis (78%), che si riferisce alle sole imprese commerciali non finanziarie e non agricole.

³³ Il limitato utilizzo della deduzione, rilevabile nei dati ufficiali per il 2002, può probabilmente essere legato al tempo di diffusione della nuova normativa.

Tabella 7 – **Distribuzione del numero di imprese che presentano dichiarazione IRAP per classi di valore della produzione (anno d'imposta 2002)**

ATTIVITÀ	<i>Distribuzione cumulata delle imprese per classi di valore della produzione</i>						
	Titolari di impresa	Zero o inferiore	Da zero a 20.000 euro	Da 20.000 a 200.000 euro	Da 200.000 a 500.000	Da 500.000 a 5.000.000	Oltre 5.000.000
Agricoltura, caccia e silvicoltura	49.026	29,1%	77,8%	94,3%	97,8%	99,9%	100,0%
Pesca, piscicoltura e servizi connessi	11.197	18,3%	73,7%	97,4%	99,4%	100,0%	100,0%
Estrazioni di minerali	4.778	26,5%	44,6%	71,4%	85,3%	99,5%	100,0%
Attività manifatturiere	575.728	12,7%	51,7%	82,1%	91,5%	99,2%	100,0%
Produtz. e distribuz. en. elettrica, gas e acqua	3.492	35,7%	56,4%	73,1%	80,7%	94,7%	100,0%
Costruzioni	610.758	13,2%	67,1%	94,0%	98,2%	99,9%	100,0%
Comm., manutenz. e riparaz. auto moto; vendita	158.999	11,3%	66,3%	94,4%	97,9%	99,9%	100,0%
Comm. ingr. e intermediazione escluso auto	452.304	12,3%	61,4%	92,4%	97,1%	99,9%	100,0%
Comm. dett. escl. auto moto; riparazione prodotti	791.364	15,9%	80,5%	97,4%	99,4%	100,0%	100,0%
Alberghi e ristoranti	291.484	22,1%	71,3%	96,5%	99,0%	100,0%	100,0%
Trasporti, magazzinaggio e comunicazioni	169.760	10,2%	63,3%	91,2%	96,4%	99,7%	100,0%
Intermediazione monetaria e finanziaria	102.909	14,6%	68,2%	94,4%	97,7%	99,3%	100,0%
Att. immob., prof., impr.; nolo, informatica, ricerca	527.074	23,2%	67,9%	93,5%	97,6%	99,8%	100,0%
Pubbl. amm. e difesa; ass. sociale obbligatoria	916	33,6%	59,1%	79,5%	84,6%	96,3%	100,0%
Istruzione	15.384	17,7%	61,7%	92,5%	97,6%	99,9%	100,0%
Sanità e altri servizi sociali	20.305	23,1%	52,9%	81,8%	90,5%	98,8%	100,0%
Serv. pubblici, sociali e personali; serv. domestici	264.522	18,5%	84,9%	97,0%	98,7%	99,9%	100,0%
Attività non classificabili	17.627	74,1%	98,7%	99,9%	100,0%	100,0%	100,0%
TOTALE	4.067.627	16,2%	68,4%	93,0%	97,2%	99,8%	100,0%

Fonte: Anagrafe Tributaria (2006).

Tabella 8 – Numero di soggetti che ha usufruito della deduzione per imprese minori, per tipologia di soggetto (anno d'imposta 2002)

SOGGETTO	Numero di dichiaranti	Soggetti che hanno usufruito della deduzione PMI	Peso della deduzione sulla base imponibile	Percentuale con base Irap positiva
Persone fisiche	3.560.592	88,9%	16,8%	71,2%
Società di persone	962.017	74,4%	5,3%	76,3%
Società di capitali ed enti commerciali	808.535	44,9%	0,5%	63,3%
Enti non commerciali	82.100	82,5%	2,7%	41,8%
Amministrazioni pubbliche	25.121			99,7%
TOTALE	5.438.365	79,3%	3,2%	70,6%

Fonte: Anagrafe Tributaria (2006).

del modello emerge, a questo proposito, un insieme di potenziali beneficiari molto più ampio, pari a 650.000 unità, anche se il valore della deduzione è molto inferiore a quello legato alla pura dimensione d'impresa.

3.4. *Gli interventi più recenti: la legislazione 2006.*

Le successive modifiche della normativa Irap sono ancora finalizzate a una progressiva erosione dell'imponibile, con una forte enfasi sull'incentivazione per l'occupazione. La questione diviene rilevante non solo per l'entità della riduzione dell'imponibile e la perdita della proprietà di neutralità della stessa imposta, ma anche perché l'accavallarsi dei provvedimenti agevolativi ha creato un vero e proprio caos interpretativo, con regolamenti sovrapposti tra diversi enti regolatori. Nel 2005 entra in vigore una deduzione dei costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo a cui si aggiunge una deduzione fino a 20.000 euro per ogni nuovo assunto che incrementi realmente l'occupazione (in termini di numero e di costo del lavoro totale)³⁴. Successivamente il cosiddetto decreto competitività³⁵ ha allargato le maglie degli sgravi nelle zone depresse del paese (le cosiddette aree Obiettivo 1 e 2, corrispondenti alle regioni del Sud e a diverse zone del Centro-Nord). Qui l'impresa, in caso di aumento della occupazione (cioè nuovi assunti) rispetto al 2004, può ridurre l'imponibile Irap di un importo fino a cinque volte il costo di tali nuove assunzioni: in altri termini la deduzione può arrivare a superare il costo complessivo del lavoro per l'anno in corso. Tale provve-

³⁴ La finanziaria per il 2005, legge 311/2004, aveva provveduto ad incrementare ulteriormente la deduzione forfettaria PMI – articolandola tra i 2.000 e gli 8.000 euro – in funzione della base imponibile, che comunque non deve superare i 190.000 euro.

³⁵ Decreto legge 35/2005 convertito nella legge 80/2005.

dimento, che è stato soggetto al controllo europeo per eventuali conflitti con la disciplina degli aiuti di Stato³⁶, ha comunque natura temporanea. Infine, il decreto 106/2005³⁷ ha aggiunto un premio di concentrazione per le microimprese³⁸ che consiste in un credito d'imposta utilizzabile in compensazione delle imposte dirette, pari al 10% della differenza tra la somma degli imponibili Irap risultanti dalle dichiarazioni di tutte le imprese che partecipano alla concentrazione o alla aggregazione e il maggiore di tali imponibili.

A queste deduzioni si sono aggiunte diverse norme miranti all'alleggerimento degli oneri contributivi, ma la sovrapposizione dei provvedimenti ha determinato dubbi interpretativi e difficoltà di valutazione, dato che la capienza non risulta uguale per tutte le tipologie di imprese. Possono a questo proposito essere segnalate le disposizioni della legge finanziaria per il 2006 che hanno previsto una diminuzione dell'1% degli oneri contributivi (da prelevare in via prioritaria sui contributi per gli assegni familiari e, in mancanza di capienza, su maternità e disoccupazione), la rideterminazione dei contributi INAIL e le riduzioni contributive associate alle norme di incentivazione della previdenza complementare, attualmente posticipate al 2008.

Il modello ha dunque simulato alcuni dei nuovi interventi previsti tra il 2004 e il 2006 per valutarne effetti di percussione "selettivi" e impatti di gettito. In particolare è stato possibile simulare gli interventi legati all'occupazione e le riduzioni contributive, mentre non si è potuto tener conto del premio alla concentrazione delle imprese minori. Per quanto riguarda la deduzione legata alla variazione occupazionale, si è ipotizzato che le singole imprese incrementino gli occupati a tempo indeterminato nella stessa misura di quanto effettivamente rilevato tra gli anni 2000-2001. Si tratta di un'ipotesi di comodo, che da un lato non considera le possibili differenze nell'andamento congiunturale, e dall'altro non prevede un effetto specifico d'incentivazione dell'agevolazione³⁹.

La Tabella 9 fornisce i risultati delle simulazioni, in termini di gettito e di capienza, degli effetti delle recenti incentivazioni.

Si può subito notare che il numero delle imprese che presentano un risultato negativo o nullo in termini d'imponibile Irap è ulteriormente

³⁶ L'approvazione è intervenuta con la decisione della Commissione Europea C (2005) 4675 del 7/12/2005, mentre le modalità di applicazione della deduzione sono chiarite nella circolare n. 7/E del 13.2.2006 dell'Agenzia delle Entrate.

³⁷ Decreto legge 106/2005 convertito nella legge 156/2005.

³⁸ Il provvedimento specifica che per usufruire dell'agevolazione le imprese devono soddisfare i canoni della definizione di microimprese (fino a 9 addetti e fatturato o stato patrimoniale inferiore ai 2 milioni di euro) e di piccole imprese (fino a 50 addetti e fatturato o stato patrimoniale inferiore ai 10 milioni di euro), in coerenza con il decreto del Ministero delle Attività Produttive del 18.4.2005.

³⁹ L'incremento medio dell'occupazione a tempo indeterminato rilevato dal modello di microsimulazione tra il 2000 e il 2001 è dello 0,9%, superiore a quanto poi registrato per il 2001-2002 ma in linea con i valori medi tra il 1998 e il 2000.

Tabella 9 – **Irap, valor medio e imprese capienti con la legislazione 2006 (ammontare e valor medio in migliaia di euro)**

Classi di addetti	Frequenze	Imposta	Valore medio	Capienza
Da 0 a 9	2.403.077	4.305.933	1,8	73,8%
10-19	133.927	2.179.384	16,3	98,4%
20-49	56.758	2.408.831	42,4	98,8%
50-99	14.104	1.486.849	105,4	99,2%
100-199	5.425	1.277.583	235,5	98,6%
200-249	982	406.321	413,8	97,3%
250-499	1.710	1.097.653	641,9	98,0%
500-1000	643	839.378	1.305,4	98,3%
Oltre 1000	426	3.381.542	7.937,9	96,8%
Totale	2.617.053	17.383.473	6,6	75,4%

Fonte: modello Diecofis.

Tabella 10 – **Effetti riassuntivi di erosione dell'Irap**

Anni di simulazione	Valori assoluti		Numeri indice 1998=100	
	Contribuenti capienti	Gettito (000 euro)	Contribuenti capienti	Gettito
1998	3.293.395	19.383.800	100	100,0
2004	2.726.995	18.333.080	83	94,5
2006	2.617.053	17.383.473	79	89,7
Riduzione 2006-1998	- 676.342	-2.000.327	-21%	-10,3%

Per memoria: numero di imprese del campione 3.471.609

Fonte: modello Diecofis.

cresciuto, raggiungendo nel complesso il 24,6% del totale; nel contempo, l'interazione tra riduzione dei contribuenti e del dovuto ha lasciato sostanzialmente inalterati i valori medi di imposta per classi. È interessante osservare come gli ultimi provvedimenti abbiano determinato un effetto che ha visto relativamente favorite, oltre alle microimprese, anche quelle medie (200-250 addetti) e molto grandi (oltre 1000 addetti) a causa dell'interazione tra localizzazione in zone ad obiettivo 1 e 2 e gli ipotizzati incrementi occupazionali.

In sintesi, i provvedimenti d'incentivazione che si sono succeduti hanno determinato una erosione dell'imponibile pari a circa il 10%, con una perdita di gettito di circa 2 miliardi di euro (Tabella 10), determinando una situazione per cui oltre un quarto delle imprese è sostanzialmente esentato dal pagamento dell'imposta.

Se si considerano gli ultimi provvedimenti che hanno avuto finalità di incentivazione dell'occupazione, si può verificare come la deduzione

Tabella 11 – **Effetto di erosione dei provvedimenti 2005-2006**

	Perdita di gettito stimata (migliaia di euro)		Peso su gettito potenziale 1998		Imprese eleggibili e quota sul totale			
	Ricerca e Sviluppo	Incremento Occupazione	Ricerca e Sviluppo	Incremento Occupazione	Ricerca e Sviluppo		Incremento Occupazione	
Da 0 a 9	2.857	314.107	0,10%	5,60%	1.634	0,1%	209.197	6,4%
10-19	5.398	121.321	0,20%	5,20%	1.187	0,9%	50.540	37,1%
20-49	11.883	103.424	0,50%	4,00%	1.685	2,9%	25.169	43,8%
50-99	11.419	57.231	0,70%	3,60%	987	6,9%	7.512	52,8%
100-199	10.413	43.289	0,80%	3,20%	504	9,2%	2.705	49,2%
200-249	4.235	13.156	1,00%	3,10%	136	13,5%	503	49,8%
250-499	14.925	32.313	1,30%	2,80%	269	15,4%	912	52,3%
500-1000	15.720	20.764	1,80%	2,40%	134	20,5%	327	50,0%
Oltre 1000	57.274	59.532	1,60%	1,70%	131	29,7%	203	46,1%
Totale	134.125	765.137	0,70%	3,90%	6.667	0,2%	297.067	8,6%

Fonte: modello Diecofis.

del costo del personale addetto alla ricerca e sviluppo abbia avuto un effetto d'impatto – non considerando cioè il possibile incentivo a nuove assunzioni in questo comparto – molto esiguo, con una riduzione del gettito di 134 milioni di euro (pari allo 0,7% del gettito di riferimento del 1998) e un'incidenza dell'agevolazione ovviamente crescente in relazione alla dimensione di impresa⁴⁰. Di tutt'altra entità l'effetto potenziale dell'incentivo per l'incremento occupazionale, la cui stima è peraltro fortemente influenzata dalle ipotesi sul comportamento effettivo delle imprese. In questo caso la riduzione di gettito è quasi di 800 milioni di euro (più precisamente pari al 3,9% del gettito di riferimento) e distribuita in modo inversamente proporzionale alla dimensione d'impresa. Tale ammontare sicuramente sovrastima l'incidenza effettiva della deduzione poiché, per isolare l'effetto dello specifico provvedimento, non si tiene conto dell'interazione con le altre deduzioni, ma si mostra l'effetto potenziale della norma.⁴¹

4. L'effetto sui bilanci regionali

Gli interventi selettivi commentati nei paragrafi precedenti hanno comportato un aumento della conflittualità tra Stato e regioni: la perdita di

⁴⁰ Per la simulazione si è considerato il costo del personale addetto a R&S (ricercatori, tecnici e altro personale di supporto) rilevato dall'indagine sull'attività di R&S delle imprese svolta annualmente dall'Istat, i cui dati sono integrati nel dataset del modello di microsimulazione. La relazione tecnica al provvedimento stimava una perdita di gettito pari a circa 100 milioni di euro, ma sulla base di un'ipotesi di costo medio per assunto inferiore a quella rilevata dall'indagine.

⁴¹ La relazione tecnica stima la perdita di gettito relativa a questo provvedimento in un

gettito associata ai provvedimenti ha infatti reso necessarie faticose contrattazioni per l'individuazione di risorse alternative per i bilanci regionali indispensabili per coprire innanzitutto la spesa sanitaria, anche tenendo conto dell'esiguo – o assente – margine di manovra delle aliquote da parte degli enti locali⁴². Inoltre i provvedimenti, volutamente selettivi, hanno avuto un'incidenza molto diversa tra le regioni italiane – complicando quindi le modalità e i costi della contrattazione – ed appare pertanto opportuno valutare quanto queste differenze siano significative e quali possano esserne le implicazioni.

L'intervento che ha modificato in modo più consistente il gettito e l'insieme delle imprese coinvolte è certamente la deduzione per le PMI, introdotta nel 2000 e ampliata con successivi interventi. In questo caso la diversa incidenza del provvedimento per regione è ovviamente correlata alla distribuzione territoriale delle imprese minori, che, come noto, sono concentrate maggiormente nelle regioni meridionali. Va tuttavia sottolineato che l'Irap è versata alle diverse regioni sulla base della localizzazione degli impianti e dunque alcuni effetti che in linea generale potrebbero favorire le imprese maggiori possono dare benefici sul territorio meno sperequati di quanto la localizzazione delle sedi legali delle imprese potrebbe far presupporre.

Applicando le deduzioni nella misura in vigore per l'anno di imposta 2006, si può verificare (Tabella 12) che le imprese aventi diritto alla deduzione ammontano al 90% del totale: il 50% di queste imprese è localizzato nelle prime cinque regioni senza nessuna particolare concen-

ammontare pari a 340 milioni di euro per il 2006 e 510 a partire dal 2007. La procedura adottata tuttavia si riferisce alle dichiarazioni dei redditi Unico 2003 dalle quali sono state enucleate le informazioni relative al *bonus* occupazionale previsto dalla legge 388 del 2000. Tra i fattori che possono spiegare una certa sottostima del numero dei potenziali beneficiari è opportuno ricordare che il *bonus* occupazionale riguardava nuovi assunti con particolari requisiti (età non inferiore a 25 anni, disoccupati almeno da 2 anni o disabili), mentre la deduzione Irap non è sottoposta a queste limitazioni.

⁴² A partire dal 2001 le regioni a statuto ordinario erano state autorizzate a variare l'aliquota Irap di un punto percentuale in più o in meno rispetto all'aliquota media del 4,25% e ad operare differenziazioni tra settori e categorie. La maggiorazione dell'aliquota da parte delle regioni o delle province autonome è stata sospesa dalla Legge Finanziaria per il 2003 e, più recentemente, tale sospensione è stata confermata dalla Legge finanziaria 266/2005 per tutto l'anno 2006. Le maggiorazioni possono tuttavia aver luogo qualora sia accertata una situazione di squilibrio finanziario e per la copertura di disavanzi nel settore sanitario. Nel breve periodo in cui le regioni hanno potuto esercitare liberamente la loro autonomia, sono da segnalare riduzioni di aliquota per le onlus, le organizzazioni non governative e le cooperative sociali. Molte regioni hanno adottato riduzioni dell'aliquota per specifici settori produttivi (agricoltura, pesca, turismo) o per la nuova imprenditoria giovanile e femminile. L'aliquota è stata invece maggiorata per quei settori più forti finanziariamente e che più erano stati avvantaggiati dall'introduzione dell'Irap, quali il settore bancario e assicurativo. Tra le regioni spicca il caso delle Marche, che hanno disposto un aumento generalizzato dell'aliquota al 5,15%, salvo alcune eccezioni. Per ulteriori dettagli, si veda la sintesi dei provvedimenti legislativi riportata sul Sole 24 Ore del 15.5.2006.

Tabella 12 – Effetti della deduzione IRAP per le PMI (deduzioni 2006)

	Perdita di gettito (migliaia di euro)	Imprese aventi diritto alla deduzione:	% sul totale delle imprese della regione	Imprese per cui la deduzione annulla l'imponibile		Aumento delle imprese con imponibile negativo
Lombardia	134.382	542.932	86,7%	106.878	Calabria	49,9%
Lazio	70.565	282.003	93,0%	63.841	Sicilia	36,8%
Veneto	65.596	276.574	86,9%	59.021	Puglia	34,6%
Emilia Romagna	58.310	265.331	88,3%	58.307	Molise	33,8%
Campania	53.777	249.986	94,3%	55.420	Sardegna	33,4%
Piemonte	53.512	246.780	90,4%	54.328	Liguria	31,6%
Toscana	39.661	243.451	90,6%	49.754	Piemonte	29,4%
Sicilia	36.150	210.378	95,7%	45.519	Campania	28,7%
Puglia	29.728	181.451	93,4%	43.685	Umbria	28,0%
Marche	23.996	98.653	90,3%	26.469	Valle d'Aosta	26,8%
Liguria	19.642	97.577	93,0%	25.102	Lazio	26,3%
Calabria	15.466	84.937	96,4%	22.637	Toscana	25,7%
Sardegna	14.958	77.997	92,7%	19.461	Abruzzo	24,8%
Abruzzo	13.603	69.026	92,8%	14.622	Marche	24,7%
Friuli Venezia G.	13.324	63.400	88,0%	14.136	Friuli Venezia G.	23,3%
Trentino Alto Ad.	11.705	55.408	87,2%	12.455	Basilicata	23,1%
Umbria	11.245	49.425	91,5%	10.528	Emilia Romagna	22,8%
Basilicata	4.460	24.930	92,9%	4.100	Trentino Alto Ad.	20,1%
Molise	2.929	15.786	95,1%	3.912	Lombardia	20,0%
Valle d'Aosta	1.715	8.646	91,6%	1.830	Veneto	18,2%
Totale	674.722	3.144.672	90,6%	692.004		28,1%
Percentuale sul totale	3,50%			20%		

Fonte: modello Diecofis.

trazione rispetto alle macroaree geografiche. Con riferimento alle imprese che non sono più capienti grazie alla deduzione, si può osservare come queste siano ovviamente concentrate nelle regioni del centro-nord, dove maggiore è la densità di insediamento produttivo, ma sono le regioni del sud a registrare il beneficio relativo maggiore: la Calabria vede ad esempio aumentare del 50% il numero delle imprese non capienti, mentre in Veneto l'incremento è solo del 18%. Nonostante la consistente diminuzione delle imprese contribuenti, la perdita di gettito è pari «soltanto» al 3,5% del gettito del 1998, a sostegno del fatto che la maggioranza di quelle imprese aveva un imponibile intorno allo zero.

Tabella 13 – Addetti R&S delle imprese contribuenti IRAP ed effetto della deduzione

Regione	Totale addetti R&S	Percentuale cumulata	Perdita di gettito (migliaia di euro)
Lombardia	27.723	28,8%	42.139
Piemonte	19.004	48,6%	28.614
Emilia Romagna	13.084	62,2%	15.871
Veneto	8.386	71,0%	10.137
Lazio	8.144	79,4%	11.285
Marche	5.095	84,7%	5.235
Toscana	4.521	89,4%	7.331
Liguria	1.981	91,5%	2.882
Campania	1.869	93,4%	2.827
Friuli Venezia G.	1.744	95,3%	2.433
Abruzzo	982	96,3%	1.159
Umbria	912	97,2%	665
Trentino Alto Ad.	747	98,0%	1.420
Sardegna	710	98,7%	722
Puglia	542	99,3%	568
Basilicata	264	99,6%	425
Valle d'Aosta	236	99,8%	302
Sicilia	159	100,0%	98
Molise	8	100,0%	13
Calabria	-	100,0%	-
Totale	96.111	100,0%	134.125

Fonte: modello Diecofis.

Passando agli incentivi più legati a obiettivi occupazionali, si può osservare come la distribuzione regionale delle imprese beneficiarie della deduzione legata agli addetti a R&S sia molto concentrata (Tabella 13): circa il 50% degli addetti è localizzato in Lombardia e Piemonte ed è pertanto ovvio che i benefici della deduzione, stimati senza tener conto dei possibili effetti incentivanti della norma, siano concentrati su poche regioni.

Il cambiamento più rilevante, dal punto di vista degli effetti regionali, è legato alla deduzione per incremento occupazionale. Nell'intento di incentivare le assunzioni, soprattutto nelle aree svantaggiate, si è previsto che la deduzione potesse essere maggiorata per le aree assistite

Tabella 14 – Distribuzione regionale delle imprese residenti nelle aree degli Obiettivi 1 e 2 e perdita di gettito

Regione	Imprese residenti nelle aree obiettivo 1 e 2		Imprese che hanno diritto alla deduzione maggiorata	% imprese sulle imprese localizzate	Regioni (in ordine decrescente di perdita di gettito)	Perdita di gettito per la maggiorazione (migliaia di euro)
	Ob. 1	Ob. 2				
Piemonte	0	125.366	9100	7,3%	Campania	69.044
Valle d'Aosta	0	7.075	396	5,6%	Puglia	63.029
Lombardia	0	83.748	4643	5,5%	Sicilia	50.091
Trentino Alto Ad.	0	0	0	-	Piemonte	48.243
Veneto	0	50.468	3459	6,9%	Sardegna	35.713
Friuli Venezia G.	0	23.028	1693	7,4%	Lazio	17.250
Liguria	0	80.232	4421	5,5%	Calabria	16.197
Emilia Romagna	0	29.061	1918	6,6%	Lombardia	14.871
Toscana	0	44.081	3734	8,5%	Liguria	12.440
Umbria	0	16.376	654	4,0%	Toscana	11.621
Marche	0	11.030	851	7,7%	Veneto	11.431
Lazio	0	49.549	5891	11,9%	Basilicata	9.960
Abruzzo	0	43.774	2991	6,8%	Abruzzo	9.053
Molise	0	16.597	1063	6,4%	Friuli Venezia G.	5.817
Campania	264.989	0	21521	8,1%	Marche	5.022
Puglia	194.303	0	17548	9,0%	Emilia Romagna	4.898
Basilicata	26.841	0	2705	10,1%	Molise	3.385
Calabria	88.111	0	4122	4,7%	Umbria	2.719
Sicilia	219.747	0	22047	10,0%	Valle d'Aosta	1.503
Sardegna	84.095	0	9137	10,9%	Trentino Alto Ad.	0
Totale	878.087	580.418	117.897	8,1%		392.286

Fonte: modello Diecofis.

secondo la Carta italiana degli aiuti a finalità regionale⁴³. Il metodo di determinazione della deduzione maggiorata spettante tende a beneficiare le imprese che risiedono nelle aree obiettivo 1 (le regioni meridionali) e nelle aree obiettivo 2 (individuate sulla base dei sistemi locali di lavoro) e, tra queste, l'intensità della deduzione è disegnata in maniera

⁴³ La Carta attualmente in vigore riguarda il periodo 2000-2006 ed è stata approvata dalla Commissione Europea con decisione del 20 settembre 2000. La misura dell'agevolazione dovrà adattarsi automaticamente alle eventuali modifiche dei massimali d'intensità di aiuto stabiliti a partire dal 2007.

decescente al crescere della dimensione di impresa⁴⁴.

La distribuzione territoriale delle imprese che risiedono nelle aree individuate per i due obiettivi è presentata nella Tabella 14: la maggiorazione della deduzione base riguarda potenzialmente (cioè senza tener conto della capienza) quasi un milione e mezzo di imprese, ma potranno beneficiare della deduzione soltanto quelle che avranno un incremento occupazionale. Sulla base dell'ipotesi che le imprese varino il costo del lavoro a tempo indeterminato come nel 2000-2001, i soggetti che effettivamente possono aver diritto alla maggiorazione sono pari a circa l'8% di quelli residenti nelle aree assistite.

Il meccanismo di applicazione della deduzione per l'incremento occupazionale genera intenzionalmente delle differenziazioni regionali piuttosto accentuate. Nell'ultima colonna della tabella è riportata, in ordine decrescente per regione, la quota della perdita di gettito riferibile alla sola maggiorazione per le aree svantaggiate, che rappresenta poco più della metà della perdita di gettito complessiva. Vale la pena sottolineare che l'ordinamento per entità della maggiorazione vede – come nelle attese – premiate le regioni meridionali (non riportata in tabella), ma guardando all'entità complessiva della deduzione sono le imprese residenti in Lombardia e in Piemonte che beneficiano di circa un terzo del minor gettito grazie sia alla deduzione base sia alla sua triplicazione per le imprese residenti in aree dell'obiettivo 2 di loro competenza.

Se si considera poi l'interazione tra dimensione di impresa e localizzazione geografica (non riportata in tabella), dalle simulazioni si evince che circa un terzo delle imprese di piccole dimensioni non paga più l'imposta, con una variabilità sul territorio che sembra aver privilegiato, oltre alle regioni meridionali, il Lazio, la Liguria e la Valle d'Aosta. Se questo risultato era atteso, va comunque sottolineato che gli interventi finalizzati all'occupazione sembrano favorire anche le imprese di maggiori dimensioni localizzate nel centro-nord che hanno più intense attività di R&S e maggiore elasticità per l'occupazione.

⁴⁴ La maggiore deduzione deve essere calcolata nel rispetto dei massimali d'intensità dell'aiuto previsti dalla Carta Italiana degli aiuti. Le imprese, per il calcolo di tale massimale espresso come risparmio di imposta, devono: 1) determinare gli effettivi costi salariali sostenuti per il nuovo lavoratore assunto per un periodo di due anni; 2) moltiplicare tale importo per le percentuali di aiuto vigenti nell'area territoriale assistita dove avviene l'assunzione (diversificate per dimensione d'impresa) e l'importo risultante rappresenta l'ammontare massimo di agevolazione fruibile dall'impresa; 3) moltiplicare la deduzione base per tre o per cinque, a seconda delle aree, e calcolare la parte che costituisce aiuto di Stato (la deduzione maggiorata al netto di quella base); 4) calcolare il risparmio d'imposta totale (fino al 2008) che deve essere inferiore o uguale al massimale di aiuto fruibile calcolato in precedenza. Se superiore, il contribuente deve ridurlo in modo da rispettare il massimale. Per applicare questa maggiore deduzione, nel modello si è ipotizzato che l'impresa abbia un incremento dell'occupazione a tempo indeterminato come quello registrato nel 2001 rispetto al 2000, ultimo anno per il quale sono disponibili i microdati. Su questa base, si sono applicati i meccanismi appena descritti per il calcolo dell'ammontare massimo di agevolazione fruibile.

Tabella 15 – Effetti complessivi sui bilanci regionali (gettito in migliaia di euro)

	Gettito 1998	Quota sul totale	Gettito 2006	Quota sul totale	Variazione % gettito	Variazione % contribuenti
Calabria	151.067	0,8%	108.880	0,6%	-27,9%	-40%
Sicilia	451.777	2,3%	336.880	1,9%	-25,4%	-37%
Sardegna	248.799	1,3%	186.881	1,1%	-24,9%	-32%
Puglia	500.000	2,6%	379.783	2,2%	-24,0%	-33%
Molise	38.815	0,2%	30.152	0,2%	-22,3%	-24%
Campania	716.016	3,7%	564.123	3,2%	-21,2%	-42%
Basilicata	89.257	0,5%	71.213	0,4%	-20,2%	-38%
Abruzzo	290.362	1,5%	252.459	1,5%	-13,1%	-17%
Marche	482.787	2,5%	421.405	2,4%	-12,7%	-15%
Toscana	1.172.205	6,0%	1.026.035	5,9%	-12,5%	-13%
Valle d'Aosta	41.351	0,2%	36.237	0,2%	-12,4%	-23%
Umbria	237.057	1,2%	208.551	1,2%	-12,0%	-16%
Liguria	443.472	2,3%	393.976	2,3%	-11,2%	-22%
Friuli Venezia Giulia	453.516	2,3%	411.316	2,4%	-9,3%	-14%
Veneto	1.908.049	9,8%	1.732.152	10,0%	-9,2%	-12%
Piemonte	2.153.004	11,1%	1.966.182	11,3%	-8,7%	-19%
Emilia Romagna	1.897.760	9,8%	1.733.936	10,0%	-8,6%	-11%
Trentino Alto Adige	348.723	1,8%	319.541	1,8%	-8,4%	-14%
Lombardia	5.223.184	26,9%	4.825.432	27,8%	-7,6%	-11%
Lazio	2.536.597	13,1%	2.378.340	13,7%	-6,2%	-25%
Italia	19.383.800	100,0%	17.383.473	100,0%	-10,3%	-21%

Fonte: modello Diecofis.

In conclusione, la Tabella 15 mostra la variazione di gettito dovuta ai provvedimenti di sgravio che si sono succeduti e che sono stati simulati in questo lavoro. Dalla tabella emerge con chiarezza che gli effetti non sono stati omogenei tra le regioni, ma hanno agito con più generosità nelle aree meridionali del paese, dove si voleva fosse più forte l'effetto incentivante.

È importante notare che a tale effetto incentivante corrispondono più ampie necessità di copertura per i bilanci regionali, che non sembra siano sempre state prese in adeguata considerazione. Nel caso della Calabria, ad esempio, all'effetto incentivante per le imprese (dove aumenta del 40% il numero degli incapienti) fa seguito una contrazione del gettito di poco inferiore al 30%, attribuibile ai provvedimenti esaminati. A questa riduzione del gettito, che interessa in modo più consistente le regioni meridionali, si sovrappone la lunga paralisi degli automatici meccanismi di perequazione – in particolare quelli derivanti dall'attua-

zione del d.lgs. 56/2000⁴⁵ – che, insieme all’operare del Patto di Stabilità Interno, ha determinato enormi difficoltà di copertura delle spese sanitarie e dei bilanci nel loro complesso.

Per quanto i meccanismi di perequazione possano essere in grado di assorbire incidenze differenziate dei provvedimenti di erosione dell’imponibile decisi a livello di governo centrale, rimane la perplessità per l’attuale assetto dell’imposta (che non ha caratteristiche di tributo gestibile autonomamente dalle Regioni) che rischia di contribuire ad esasperare le conseguenze della disomogenea distribuzione dell’imponibile sul territorio. Si manifesta, infatti, una crescente difficoltà di gestione da parte delle regioni, visto che all’impegno per l’accertamento si sovrappone quello di dover quantificare prontamente le implicazioni dei provvedimenti che si susseguono nel tempo, con conseguenti ripetute contrattazioni tra regioni e governo centrale sui finanziamenti necessari alla copertura complessiva dei fabbisogni regionali.

5. Conclusioni

L’Irap ha pochi anni di vita e la sua origine rispondeva ad esigenze diverse da quella della mera ricerca di gettito. La proposta originaria di sostituzione dei contributi sociali con una tassazione del Valore Aggiunto d’Impresa nasceva dall’osservazione di alcune tendenze del nostro sistema produttivo (principalmente manifatturiero) nel corso degli anni Ottanta. Il ricorso sempre più diffuso a tecniche produttive *labour saving*, da un lato impediva l’assorbimento della forza lavoro (soprattutto dipendente) e, dall’altro, riduceva la dinamica delle entrate del sistema di sicurezza sociale. L’esigenza di rimuovere tali inconvenienti, unita alla necessità di assicurare una forma significativa di entrata tributaria alle Regioni, favorì l’introduzione del nuovo tributo, alla fine degli anni Novanta.

In questo lavoro, facendo ricorso alle evidenze empiriche disponibili, ancorché non pienamente soddisfacenti, si è cercato di riflettere sul concreto funzionamento del tributo in questi suoi primi anni di vita.

L’osservazione di alcuni dati macro sull’utilizzo dei fattori produttivi e sulla distribuzione del valore aggiunto ci fa ritenere opportuno il mantenimento di forme di prelievo tendenzialmente «neutrali» verso la scelta dei fattori di produzione, anche se la struttura dell’Irap concretamente attuata e le sue successive modifiche hanno attenuato tale proprietà. Il contesto produttivo è diverso da quello degli anni Ottanta: il

⁴⁵ A partire dal 2004, dopo che alcune regioni avevano presentato ricorso al TAR sulle modalità di applicazione del decreto legislativo, è stata sospesa l’applicazione del 56/2000 già con riferimento al riparto per il 2002. Questa situazione ha dunque portato a ingenti ritardi nell’erogazione delle risorse a compensazione dei trasferimenti aboliti e a una determinazione sostanzialmente svincolata dal dettato della norma originaria. Nel mese di giugno è stato raggiunto un accordo, all’interno della Conferenza Stato-Regioni, sulla perequazione riferita al 2003.

tasso di accumulazione complessivo si è ridotto, ma la quota di occupazione industriale è continuata a diminuire (per assestarsi solo all'inizio di questo decennio), e il rapporto capitale/lavoro è continuato a crescere (in particolare nel settore industriale).

Quanto alla struttura finanziaria delle imprese, la simultanea introduzione dell'Irap e della *Dual Income Tax* ha favorito la riduzione del grado d'indebitamento, specialmente nelle imprese di grandi dimensioni, e non sembra opportuno rafforzare l'esistente favore tributario per il debito (connesso con le caratteristiche dell'Ires e dell'Ire) abbandonando la neutralità dell'Irap.

Numerose modifiche sono state apportate all'imposta nel corso dei suoi anni di vita; con successivi interventi sono state introdotte agevolazioni che ne hanno ridotto la percussione. Con l'utilizzo di un modello di microsimulazione e facendo anche ricorso ai dati dell'Anagrafe Tributaria, si è valutata la portata quantitativa degli sgravi. Si è così potuto rilevare che la capienza del tributo (ossia la percentuale di contribuenti che pagano l'imposta) si è gradualmente ridotta dal 95% del 1998, al 79% del 2004 e al 75% del 2006. In altre parole, il numero di contribuenti che pagano il tributo è diminuito, a causa delle modifiche legislative, del 21% tra il 1998 e il 2006. Il gettito, d'altro canto, valutando solo l'effetto delle modifiche legislative, si sarebbe ridotto del 10% circa. Si osservi che queste modifiche hanno in larga misura avvantaggiato le piccole imprese, che più si erano dichiarate «danneggiate» dal tributo.

Poiché l'Irap è un tributo destinato a finanziare i bilanci regionali, la sua erosione, ad opera della legislazione statale, ha contribuito ad acuire lo stress finanziario delle regioni. Inoltre, la sua caratteristica «di fatto» di tributo quasi di scopo, votato al finanziamento della spesa sanitaria, alimenta, nell'impossibilità di manovra da parte delle regioni, continue contrattazioni tra lo Stato e le regioni principalmente per il finanziamento di tale spesa: la mancata attuazione dell'assetto delineato con il decreto legislativo 56/2000 contribuisce a rendere inevitabile tale situazione. Certamente è difficile immaginare tributi regionali «propri» (nel senso definito da recenti sentenze della Corte Costituzionale in materia di attuazione delle modifiche costituzionali in direzione del federalismo fiscale) di ampia portata che non abbiano come riferimento l'attività produttiva; le esperienze francese, tedesca e spagnola, per restare ai Paesi UE di maggiore dimensione, conoscono tributi di questo tipo (anche se con caratteristiche tra loro differenziate) ed è difficile immaginare di poterne prescindere.

Recentemente l'UE è stata investita del problema della legittimità dell'Irap in presenza dell'impossibilità di tassare, da parte dei singoli stati, lo stesso imponibile oggetto dell'IVA. La questione è ancora aperta; chi scrive non ritiene che l'imposizione dei risultati d'impresa (anche se valutati in termini di valore aggiunto prodotto) possa essere confusa con la tassazione indiretta dei consumi (anche se attuata attraverso la «tecnica» del valore aggiunto) e, comunque, l'eventuale modifica

dell'Irap (nella direzione della *Gewerbesteuer* tedesca, ad esempio) non cambierebbe sostanzialmente i termini del problema.

Infine, v'è da osservare che le esigenze economiche che le proprietà dell'Irap sembrano rispettare sono certamente valide per il settore manifatturiero. Più discutibile è la sua applicazione ad altri settori della produzione per il mercato (finanziario, agricolo ecc.) e specialmente al settore pubblico e ai professionisti. Per questi si sarebbe potuto immaginare di mantenere i contributi sociali o altri prelievi, ma si è scelto d'introdurre un tributo applicabile a tutte le forme di organizzazione. Per il settore industriale non ci sembra che si possa agevolmente rinunciare all'Irap cercando altrove il gettito da sostituire; per gli altri contribuenti certamente si può far riferimento, a questo punto, oltre che alla necessaria omogeneità di trattamento di tutti i contribuenti, all'antico principio secondo cui «una imposta consolidata è una buona imposta» (salvo prova contraria). Non va dimenticato, infine, che l'Irap sembra in grado di assicurare una dinamica di gettito più stabile di quella ottenibile con i tributi che potrebbero sostituirla.

BIBLIOGRAFIA

- Anagrafe Tributaria, *Analisi statistiche delle dichiarazioni dei redditi*, vari anni, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Roma.
- Bardazzi R. - M.G. Paziienza (2006), *La riforma del TFR e il costo per le imprese minori: un'analisi di microsimulazione*, in *Politica Economica*, V.XXII, n.1, pp. 5-50.
- Bardazzi R. - V. Parisi - M.G. Paziienza (2004), *Modelling Direct and Indirect Taxes on Firms: a Policy Simulation*, in *Austrian Journal of Statistics*, Volume 33 (1+2), pp. 237-259.
- Bosi P. - Guerra M.C. (2006), *I Tributi nell'economia Italiana*, Il Mulino, Bologna.
- Brunetta R. - R. Convevevole (2005), *Tagli Irap selettivi*, Il Sole 24 Ore, 25/06/2005.
- Ceriani V. - Frasca F. - Paladini R. (1994), *Fiscalizzazione degli oneri sociali: una questione ancora aperta*, in *Politica Economica*, vol. X, n.1, pp. 107-117.
- Ciocca P. (2004), *L'economia italiana: un problema di crescita*, in *Rivista italiana degli economisti*, n.1, pp. 7-28.
- Commissione Biasco (1999), *Lavori della Commissione Bicamerale sulla riforma fiscale*, Camera dei Deputati, Roma.
- Confindustria (2006), *Analisi dei dati sulla struttura finanziaria delle imprese*, in www.confindustria.it
- Di Majò A. (1986), *Struttura tributaria e struttura economica: il prelievo sulle imprese*, in Gerelli E. (a cura di), *Il sistema tributario oggi e domani*, F. Angeli, Milano.
- Di Majò A. - M.G. Paziienza - B. Triberti (2002), *La riforma italiana dei tributi sulle imprese (1996-2000)*, in Baldassarri M. - Galli G. - Piga G. (a cura di), *La competitività dell'Italia*, Milano, Il Sole 24 ore editore.
- Di Majò A. - M.G. Paziienza - B. Triberti (2005), *Le scelte di finanziamento delle imprese minori: teorie e analisi del caso italiano*, Working Paper 7/2005 del Dipartimento di Scienze Economiche e Finanziarie, Università di Genova, anche in AA.VV., *Le banche popolari nell'economia italiana*, Quaderno di «Credito popolare», Roma 2005.
- Di Majò A. - Ricca M. (2005), *Autonomia Tributaria e Federalismo Fiscale*, Quaderno Formez n. 39, Roma.
- Giannini S. - Guerra M.C. (2005), *Tagli all'Irap, gli obiettivi e gli strumenti*, in www.lavoce.info.
- Gregorelli L. - Panteghini P. - Sonedda D. (2003), *La riforma del 1998 e la domanda effettiva di lavoro*, in *Politica Economica*, n. 2, pp. 249-268.
- Inglese F. - F. Oropallo (2004), *The Development of an Integrated and Systematized Information System for Economic and Policy Impact Analysis*, in *Austrian Journal of Statistics*, Vol. 33, n. 1+2, pp. 211-236.
- ISAE (2005), *Priorità nazionali: dimensioni aziendali, competitività, regolamentazione*, Rapporto ISAE, Dicembre, Roma.
- ISAE (2006), *L'Attuazione del Federalismo*, Rapporti ISAE, Marzo, Roma.
- ISTAT (2006), *Rapporto Annuale. La situazione del paese nel 2005*, Roma.
- Longobardi E. (1992), *Sostituire tributi ai contributi: riflessioni sullo stato dell'arte*, in *Studi e Informazioni* n. 3, pp. 7-18.
- Lorenzini S. - Piperno S. (2005), *L'Irap in Piemonte*, Contributi di Ricerca

- 19/2005, IRES Piemonte.
- Lusignoli L. - M.G. Paziienza (2000), *L'impatto della riforma tributaria sul sistema produttivo italiano: una simulazione*, in *X Rapporto CER-IRS sull'industria e la politica industriale*, Il Mulino, Bologna.
- Osculati F. (2005), *L'Irap e il federalismo dimezzato*, SIEP working paper n. 402, Università di Pavia.
- Pola G. (2005), *Problemi e prospettive dei tributi locali europei sulle attività produttive*, in *La Finanza Locale in Italia*, Rapporto 2005 ISAE, IRES, IRPET, F. Angeli, Milano.

