

IRPET Istituto Regionale
Programmazione
Economica
della Toscana

**L'IRAP
COME STRUMENTO
PER LE POLITICHE
INDUSTRIALI REGIONALI:
UN'ANALISI NORMATIVA
COMPARATA**

Firenze, 2014

RICONOSCIMENTI

Il rapporto è stato predisposto dall'IRPET per la Direzione Generale Presidenza - Settore Politiche Fiscali e finanza locale. È stato curato da Bernardo Provvedi all'interno dell'area Economia pubblica e territorio coordinata da Patrizia Lattarulo. L'allestimento editoriale è stato curato da Chiara Coccheri.

Indice

1.		
INTRODUZIONE		5
1.1	Presupposto d'imposta ed elementi costitutivi	8
2.		
GLI INTERVENTI NORMATIVI A LIVELLO NAZIONALE		9
2.1	Interventi sulle aliquote IRAP	9
2.2	Deduzioni introdotte a livello nazionale sulla base imponibile IRAP	10
2.3	Gli interventi relativi all'autonomia impositiva delle Regioni	12
3.		
L'UTILIZZO DELLA LEVA FISCALE DA PARTE DELLE REGIONI		15
3.1	Metodologia	15
3.2	I principali interventi normativi delle Regioni	17
3.3	Analisi settoriale degli interventi regionali	21
3.4	Un focus sulla Toscana	25
CONCLUSIONI		27
BIBLIOGRAFIA		31
APPENDICE		33

1. INTRODUZIONE

Obiettivo di questo lavoro è verificare se, e in che modo, le Regioni a Statuto Ordinario (RSO) hanno utilizzato la propria autonomia impositiva per sostenere politiche industriali a livello regionale. Per fare questo si è analizzato come le regioni hanno modificato, coerentemente con l'evoluzione dei vincoli nazionali, le aliquote dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP).

L'IRAP è stata istituita nel 1997 all'interno di un'ampia riforma del sistema fiscale italiano¹ e in sostituzione di una serie di imposte e contributi sociali. Tale riforma era volta a:

- semplificare e razionalizzare il sistema tributario italiano;
- aumentare il grado di autonomia finanziaria degli enti decentrati;
- ottenere una maggiore neutralità delle imposte sulle scelte produttive delle imprese².

Inoltre, la riforma fiscale, e la conseguente introduzione dell'IRAP, era finalizzata al perseguimento di un maggior decentramento fiscale. L'obiettivo del legislatore era quello di migliorare le condizioni di finanza pubblica attribuendo maggiori responsabilità agli enti decentrati coinvolti nelle decisioni di spesa. Tra questi, particolare attenzione veniva dedicata alle regioni in quanto fortemente coinvolte nella gestione del settore sanitario. Questi primi passi del processo di decentramento fiscale hanno avuto origine in un clima di forte tensione delle finanze pubbliche. Tale tensione era dovuta, da un lato, al rispetto dei parametri del trattato di Maastricht sulla stabilità dei conti pubblici e, dall'altro, dall'imminente introduzione del patto di stabilità interno nel 1999³. Il PSI, modificato e rafforzato nel corso degli anni, era stato concepito dal legislatore per responsabilizzare e limitare la spesa delle regioni facendole partecipare maggiormente agli obiettivi di finanza pubblica. In questa logica l'introduzione dell'IRAP aveva la funzione, sebbene in assenza di un vincolo di destinazione formale, di finanziare la spesa per il settore sanitario⁴ (affiancata dall'addizionale Irpef e dai trasferimenti statali).

Sebbene da subito sia stata un'imposta fortemente osteggiata dall'opinione pubblica, l'introduzione dell'IRAP ha reso possibile eliminare una serie di imposte maggiormente distorsive, con conseguenti vantaggi, sia in termini di efficienza che di minori costi informativi per le imprese. Le imposte eliminate con l'introduzione dell'IRAP sono:

- l'ILOR (imposta regionale sui redditi),
- la tassa sulle partite IVA,
- L'ICIAP (Imposta comunale esercizio Imprese Arti e professioni),
- i contributi sanitari e
- l'imposta patrimoniale sul capitale delle imprese.

Come detto in precedenza, l'eliminazione di questi tributi, e la contestuale introduzione dell'IRAP, hanno causato accesi dibattiti all'interno dell'opinione pubblica, sebbene il governo

¹ Per maggiori dettagli si veda Crespi F., Di Majo A. & Paziienza M. G. (2013), "Le riforme dell'imposizione diretta sulle imprese italiane", *Economia dei Servizi*, vol. 8, n. 2, pp. 109-126.

² Momigliano S., Marino M. R., Rizza P. (2008), "I conti pubblici nel decennio 1998-2007: fattori temporanei, tendenze di medio periodo, misure discrezionali" *Economia Pubblica*.

³ Legge 23/12/1998 n. 448 art. 28.

⁴ Come vedremo in seguito ancora oggi l'IRAP è fortemente legata alla stabilità dei vari sistemi sanitari regionali. A titolo esemplificativo, dal 2006 sono previsti aumenti automatici delle aliquote IRAP in caso di disavanzi nei bilanci sanitari regionali.

avesse garantito che l'operazione sarebbe avvenuta a costo zero sia per i contribuenti e che per lo Stato. Singolarmente le critiche sono proseguite nonostante che l'erronea fissazione dell'aliquota IRAP al 4,25% abbia causato una considerevole riduzione del gettito con conseguente risparmio per le imprese⁵.

Nel riformare la struttura generale delle imposte, la volontà del legislatore è stata quella di legare la base imponibile IRAP a un'approssimazione del valore aggiunto. Questa scelta era finalizzata alla ricerca di una maggiore neutralità rispetto alle imposte precedenti, in particolare, rispetto alla scelte delle imprese sia sulle fonti di finanziamento (capitale proprio/debito), sia sui fattori di produzione (capitale/lavoro).

Inoltre, come sottolineato da Ghezzi, Petretto e Sciclone (2011) l'IRAP mostra alcune caratteristiche apprezzabili. In primo luogo l'ampiezza della base imponibile permette di ottenere gettiti elevati anche con aliquote relativamente contenute. In secondo luogo, come già accennato in precedenza, quest'imposta cerca di essere neutrale all'uso dei fattori produttivi e alle fonti di finanziamento. In terzo luogo, l'IRAP permette di semplificare la struttura impositiva e, se comparata con i tributi precedenti, di ridurre alcune distorsioni.

Tuttavia, a fronte dei vantaggi sopra citati, l'IRAP presenta anche alcuni importanti difetti che hanno contribuito a rendere particolarmente impopolare questo tributo. In primo luogo si tratta di un'imposta pro-ciclica in quanto tende ad incentivare la riduzione dell'impiego del fattore lavoro durante i periodi di recessione. In secondo luogo può generare importanti squilibri di liquidità dal momento che il pagamento è dovuto anche in caso di imprese in perdita⁶. Inoltre è opportuno notare che la caratteristica di neutralità, che accompagnava l'imposta nella sua fase introduttiva, è stata progressivamente indebolita con ripetuti interventi a favore del fattore produttivo lavoro (Arachi e Santoro, 2012). Le varie modifiche apportate all'imponibile IRAP hanno infatti allontanato la base d'imposta dall'approssimazione iniziale del valore aggiunto, avvicinandola alla misura dell'utile d'esercizio.

Lo scarso consenso che circonda l'IRAP ha portato più volte vari governi a prospettare la cancellazione⁷. Tuttavia, nonostante i ripetuti annunci che si sono susseguiti negli ultimi dieci anni, l'eliminazione dell'IRAP risulta concretamente estremamente complessa. Il gettito IRAP si attesta intono a 32 miliardi di euro (dati Istat) e rappresenta il principale tributo locale, garantendo circa il 30% delle entrate tributarie regionali.

Quindi, dato il cospicuo gettito prodotto, un'eventuale soppressione dell'IRAP comporterebbe la necessità di trovare delle fonti di gettito alternative o la considerevole riduzione delle spere regionali. Tuttavia entrambe le ipotesi sono estremamente costose in termini di consenso e quindi difficilmente attuabili.

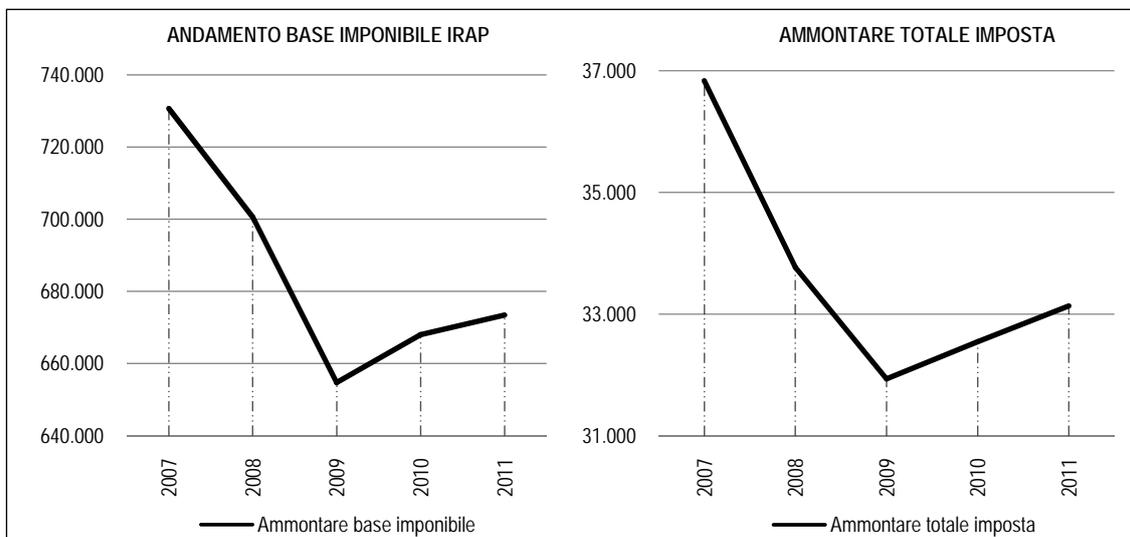
Di seguito viene riportato l'andamento del gettito d'imposta e della base imponibile relativamente ai dati aggiornati del Ministero dell'Economia e delle Finanze sulle dichiarazioni fiscali. Da tali dati sono escluse le Pubbliche Amministrazioni che svolgono attività istituzionale, per un approfondimento sull'andamento del gettito d'imposta complessivo tra il 2002 e il 2013 si rimanda all'appendice (A1).

⁵ Per maggiori dettagli si veda la relazione annuale 1998 della Banca d'Italia.

⁶ Ciò dipende dal fatto che la base imponibile non coincide con il risultato d'esercizio ma con un'approssimazione del valore aggiunto derivante dalla produzione.

⁷ Non ultime si veda Legge Delega n. 42 del 2009 art. 8 e la Legge Delega n. 80 del 2003 art. 8.

Grafico 1.1
 ANDAMENTO DELLA BASE IMPONIBILE E DEL GETTITO IRAP TRA IL 2007 E IL 2011
 Milioni di euro



Fonte: MEF, Statistiche fiscali, Dati sulle dichiarazioni, Serie storiche, Irap; Dati in milioni di euro

La storia dell'IRAP è inoltre strettamente connessa a quella del federalismo fiscale. L'imposta era infatti nata per essere la fonte di finanziamento dei sistemi sanitari regionali, sebbene non ci fosse un vincolo formale. Questo processo di decentramento fiscale è iniziato con la riforma costituzionale del 2001 e la modifica dell'articolo 119 relativo all'autonomia finanziaria delle regioni. Il percorso del federalismo fiscale è però stato costellato da molteplici problematiche di tipo attuativo, con la conseguenza iniziale di dotare le regioni di strumenti fiscali inadeguati per un completo decentramento delle funzioni.⁸

Ulteriori passi avanti per una maggiore autonomia impositiva delle regioni, sono stati effettuati con: la riforma del sistema tributario del 2007 (L. 24/12/2007 n 244), la successiva legge delega sul federalismo fiscale del 2009 (Legge delega n. 42 del 2009) e le riforme che hanno avuto luogo nel 2011. A questo proposito si può distinguere gli interventi statali in due categorie: quelli fatti per rilanciare l'utilizzo della leva fiscale per stimolare la crescita e quelli effettuati con la finalità esclusiva di incrementare il gettito d'imposta in un momento particolarmente delicato per i conti pubblici.

Dopo aver brevemente approfondito le caratteristiche fondamentali dell'IRAP, i prossimi paragrafi saranno dedicati all'identificazione degli interventi che rappresentano le "milestone" della capacità impositiva in capo alle regioni. Una volta analizzati i provvedimenti normativi che sanciscono i limiti dell'autonomia impositiva delle regioni, i paragrafi successivi approfondiranno se e in che modo le regioni hanno utilizzato la leva fiscale per supportare proprie politiche industriali a livello regionale.

⁸ Tosi F. (2011), *Il federalismo fiscale a due anni dalla legge delega*, Osservatorio Federalismo Fiscale, IRPET, Firenze.

1.1

Presupposto d'imposta ed elementi costitutivi

L'IRAP è un'imposta a carattere reale istituita con il D.Lgs. n. 446/97 e divenuta a tutti gli effetti un'imposta regionale a seguito della legge n. 244/07. Il presupposto d'imposta, come specificato dall'art. 2 del decreto istitutivo e successive modifiche, risiede “(nell) *esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero la prestazione di servizi*”. Inizialmente questo tributo aveva carattere indeducibile dalla base imponibile delle imposte sul reddito, tuttavia, nel corso degli anni si è intervenuti per modificare questa caratteristica⁹. I soggetti passivi d'imposta sono tutti i soggetti che esercitano una o più attività per cui valga il presupposto precedente, compresi gli enti e amministrazioni pubbliche, con le sole esclusioni dei fondi pensione, degli organismi d'investimento collettivo del risparmio e dei gruppi economici di interesse europeo (GEIE).

Per quel che riguarda la base imponibile si fa riferimento al “*valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio regionale*” (art. 4) seguendo il principio d'origine. A questo proposito la base imponibile si calcola per differenza, sottraendo al valore della produzione alcuni costi di produzione, tra cui: i costi dei beni intermedi, i costi di ammortamento e la variazione delle scorte. Tuttavia, coerentemente con le disposizioni di legge¹⁰, il calcolo del valore della produzione si differenzia sostanzialmente a seconda della tipologia del soggetto passivo. Come accennato in precedenza, la scelta di tale base imponibile è dettata dalla volontà del legislatore di ricercare una maggiore neutralità sull'utilizzo fattori produttivi. Tuttavia, nel corso del tempo la base imponibile è stata progressivamente modificata dagli interventi che si sono susseguiti per ridurre il carico sulla componente lavoro.

⁹ A questo proposito si veda il D.L. 6/12/2011 n. 201 e il D.L. 185 del 2008.

¹⁰ Si veda l'art. 5 e ss del D.Lgs. n. 446/97.

2. GLI INTERVENTI NORMATIVI A LIVELLO NAZIONALE

Come è stato accennato nell'introduzione, il governo nazionale ha modificato profondamente la fisionomia del tributo agendo nel corso del tempo su tre fronti principali: la determinazione delle aliquote base, le deduzioni dalla base imponibile e l'autonomia impositiva delle regioni.

Ciascuna di queste dimensioni verrà approfondita in un sotto paragrafo apposito rimandando alle appendici (A2) per una tabella riassuntiva.

Per l'identificazione dei principali provvedimenti normativi la seguente trattazione si basa sull'analisi delle appendici alle Relazioni Annuali di Banca d'Italia dalla data d'introduzione dell'imposta all'anno d'imposta 2013.

2.1 Interventi sulle aliquote IRAP

Sebbene con minore frequenza rispetto ad altre tipologie di interventi, come ad esempio sul lato delle deduzioni, i governi che si sono succeduti sono più volte intervenuti per modificare le aliquote IRAP. Questa tipologia di interventi è proseguita anche successivamente al riconoscimento dell'IRAP come tributo proprio regionale nel 2007.

Inizialmente, con l'art. 16 del D.Lgs. n. 446/97, la normativa prevedeva una semplice aliquota ordinaria del 4,25%¹¹ con la possibilità in capo alle regioni di modificarla per un massimo dell'1%. In seguito (D.Lgs. 506/99 e L.448/99) il legislatore ha alterato la struttura delle aliquote prevedendo delle maggiorazioni per gli enti pubblici (aliquota all'8,5%) e transitoriamente per banche, assicurazioni e società finanziarie (rispettivamente 5,4% nel 2000, 5% nel 2001 e 4,75% nel 2002).

Un'ulteriore modifica delle aliquote si è avuta con la grande riforma del 2007. Con la L. 244/07, il legislatore statale ha ridotto l'aliquota ordinaria dal 4,25% al 3,9%, a fronte di un ampliamento della base imponibile. Gli interventi normativi successivi riguardanti l'imposta non hanno modificato le aliquote fino al 2011, quando sotto la pressione dei mercati internazionali, sono stati adottati vari provvedimenti volti alla stabilizzazione finanziaria e al rilancio della competitività nazionale. Nello specifico con la L. n. 111/11 sono state introdotte nuove aliquote maggiorate per banche e società finanziarie (4,65%), per le imprese di assicurazione (5,9%) e per le imprese concessionarie diverse da quelle gestrici di trafori e autostrade (4,2%). Recentemente, con il D.L. 24/04/2014 n. 66, il governo è intervenuto ulteriormente con una riduzione del 10% delle aliquote IRAP ad eccezione di quella riguardante gli enti pubblici¹². Tuttavia, tale diminuzione delle aliquote è stata abrogata dalla Legge di stabilità 2015, al fine di compensare parzialmente la perdita di gettito derivante dalla riduzione della base imponibile. Con la Legge di Stabilità 2015 viene infatti ridotta la base imponibile dell'Irap eliminando la componente relativa al lavoro con contratti a tempo indeterminato.

¹¹ SI prevedevano delle aliquote speciali per il settore agricolo e della pesca. Il carattere di queste aliquote è rimasto transitorio, venendo rinnovato di anno in anno, fino alla L. 203/08 in cui si stabilisce definitivamente l'aliquota dell'1,9% per il settore agricolo.

¹² In particolare il decreto legge prevede: la riduzione dell'aliquota ordinaria da 3,9% al 3,5%; la riduzione delle aliquote per le banche che passano dal 4,65% al 4,20%; la riduzione dell'aliquota per le assicurazioni che varia dal 5,9% al 5,3%; la diminuzione dell'aliquota per le società concessionarie che passa dal 4,2% al 3,8%; la riduzione per i piccoli produttori agricoli dall'1,9% al 1,7%.

2.2

Deduzioni introdotte a livello nazionale sulla base imponibile IRAP

Dalla data di entrata in vigore dell'imposta, gli interventi normativi relativi alla base imponibile IRAP si sono susseguiti in maniera costante nel tempo. Dal 1997 a oggi, vari governi sono intervenuti per inserire numerose deduzioni dalla base imponibile. In particolare i ripetuti interventi hanno progressivamente stravolto la neutralità originale del tributo, a favore della componente lavoro, avvicinando l'IRAP a un'imposta sul risultato economico delle imprese. In questa sezione ci limiteremo a riportare i principali interventi rimandando alla tabella presente in appendice (A2) per maggiori dettagli.

Già nei primi anni 2000 sono presenti interventi (L. n. 289/02 e L. n. 311/04) a favore delle piccole imprese, con deduzioni forfettarie per il costo del lavoro e gli incrementi occupazionali. Un importante intervento si ha con la L. 296/06. Con questo provvedimento il governo è intervenuto per ridurre il costo del lavoro, prevedendo l'esclusione dalla base imponibile IRAP dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro per i lavoratori assunti a tempo indeterminato. Inoltre, con lo stesso provvedimento, vengono previsti aumenti delle deduzioni forfettarie per aumenti occupazionali con contratti a tempo indeterminato e ulteriori agevolazioni nel caso di imprese operanti nel sud Italia. Nel 2007, con la L. n. 244, ha avuto luogo una significativa riforma dell'imposta. A fronte di una riduzione delle aliquote il provvedimento ha previsto un ampliamento della base imponibile, con l'introduzione dell'ineducibilità parziale degli interessi passivi e l'abolizione degli ammortamenti anticipati ed accelerati. Con il D.L. n. 185 del 2008 il governo ha inserito una deduzione forfettaria del 10% dell'IRAP dalle imposte dirette di redditi (IRPEF e IRES) in presenza di interessi passivi netti. Con questo provvedimento viene meno l'ineducibilità totale dell'IRAP dalle imposte sui redditi come prevista all'origine. Nel 2011-12 si osservano ulteriori provvedimenti volti ad aumentare la deducibilità del fattore lavoro. Con la L. n. 201/11 si sancisce la deducibilità totale ai fini delle imposte sul reddito (IRES e IRPEF) dei costi per il personale dipendente e assimilato. Inoltre si ampliano le agevolazioni per le nuove assunzioni, in particolare di giovani e lavoratrici di sesso femminile. Nel 2012 (L. n. 228/12) si elevano le deduzioni riconosciute per le assunzioni a tempo indeterminato previste in precedenza. Anche in questo caso si ampliano le agevolazioni previste nel caso di assunzione di donne e giovani o di imprese operanti nelle Regioni del sud (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia). Si noti che, con il D.Lgs. 68 del 2011 per la prima volta a partire dal 2013, viene concesso alle regioni il potere di introdurre delle deduzioni regionali alla base imponibile. Inoltre con la Legge di Stabilità per il 2014 (L. 147/2013) viene prevista la possibilità di dedurre il costo relativo al nuovo personale in caso di assunzione con contratti a tempo indeterminato e in caso di incremento di organico.

Per capire la complessità della materia e l'interesse del legislatore al riguardo, si consideri che gli interventi presentati sono solo alcuni tra i molti provvedimenti normativi che hanno modificato la base imponibile dell'imposta. Inoltre, per meglio comprendere l'impatto di queste riforme sul costo del lavoro, sul numero e la tipologia dei soggetti beneficiari si rimanda al rapporto annuale 2014 dell'Istat (capitolo 5) e allo studio di Crespi et al. (2012). Questi ultimi, attraverso un'elaborazione su dati dell'Anagrafe tributaria del 2008, hanno evidenziato come la stratificazione degli interventi abbia permesso a più di un terzo delle imprese di beneficiare di qualche forma di deduzione dall'imponibile. Questi dati trovano conferma dal rapporto annuale 2014 dell'Istat che evidenzia come, limitatamente alle società di capitali, il costo del lavoro incida mediamente per il 66% sulla base imponibile IRAP e che le varie deduzioni apportate nel corso del tempo riducono quasi del 37% la componente lavoro della base imponibile.

Tabella 2.1
 COMPOSIZIONE DELLA BASE ECONOMICA DELL'IMPONIBILE IRAP E SOCIETÀ DI CAPITALI INTERESSATE DALLE AGEVOLAZIONI SUL COSTO DEL LAVORO E INTENSITÀ DEL BENEFICIO (SONO ESCLUSI GLI ONERI FINANZIARI)
 Valori medi

	Composizione % della base economica dell'imponibile Irap					Società di capitali interessate dalle agevolazioni sul costo del lavoro e intensità del beneficio	
	Numero società	Capienza	Margine operativo netto (a)	Interessi	Lavoro	Società con addetti	Incidenza deduzioni su costo lavoro
TOTALE	821.783	73,7	23,8	10,3	65,9	60,3	36,8
SETTORI							
Agricoltura	15.575	64,3	19,1	11,5	69,4	57,0	26,8
Industria estrattiva e manifatturiera	119.470	84,2	23,5	6,3	70,2	84,6	39,7
Energia, gas, acqua, rifiuti	16.471	60,5	44,3	17,6	38,1	37,0	18,9
Costruzioni	140.934	66,1	19,6	13,1	67,3	49,9	35,8
Commercio	159.578	78,9	25,6	8,8	65,6	74,5	40,9
Altri servizi	369.755	71,9	20,0	12,1	67,9	51,5	34,4
<i>Manifattura - intensità tecnologica</i>							
Alta	3.723	81,7	30,5	4,3	65,2	79,2	40,1
Medio-alta	22.607	84,9	24,3	5,7	70,0	85,0	38,9
Medio-bassa	45.394	87,5	17,8	6,7	75,5	87,6	38,8
Bassa	45.740	81,6	24,4	7,1	68,5	82,6	41,7
<i>Servizi - intensità di conoscenza</i>							
Alta	103.836	75,0	17,9	5,3	76,8	64,2	32,5
Bassa	424.306	73,7	22,9	12,7	64,4	57,0	37,8
Altro	176.177	65,6	32,0	15,5	52,5	49,8	29,5
CLASSI DI FATTURATO							
Minore di 1	141.461	20,4	40,6	43,4	16,0	7,2	17,6
Tra 1 e 500.000	408.529	78,1	30,8	11,5	57,7	57,3	50,2
Tra 500.000 e 2 milioni	164.358	93,9	18,9	7,8	73,3	90,1	41,1
Tra 2 e 10 milioni	82.459	96,0	18,7	7,9	73,4	95,4	39,4
Tra 10 e 50 milioni	20.243	96,6	21,5	7,0	71,6	97,8	37,1
Maggiore di 50 milioni	4.733	97,2	27,5	12,9	59,6	98,9	32,3
CLASSI DI ADDETTI							
0	242.657	39,9	64,9	35,1	-	-	-
1-9	447.665	84,5	31,8	10,7	57,5	78,8	43,4
10-19	72.078	96,7	20,5	7,9	71,6	99,9	39,0
20-49	39.173	96,6	20,8	6,5	72,7	99,9	38,9
50-249	17.382	97,0	21,5	7,3	71,2	99,9	36,9
250-499	1.689	97,6	21,3	7,8	70,9	99,6	36,2
Maggiore di 500	1.139	98,4	21,5	13,4	65,1	99,7	31,9
RIPARTIZIONI GEOGRAFICHE							
Nord Ovest	251.746	74,9	24,6	10,0	65,4	59,4	35,4
Nord Est	180.025	75,3	21,9	7,7	70,5	59,1	38,9
Centro	202.618	72,2	25,2	14,2	60,6	59,5	33,2
Mezzogiorno	187.394	72,1	21,6	8,3	70,1	63,7	43,8

Fonte: ISTAT, Rapporto annuale 2014, capitolo 5; elaborazioni su dati modello IRAP anno d'imposta 2012, società di capitali

Un ulteriore contributo alla deduzione del costo del lavoro dalla base imponibile IRAP viene fornito dalla recente Legge di Stabilità 2015. Questa misura, infatti, prevede l'eliminazione totale del costo del lavoro dal calcolo della base imponibile, con riferimento ai lavoratori assunti con contratto a tempo indeterminato. L'impatto di questa manovra sulle casse dell'erario, è stato quantificato¹³ in una riduzione di gettito pari a circa cinque miliardi di euro per il 2015. Più nel

¹³ Si rimanda per maggiori dettagli alla Relazione Tecnica al Disegno di Legge di Stabilità 2015.

dettaglio, la riduzione della base imponibile dovrebbe comportare una perdita di gettito di circa 5,6 miliardi di euro che però sarebbe parzialmente compensato da:

- l'abrogazione della riduzione delle aliquote prevista dal D.L. 66/2014;
- la riduzione delle deduzioni a fini Ires/Irpef della componente lavoro IRAP;
- le minori deduzioni forfettarie dagli oneri finanziari attualmente pari al 10% dell'IRAP versata.

Di seguito vengono sintetizzati gli effetti complessivi della Legge di Stabilità 2015, espressi sia in termini di cassa che di competenza. Si noti che per il 2014 è previsto un incremento di gettito derivante da uno sfasamento temporale dell'entrata in vigore dei provvedimenti. Infatti, mentre l'aumento delle aliquote ha effetto già a partire dal 2014, le deduzioni del costo del lavoro produrranno effetti solo a partire dal 2015.

Tabella 2.2
IMPATTI PREVISTI DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2015 SUL GETTITO IRAP
Milioni di euro

	2014	2015	2016	2017	2018
COMPETENZA					
Irap	2.059	-5.600	-5.600	-5.600	/
Ires-Irpef	0	594	1.232	1.232	/
TOTALE	2.059	-5.006	-4.368	-4.368	/
CASSA					
Irap	/	-2.701	-5.600	-5.600	-5.600
Ires- Irpef	/	0	1.040	1.710	1.232
TOTALE	/	-2.701	-4.560	-3.890	-4.368

Fonte: Relazione tecnica al Disegno di Legge di Stabilità 2015

2.3

Gli interventi relativi all'autonomia impositiva delle Regioni

L'autonomia impositiva delle regioni ha subito lo stesso percorso frastagliato del federalismo fiscale italiano. In particolare al fine di analizzare le varie politiche a livello locale è necessario individuare gli strumenti d'intervento a disposizione degli enti locali. In altre parole si deve evidenziare il grado di autonomia impositiva concessa alle regioni per usare la leva fiscale come strumento di sostegno per le proprie politiche industriali.

Al momento dell'introduzione dell'imposta con il D.Lgs. 15/12/1997 n. 446, l'autonomia impositiva delle regioni consisteva nella semplice possibilità di maggiorare le aliquote fino a un massimo di un punto percentuale a partire dall'anno d'imposta 2000¹⁴. Si noti che le modifiche alla base imponibile erano prerogativa esclusiva dell'autorità centrale. Nel 1999 con il D.Lgs. n. 506 il legislatore ha sostituito il termine "maggiorare" presente nella versione originale con il termine "variare". In questo modo alle regioni viene concessa la possibilità di stabilire dei regimi impositivi agevolati a seconda dei settori di attività e delle tipologie di soggetti passivi.

Tra il 1999 e il 2001 sono state apportate importanti modifiche a livello costituzionale che hanno portato alla riforma del titolo quinto. Tra le modifiche apportate si stabilisce, con la modifica dell'articolo 119, l'autonomia finanziaria di entrata e di spesa delle regioni. Coerentemente a questo percorso di progressiva autonomia finanziaria degli enti decentrati, con il D.Lgs. n. 56 del 2000 viene regolato il sistema dei trasferimenti alle Regioni a Statuto

¹⁴ Si veda l'art. 16 del D.Lgs 15/12/1997 n. 446.

Ordinario (RSO) nella direzione di un progressivo azzeramento dei trasferimenti dallo Stato alle regioni. Alle RSO viene assegnata una compartecipazione all'IVA, aumentata l'aliquota base dell'addizionale IRPEF e abolita la compartecipazione delle Province e dei Comuni all'IRAP.

In questo contesto di riforme, le regioni possono iniziare ad apportare variazioni alle aliquote dall'anno d'imposta 2000. Tuttavia l'autonomia impositiva delle regioni ha sin dai primi anni subito importanti limitazioni. Al fine di giungere a un accordo tra lo Stato e gli enti locali sui meccanismi di funzionamento del federalismo fiscale, il governo con la L. 289/02 ha sospeso il potere delle regioni di aumentare le aliquote esistenti o di istituirne di nuove maggiorate. Questo provvedimento era inizialmente pensato limitatamente al periodo d'imposta 2003, tuttavia è poi stato prorogato con successivi provvedimenti¹⁵ fino a tutto il 2006.

Gli effetti della L. 289/02 hanno generato numerosi contenziosi tra l'agenzia delle entrate e alcuni istituti di credito. La ragione di tali contenziosi risiede nel fatto che alcune regioni¹⁶ hanno introdotto delle maggiorazioni successivamente alla data limite del 29/09/02 e per questo, secondo alcune interpretazioni, avrebbero dovuto essere sospese come previsto dalla normativa. Si noti tuttavia che norma del 2002, poi protratta successivamente negli anni, stabiliva la sospensione esclusivamente degli interventi maggiorativi. Questo ha infatti permesso alle regioni di apportare liberamente delle variazioni al ribasso delle aliquote e delle esenzioni sin dai primi anni 2000.

Nonostante la sospensione delle maggiorazioni disposta nel 2002 negli anni successivi sono state disposte alcune eccezioni a questo principio generale. Con le leggi finanziarie per il 2005 e 2006 vengono introdotte e successivamente ampliate le possibilità per le RSO di maggiorare le aliquote in caso si verificano dei disavanzi nei bilanci sanitari regionali. In particolare con la L. 266/2005 si prevede dal 2006 l'obbligo di maggiorazione di un punto percentuale delle aliquote in vigore nel caso vi siano squilibri nei conti sanitari regionali. Restano escluse da tali maggiorazioni automatiche le esenzioni al pagamento del tributo. Come sarà mostrato successivamente, le regioni interessate da queste maggiorazioni sono state Abruzzo, Campania, Lazio, Molise e Sicilia. L'obbligo di maggiorazione delle aliquote in caso di disavanzo del settore sanitario viene ulteriormente rimarcato dalla L. 296/06, la quale, tuttavia, prevede alcune eccezioni alle maggiorazioni automatiche¹⁷.

Nel 2007 viene definitivamente eliminato il blocco alle maggiorazioni previsto in precedenza. In questo modo alle regioni è concesso il potere di elevare le aliquote a loro discrezione. Inoltre nello stesso anno si assiste a una vera e propria riforma dell'IRAP con la L. 24/12/2007 n. 244. Con questa norma l'imposta assume natura di tributo proprio delle regioni, le quali devono istituirlo tramite apposita legge regionale. Alle regioni non è concesso di modificare la base imponibile ma possono intervenire sulle aliquote, sulle detrazioni, sulle deduzioni e sui regimi agevolati. Inoltre con questa norma l'aliquota ordinaria, a partire dall'anno d'imposta 2008, viene abbassata al 3,9% con conseguente riparametrazione delle varie aliquote a livello regionale.

Successivamente alla riforma del 2007, si deve segnalare il recepimento del "Patto per la Salute" con la L. 191/09 con cui viene ulteriormente modificata la disciplina delle maggiorazioni automatiche alle aliquote IRAP in caso di disavanzi sanitari. La norma del 2009 in particolare prevede che possano essere applicati ulteriori aumenti di aliquota, nella misura di

¹⁵ Si veda: l'art. 3 co. 1 lett. a) della L. 289/2002; l'art. 2 co. 21 della L. 350/3003; l'art. 1 co. 61 della L. 311/2004 e l'art. 1 co. 165 della 266/2005.

¹⁶ Si fa particolare riferimento ai casi della Toscana e del Veneto. Relativamente a quest'ultimo si veda la Sentenza 13 aprile 2012 n. 5867 della Corte di Cassazione.

¹⁷ Si noti che le maggiorazioni automatiche sono previste per quelle regioni che non abbiano concordati piani di rientro con lo stato centrale.

0,15%, per quelle regioni in cui, nonostante le maggiorazioni previste dalla L. 311/2004, persistano disavanzi sanitari.. In particolare Tali misure si applicano dall'anno d'imposta 2010 a quelle regioni che abbiano già sottoscritto dei piani di rientro dal disavanzo di spesa.

Un altro importante intervento normativo in materia di autonomia di entrata delle RSO si è avuto con il D.Lgs. 68/2011, finalizzato all'attuazione della legge delega sul federalismo fiscale (Legge delega n. 42 del 2009). Con questo intervento vengono modificati significativamente i poteri in capo alle regioni, le quali possono apportare riduzioni delle aliquote fino all'eventuale azzeramento dell'imposta a decorrere dal 2013. Tuttavia tali riduzioni dell'IRAP sono consentite alle sole regioni che non abbiano aumentato l'addizionale IRPEF oltre i 0,5 punti percentuali.

Inoltre, a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 6/5/2011 n. 68, le regioni potranno dal 2013 stabilire autonomamente delle deduzioni dalla base imponibile purché nel rispetto della normativa europea. Questo cambiamento è molto importante in quanto dota le RSO di un ulteriore strumento per la determinazione di una politica industriale regionale. Tuttavia, sebbene sia un passo avanti per l'autonomia impositiva degli enti locali, questo provvedimento può comportare alcuni problemi. In primo luogo la differenziazione delle basi imponibili tra le regioni potrebbero aumentare i costi di adempimento per le imprese e complicare notevolmente la comparabilità dell'imposta tra le varie regioni. Inoltre, come sottolineato da Zanette (2013), si pone un problema di scelta efficiente nell'utilizzo degli strumenti di leva fiscale delle regioni.

Si deve notare, tuttavia, che negli ultimi anni gli interventi del governo hanno sostanzialmente limitato l'autonomia impositiva delle regioni. Infatti, se da un lato tale autonomia viene aumentata formalmente, come con il D.Lgs. 68/2011, dall'altro viene richiesta una partecipazione sempre crescente degli enti locali al rispetto dei vincoli di bilancio. In questo modo, quindi, sebbene si accresca l'autonomia delle regioni dall'altra se ne riducono fortemente le risorse e, conseguentemente, i margini di manovra. A questo proposito la recente Legge di Stabilità del 2015 produce una significativa riduzione del gettito IRAP¹⁸. Tale riduzione, compensata solo in parte dallo stato centrale, obbligherà le regioni o ad aumentare le aliquote Irap o a tagliare sensibilmente le spese. In entrambi i casi, trattandosi di una scelta imposta, si ha una riduzione sostanziale dell'autonomia fiscale delle regioni. Inoltre, essendo il minor gettito dovuto all'eliminazione della componente lavoro dal calcolo della base imponibile IRAP, questa manovra riduce anche i possibili interventi regionali sulla base imponibile.

¹⁸ Si veda la tabella 2.2 per maggiori dettagli.

3.

L'UTILIZZO DELLA LEVA FISCALE DA PARTE DELLE REGIONI

Nel paragrafo precedente sono stati mostrati gli interventi a livello nazionale che hanno modificato la normativa IRAP e l'autonomia impositiva delle regioni. Nel paragrafo che segue si vuole identificare i principali trend normativi a livello regionale. In particolare si vuole capire se le regioni hanno utilizzato o meno la leva fiscale per promuovere determinati settori o distretti nell'ottica di una più ampia politica industriale a livello regionale.

L'oggetto di analisi di questo paragrafo sono quindi gli interventi che ciascuna regione a statuto ordinario ha effettuato per ridurre o aumentare le aliquote IRAP¹⁹.

3.1

Metodologia

I dati relativi alle aliquote regionali, sono stati raccolti dalle appendici presenti nelle istruzioni per la compilazione del modello IRAP, redatte annualmente dall'Agenzia delle entrate²⁰ Per l'analisi normativa che segue, gli anni di riferimento vanno dall'anno d'imposta 2001 all'anno d'imposta 2013²¹. Non vengono quindi prese in considerazione né le misure adottate con il D.L. 24/04/2014 n. 66 che prevedono una riduzione del 10% delle aliquote IRAP né gli effetti della loro abrogazione determinata dalla Legge di Stabilità 2015. Gli anni di riferimento vengono suddivisi in tre periodi d'analisi che tengano conto degli interventi normativi del governo centrale. Il primo periodo va dal 2001 al 2007, anno in cui l'IRAP diventa a tutti gli effetti un tributo regionale con la L. 24/12/2007 n. 244. La stessa legge prevede per l'anno d'imposta 2008 una rimodulazione delle aliquote e ampliamenti della base imponibile. Il secondo periodo d'analisi parte quindi dal 2008 e si conclude nell'anno d'imposta 2010. Tale termine è dettato dall'approvazione del D.L. 06/07/2011 n. 98 che prevede l'introduzione di nuove aliquote maggiorate. Inoltre questo d.l. amplia considerevolmente i margini di manovra delle regioni consentendogli di apportare modifiche alla base imponibile. La presente suddivisione temporale è fatta per analizzare se vi sia un nesso tra gli interventi normativi delle regioni e le riforme apportate dai governi centrali.

Per meglio classificare i provvedimenti adottati dalle regioni si introduce una differenziazione tra quelli di carattere generale e quelli di carattere settoriale. I primi si riferiscono a tutti quegli interventi (maggiorazioni/agevolazioni) che non sono rivolti ad uno specifico settore produttivo, ma che possono anzi riguardare più settori o aspetti di rilevanza sociale. Interventi di questo tipo sono, ad esempio: quelli rivolti alle nuove attività economiche, a prescindere dal settore produttivo; o quelli diretti a specifiche tipologie di imprese (coop sociali o PMI). Gli interventi di natura settoriale sono, invece, quelli rivolti a specifici settori produttivi. Interventi di questo tipo sono ad esempio le agevolazioni previste dalla Regione Piemonte per l'editoria e l'informazione locale oppure le maggiorazioni della Regione Umbria per il settore delle telecomunicazioni.

¹⁹ Non vengono considerate le regioni a statuto speciale per motivi di omogeneità degli interventi normativi.

²⁰ Si vedano le appendici delle "Istruzioni per la compilazione del modello IRAP" disponibili sul sito dell'Agenzia delle entrate.

²¹ Salvo diverse specificazioni le indicazioni agli anni si riferiscono agli anni d'imposta.

Dopo l'analisi storica degli interventi normativi regionali sulle aliquote IRAP, si prendono in considerazione gli effetti sul gettito e sul tessuto produttivo regionale. In particolare si vuole identificare quali settori vengono tassati maggiormente e che peso abbiano tali settori nell'economia regionale. Per fare questo si sono utilizzati dati Istat, provenienti dal 9° censimento dell'industria e dei servizi 2011, e dati del Ministero dell'Economia e delle Finanze, relative alle dichiarazioni fiscali del 2012.

Prima di sintetizzare le modifiche regionali alle aliquote IRAP è opportuno considerare la distribuzione della base imponibile sul territorio nazionale. Questa considerazione si rende necessaria in quanto, con i vincoli di bilancio apportati dal patto di stabilità interno, le regioni con una base imponibile ridotta potranno essere più vincolate riguardo a politiche di abbassamento della aliquote. In appendice (A3) viene riportata la distribuzione della base imponibile IRAP relativa all'anno d'imposta 2011. Non deve quindi sorprendere che le regioni con basi imponibili minori abbiano aliquote generalmente più alte e una minore propensione ad apportare riduzioni alle aliquote. Sinteticamente si può affermare che il 47% della base imponibile complessiva si trova in due regioni (Lombardia e Lazio) e che la somma della base imponibile di tutte le regioni del sud sia pari a quella dell'Emilia Romagna (9%)

Questa disparità geografica si osserva anche prendendo in considerazione il rapporto gettito/Pil, come riportato nella tabella sottostante, nonostante il più basso PIL delle regioni meridionali, e il valore medio per contribuente.

Tabella 3.1
GETTITO IRAP PER REGIONE. ANNO DI IMPOSTA 2011
Dati in migliaia di euro

	Valore assoluto	Valore medio per contribuente (migliaia di euro)	Gettito/PIL %
Piemonte	1.833.758	7,39	1,7
Valle d'Aosta	47.849	5,52	1,2
Lombardia	6.821.511	11,71	2,3
Liguria	468.981	5,12	1,2
P.A. Trento	200.012	5,40	1,4
P.A. Bolzano	250.511	6,01	1,5
Veneto	2.141.683	6,92	1,6
Friuli Venezia Giulia	459.882	7,23	1,4
Emilia Romagna	2.098.363	7,46	1,7
Toscana	1.374.479	5,93	1,5
Umbria	229.480	4,85	1,2
Marche	548.967	5,92	1,5
Lazio	4.109.450	15,24	2,7
Abruzzo	339.323	5,00	1,3
Molise	40.057	2,79	0,7
Campania	907.424	4,30	1,1
Puglia	593.939	3,35	1,0
Basilicata	74.996	3,08	0,8
Calabria	192.502	2,91	0,7
Sicilia	631.092	3,59	0,8
Sardegna	247.256	3,24	0,8
TOTALE	23.611.515	7,57	1,7

Fonte: MEF, Statistiche fiscali, Dati sulle dichiarazioni, Serie storiche, Irap; Dati in milioni di euro

Qui di seguito si propone una tabella riassuntiva con i principali interventi regionali in materia di IRAP (si rimanda all'appendice A4 per la tabella completa dettagli e all'appendice A5 per le principali aliquote regionali attualmente in vigore); successivamente vengono brevemente riassunti, regione per regione, i principali trend d'intervento adottati.

Tabella 3.2
GLI INTERVENTI REGIONALI SULLE ALIQUOTE IRAP DALL'ANNO D'IMPOSTA 2001 AL 2013

Destinatari della manovra	Regioni che applicano la manovra
RIDUZIONE DI ALIQUOTA	
Nuove imprese (giovani, femminili relativamente a certi livelli dimensionali, settori, territori, numero di dipendenti ecc)	Abruzzo; Campania; Molise; Toscana; Lazio; Marche; Liguria; Veneto
PMI o liberi professionisti (relativamente a certi settori, territori, numero dipendenti ecc)	Campania; Marche
Onlus	Tutte le regioni ad eccezione di Calabria, Liguria e Veneto
Società cooperative, cooperative sociali, volontariato ed enti non commerciali	Tutte le regioni ad eccezione di Calabria e Puglia
Imprese in comuni montani	Abruzzo; Molise; Toscana; Piemonte; Liguria
Sostegno ad imprese in difficoltà	Lazio; Marche
Certificazioni o registrazioni Emas SA8000 ISO14001	Toscana; Marche
MAGGIORAZIONE DI ALIQUOTA	
Aliquota ordinaria	Abruzzo; Calabria; Campania; Puglia; Molise; Lazio; Marche
Banche e società finanziarie	Tutte le regioni a eccezione della Basilicata
Assicurazioni	Tutte le regioni a eccezione della Basilicata
Servizi concessionari diversi quelli di gestione e costruzione di autostrade e trafori	Tutte le regioni a eccezione di Basilicata; Piemonte; Lombardia; Veneto
Imprese della grande distribuzione	Molise; Toscana
Imprese di estrazione e/o raffinazione di prodotti petroliferi	Toscana; Lazio; Liguria
Telecomunicazioni	Toscana; Lazio; Umbria; Emilia Romagna Liguria
Gestione strade, ponti e gallerie	Toscana; Lazio
Attività immobiliari	Toscana; Lazio; Umbria
Produzione e distribuzione energia elettrica e gas	Lazio; Umbria; Emilia Romagna Liguria
Servizi postali e corrieri	Lazio; Umbria; Emilia Romagna Liguria

3.2

I principali interventi normativi delle Regioni

- *Abruzzo*

L'Abruzzo è stata una regione molto attiva relativamente alle aliquote IRAP tra il 2001 e il 2003. In questi anni sono state introdotte alcune agevolazioni sia di natura settoriale che di carattere generale. Tali agevolazioni, tuttora in vigore, riguardano le nuove attività economiche iniziate sul territorio regionale, le ONLUS e le cooperative sociali, le imprese operanti nei comuni montani e le farmacie aperte in contesti rurali. Dal 2006 in poi si è avuto l'aumento automatico delle aliquote a seguito del mancato accordo con il Governo sul piano di rientro dal disavanzo sanitario²². Tali maggiorazioni di aliquota si sono protratte fino al 2013²³, venendo adeguate coerentemente con le nuove aliquote introdotte nel 2008 e nel 2011

- *Basilicata*

La Basilicata, a differenza delle altre regioni del Sud Italia, non ha mai aumentato l'aliquota ordinaria. Tuttavia, questa regione non ha fatto nessun intervento sull'IRAP se non nel 2002, per prevedere delle riduzioni di aliquota a favore di ONLUS e Cooperative Sociali.

²² Come da coordinato disposto L.311 del 2004 e D.L. 7/6/2006 n. 206.

²³ Limitatamente all'anno di imposta 2012, la Regione Abruzzo, ha adottato delle riduzioni parziali alle precedenti maggiorazioni apportate a norma di legge della Stato.

- *Calabria*

La Calabria è caratterizzata dalla totale assenza di interventi fino al 2009. In questo anno d'imposta vengono maggiorate le aliquote a causa di squilibri persistenti della sanità regionale. Nel 2010 si ha un ulteriore aumento automatico di aliquote dello 0,15%, come previsto dalla L. 23/12/2009, n. 191.

- *Campania*

La Campania fino al 2004 non ha previsto alcun intervento sulle aliquote IRAP. Nel 2005, per rientrare dal disavanzo sanitario, la regione innalza le aliquote prevedendo parziali agevolazioni per le nuove imprese giovanili e per le PMI che generino aumenti occupazionali. Vengono inoltre previste delle maggiorazioni per banche e istituti finanziari. Nel 2006, persistendo gravi squilibri nel bilancio della sanità regionale, vengono attivate le maggiorazioni automatiche previste dalle norme dello Stato. Le agevolazioni inserite in precedenza vengono, di fatto, eliminate dagli aumenti automatici delle aliquote. Nel 2008 la Regione introduce delle agevolazioni per ONLUS e Cooperative Sociali. Tuttavia, nel 2010, è scattata l'ulteriore aumento dello 0.15% delle aliquote per il perpetuarsi del disavanzo sanitario.

- *Puglia*

La Regione Puglia si caratterizza per il fatto di aver maggiorato le aliquote ordinarie sebbene senza le maggiorazioni automatiche previste in caso di disavanzi sanitari. Nel 2002 la Regione ha stabilito l'esenzione delle ONLUS dal pagamento dell'imposta. Dopo questo intervento non sono state fatte ulteriori modifiche fino al 2008, quando la regione ha deciso di maggiorare al massimo (4,82%) la nuova aliquota ordinaria. Nel 2010 la regione è intervenuta per esentare le Aziende pubbliche di Servizi alle Persone (ASP) dal pagamento dell'imposta. Inoltre, la Regione ha provveduto a maggiorare le nuove aliquote introdotte nel 2011 dal legislatore nazionale.

- *Molise*

Il Molise è stato decisamente tra le regioni del sud più propositive per quel che riguarda l'attività normativa sull'IRAP. In generale la Regione Molise ha privilegiato un approccio di tipo generale, sebbene non abbia escluso anche interventi di tipo settoriale. Nel 2003, la Regione ha inserito agevolazioni per le nuove imprese giovanili o femminili. Sempre nello stesso anno vengono previste riduzioni di aliquota per le imprese situate nei comuni montani e per quelle nei comuni della provincia di Campobasso²⁴. Vengono inoltre inserite agevolazioni per le ONLUS e le associazioni sportive dilettantesche. Le maggiorazioni d'aliquota previste per banche e grande distribuzione regionale vengono sospese come stabilito dalla L. 289/2002²⁵. La struttura delle agevolazioni non cambia neppure quando nel 2007 vengono maggiorate le aliquote in seguito alla presenza di disavanzi sanitari regionali. Nel 2010 si ha un'ulteriore maggiorazione dello 0,15% per il persistere dei suddetti disavanzi. Nel 2011 vengono inserite le nuove aliquote nazionali che vengono maggiorate e diversificate a seconda delle sovrapposizioni con le già esistenti agevolazioni.

- *Toscana*

La Regione Toscana è tra quelle che hanno usato maggiormente lo strumento della variazione di aliquota IRAP. Sin dal 2001 sono previste agevolazioni per le nuove imprese giovanili, le ONLUS e le cooperative sociali. Sono previste inoltre agevolazioni per le imprese che operano nei comuni

²⁴ Tale intervento è stato introdotto a seguito del sisma avvenuto in quell'area nel 2002.

²⁵ Tali maggiorazioni sono state sospese in quanto introdotte successivamente al 29/09/02, data limite prevista dalla L.289/02

montani. Nel 2002 vengono introdotte, sebbene dopo la data limite del 29 settembre 2002, delle maggiorazioni di aliquota per banche e assicurazioni. L'attenzione per la componente sociale è ribadita tra il 2004 e il 2005, quando vengono introdotte delle riduzioni d'aliquota per tutti i soggetti che si dotino di determinate certificazioni o registrazioni di carattere energetico, ambientale e sociale (EMAS, ISO 14001, e SA8000). Nel 2007 una volta caduto il vincolo di introduzione di nuove maggiorazioni, vengono aumentate le aliquote per banche e assicurazioni, mentre viene introdotta una nuova aliquota maggiorata per alcuni settori specifici (prodotti petroliferi raffinati, gestione stradi ponti e gallerie, telecomunicazioni, attività immobiliari). Tra il 2008 e il 2009 vengono introdotte nuove agevolazioni per le imprese sociali e per le Aziende pubbliche di Servizi alla Persona (ASP). Al 2013 la regione Toscana è tra le poche regioni a statuto ordinario ad aver usufruito della possibilità di inserire deduzioni alla base imponibile, così come stabilito dal D.Lgs. 6/5/2011 n. 68. Infatti, con la L.R. 27/12/2012 n. 77 per vengono previste delle deduzioni regionali relativamente alle spese sostenute per il personale dipendente assunto nel 2013 con contratto a tempo indeterminato o determinato per un periodo superiore ai due anni. Le deduzioni sono valide per i tre periodi d'imposta successivi a 2012. Per l'anno d'imposta 2013 la Regione Toscana ha operato un cambiamento importante nella sua struttura delle aliquote. Vengono infatti introdotte, in aggiunta a quelle già esistenti, numerose maggiorazioni di carattere settoriale per un ampio ventaglio di attività produttive regionali, dalla quale restano escluse quasi esclusivamente le attività del settore manifatturiero²⁶.

- *Lazio*

Il Lazio è una tra le regioni che hanno apportato una grande diversificazione settoriale delle aliquote. Già nel 2001 il Lazio si era dotato di una grande varietà di aliquote IRAP differenziate. Tale numero risultava fuori scala specialmente se comparato alle altre regioni a statuto ordinario²⁷. Venivano infatti previste dal governo regionale sia agevolazioni di carattere inter-settoriale, come quelle per le nuove imprese (giovanili, femminili e fasce deboli), sia, in numero maggiore, interventi di natura settoriale. Nel 2006, per far fronte ai disavanzi sanitari, vengono innalzate le aliquote e introdotte alcune maggiorazioni aggiuntive. Nel 2010 la Regione è incorsa nelle maggiorazioni automatiche aggiuntive (+0,15%) che però sono state eliminate l'anno successivo. Dal 2013 l'architettura delle aliquote è stata fortemente semplificata: Sono state infatti eliminate tutte le differenziazioni settoriali elaborate in precedenza, lasciando solo le aliquote previste dall'ordinamento nazionale maggiorate al massimo.

- *Marche*

Le Marche rappresentano un importante caso studio per vari aspetti. Infatti, se da un lato sono l'unica regione del centro nord ad aver previsto una maggiorazione volontaria dell'aliquota ordinaria²⁸, dall'altro rappresentano il caso più evidente di utilizzo delle aliquote IRAP a fini di politica industriale. A fronte dell'aumento dell'aliquota ordinaria la regione ha previsto tutta una serie di agevolazioni sia di carattere settoriale che intersettoriale. Relativamente alle prime si nota una particolare attenzione per i settori, fortemente presenti sul territorio regionale, della

²⁶ In particolare le maggiorazioni aggiuntive riguardano i settori contraddistinti dai codici Ateco 2007: 05; 06; 07; 08; 09; 21; 35; 36; 37; 38; 39; 45; 46; 47; 49.10; 49.20; 49.31; 49.39; 49.50; 50; 51; 52.22; 52.23; 52.24; 52.29; 53; 55; 56; 58; 62; 63; 69; 70; 71; 72; 73; 74; 75; 77.21; 77.22; 77.29; 77.31; 77.32; 77.33; 77.34; 77.35; 77.39; 77.40; 78; 79; 80; 82; 86.10; 86.21; 86.22; 86.90; 86.23; 92; 95.

Si noti inoltre che le maggiorazioni 45; 46; 47; 55; 56; 86.10; 86.21; 86.22; 86.90 si applicano solo alla società di capitali.

²⁷ Erano previste agevolazioni per i seguenti settori con riferimento ai codici Istat: 15/20, 25/33, 36/37, 45, 52, 60/61, 62, 63.3, 90/91, 92.1, 92.3, 92.5, 92.6, 92.7; 93; Erano altresì previste maggiorazioni per i settori: 10/14, 23, 24, 40/41, 50, 51 (esclusi 51.1 e 62), 64, 67, 70/71, 92.2, 92.4. A partire dal 2006 si attivano anche le maggiorazioni per i settori 21/22, 34/35, 51.1, 55, 63, 72/75, 80, 85, 95.

²⁸ Si esclude il Lazio in quanto gli aumenti di aliquota sono derivanti dalle maggiorazioni automatiche e non da una scelta regionale.

lavorazione della pelle, del tessile e delle calzature. Con riferimento agli interventi intersettoriali si nota che, a fianco di quelli più tradizionali a favore delle ONLUS e delle cooperative sociali, sono presenti interessanti interventi per PMI, volti a favorire maggiore innovazione, aumenti occupazionali, sostenibilità ambientale e maggiore internazionalizzazione.

- *Umbria*

Fino al 2007 l'Umbria era la regione con il minor numero di interventi sulle aliquote IRAP tra quelle del centro Italia. Fino a tale anno si potevano contare solo tre provvedimenti volti ad agevolare le ONLUS, le cooperative sociali e le società cooperative di lavoro. Tuttavia, contemporaneamente all'inserimento delle nuove aliquote nel 2008, vengono introdotte delle maggiorazioni per tutta una serie di settori produttivi. In particolare vengono interessati da tali maggiorazioni i settori delle attività immobiliari, delle telecomunicazioni, delle poste e corrieri e dell'energia elettrica. Vengono inoltre introdotte maggiorazioni per il settore bancario e assicurativo che precedono le modifiche nazionali del 2011 alle aliquote. L'Umbria è inoltre una delle poche regioni ad aver apportato delle deduzioni regionali alla base imponibile. Con la L.R. 30/03/2011 n. 4 vengono introdotte delle deduzioni del 50% sul costo del lavoro di ciascun dipendente incrementale assunto a tempo indeterminato. Tale deduzione può arrivare al 75% in casi particolari.

- *Piemonte*

La regione Piemonte prima del 2007 ha effettuato solo delle riduzioni di aliquota a favore delle cooperative sociali. Nel 2007, terminata la sospensione alle maggiorazioni, prevista dalla L. 27/12/2002 n. 289 e successive modificazioni, introduce degli aumenti di aliquota per banche, istituti finanziari e assicurazioni. Tra il 2008 e il 2009, con l'adeguamento delle aliquote, vengono introdotte nuove agevolazioni a favore delle ONLUS, degli Istituti pubblici di assistenza e beneficenza (IPAB) e della piccola editoria e informazione locale. Nel 2011, con l'introduzione delle aliquote maggiorate da parte del legislatore nazionale, la regione inserisce delle agevolazioni per le attività condotte nei comuni montani. L'introduzione di questa agevolazione ha comportato la riduzione d'aliquota per tutte le fattispecie intermedie di attività con maggiorazioni di aliquota ma condotte in comuni montani. Inoltre il Piemonte con la L.R. 3/8/2010 n. 19²⁹ ha introdotto delle deduzioni forfetarie per ogni nuovo lavoratore assunto a tempo indeterminato.

- *Liguria*

Il numero degli interventi regionali sull'IRAP, da parte della Regione Liguria, non è stato particolarmente significativo fino al 2008. In precedenza, infatti, erano state introdotte solo alcune agevolazioni alle cooperative sociali, alle imprese nei comuni montani e alle nuove attività imprenditoriali (queste ultime due sono poi state eliminate nel 2006). Nel 2006 sono poi state inserite delle maggiorazioni per il settore bancario e assicurativo. Tuttavia è nel 2008 che si assiste all'introduzione di un buon numero di maggiorazioni settoriali che sono tutt'oggi presenti. A fronte di un'agevolazione per le Aziende Pubbliche di servizi alla persona (ASP), sono state inserite maggiorazioni di aliquota per il settore delle telecomunicazioni, dell'energia elettrica, della raffinazione del petrolio e delle poste. Nel 2011 sono poi state previste ulteriori maggiorazioni alle nuove aliquote relative alle attività concessionarie rientranti nei precedenti settori.

²⁹ Poi modificata dalla successiva L.R. 4/05/2012 n. 5.

- *Lombardia*

La Lombardia è tra le regioni del centro nord che ha usufruito di meno della leva fiscale, come dimostrato dalla mancata adozione di agevolazioni di tipo settoriale. Nel 2001, la normativa regionale prevedeva già esenzioni per le società cooperative di lavoro (eliminata nel 2006) e per le ONLUS. Erano inoltre state introdotte maggiorazioni per il settore bancario e assicurativo. Nel 2004 vengono poi previste delle agevolazioni per le attività economiche, inizialmente per le sole imprese commerciali di vicinato, svolte in tipologie particolari di comuni³⁰. Nel 2007 vengono previsti dei crediti d'imposta per le Aziende pubbliche di Servizi alla Persona (ASP) (successivamente esentate) e per le cooperative sociali e gli enti ecclesiastici. Dopo le agevolazioni previste nel 2008 per gli asili e le scuole materne, non sono state introdotte ulteriori modificazioni fatto salva l'introduzione delle nuove aliquote nel 2011 come da normativa nazionale.

- *Emilia Romagna*

In Emilia Romagna gli interventi regionali sull'IRAP sono stati molto contenuti fino al 2007. Fino a questa data infatti, erano state inserite solo alcune agevolazioni per quel che riguarda le ONLUS e le cooperative sociali. Nel 2007 vengono apportate maggiorazioni che interessano il settore bancario, assicurativo, delle telecomunicazioni, delle poste, dell'energia elettrica e delle attività connesse alla raffinazione del petrolio. Tuttavia, dopo l'introduzione di queste maggiorazioni, non sono state apportati ulteriori cambiamenti alla fisionomia regionale delle aliquote IRAP, fatti salvi gli interventi normativi di carattere nazionale nel 2008 e 2011.

- *Veneto*

La Regione Veneto dal 2001 al 2013 non ha sfruttato a pieno la leva fiscale per agevolare la propria politica industriale regionale. Infatti in questi anni si possono osservare solo ripetuti interventi a favore delle cooperative sociali e agevolazioni rivolte alle nuove imprese giovanili e femminili. A fronte di queste agevolazioni, nel 2003 sono state previste delle maggiorazioni per il settore bancario e assicurativo. Ulteriori interventi sulla struttura regionale delle aliquote IRAP sono apportati nel 2008, con agevolazioni per le ASP, e nel 2001 con l'introduzione delle nuove aliquote da parte della governo.

3.3

Analisi settoriale degli interventi regionali

Una volta ricostruiti i principali trend di intervento sulle aliquote a livello regionale, risulta importante capire il peso in termini di gettito che tali interventi hanno prodotto. In particolare, si vuole capire quali settori siano stati maggiormente colpiti dalle maggiorazioni e il peso che tali settori hanno sul tessuto produttivo regionale. Per fare questo si sono utilizzati dati Istat, provenienti dal 9° censimento dell'industria e dei servizi 2011, e dati del Ministero dell'Economia e delle Finanze, relative alle dichiarazioni fiscali del 2012.

Nella tabella sottostante viene riportato il numero di imprese presenti a livello regionale nel 2011, divise per settore di attività. Le ultime due colonne riportano, in migliaia di euro, il valore medio della produzione settoriale e l'imposta totale mediamente pagata da un'impresa di quel settore. Questi dati sono ripresi dall'analisi delle dichiarazioni fiscali per l'anno d'imposta 2011.

³⁰ I comuni a cui si fa riferimento sono quelli individuati dalla D.G.R. VII/19319 del 12/11/04 e dalla legge regionale 5 maggio 2004, n. 11, e successive modificazioni ed integrazioni e dalle relative disposizioni attuative.

Le caselle evidenziate indicano le principali attività economiche per numero di imprese a livello regionale. Inoltre, vengono riportate le principali maggiorazioni (M) e agevolazioni (A) settoriali sulle aliquote regionali nell'anno d'imposta 2013.

Tabella 3.3
I PRINCIPALI SETTORI ECONOMICI PER REGIONE E GLI INTERVENTI SULLE ALIQUOTE

Numero di imprese regionali al 2011 per classe di attività (Ateco 2007) e relativi interventi regionali sulle aliquote Irap (anno d'imposta 2013)							
	Piemonte	Liguria	Lombardia	Veneto	Emilia Romagna	(*) Totale di imposta media per settore	(**) Valore medio della produzione per settore
TOTALE	336.338	128.664	811.666	403.169	370.259		
Aliquota ordinaria							
Agricoltura, silvicoltura e pesca	1.248	527	1.666	4.345	3.430	3,65	73,78
Estrazione di minerali da cave e miniere	154	41 (M)	332	194	136 (M)	42,41	549,46
Attività manifatturiere	33.454	8.356	84.712	47.941	38.742	17,29	337,68
Fornitura di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata	623	95 (M)	1.214	517	527 (M)	142,78	1257,37
Fornitura di acqua reti fognarie, attività di gestione dei rifiuti e risanamento	616	225	1.446	687	491	52,70	855,02
Costruzioni	52.023	19.002	109.144	57.213	51.411	3,86	75,30
Commercio all'ingrosso e al dettaglio riparazione di autoveicoli e motocicli	84.970	32.219	172.275	96.191	84.935	4,59	79,36
Trasporto e magazzinaggio	9.377	4.276 (M)	24.511	12.995	14.009 (M)	11,90	238,12
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	20.781	11.312	43.023	26.207	24.881	3,12	56,57
Servizi di informazione e comunicazione	7.538 (A)	2.327 (M)	23.693	8.095	7.812 (M)	23,27	384,06
Attività finanziarie e assicurative	7.776 (M)	2.844 (M)	18.259 (M)	7.543 (M)	6.983 (M)	69,48	787,83
Attività immobiliari	18.039	7.055	59.292	29.038	26.169	3,80	58,65
Attività professionali, scientifiche e tecniche	48.394	19.601	140.176	57.986	56.362	7,96	116,60
Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese	11.100	4.353	31.714	11.303	10.960	9,10	149,16
Istruzione	1.958	666 (A)	5.176	2.007	1.770	4,93	94,10
Sanità e assistenza sociale	17.486	7.768	47.655	19.138	20.231	16,40	328,04
Attività artistiche, sportive, di intrattenimento e divertimento	3.974	2.100	11.596	4.124	5.436	7,89	106,53
Altre attività di servizi	16.827 (A)	5.897 (A)	35.782 (A)	17.645	15.974 (A)	1,52	29,83

Legenda:

Le caselle evidenziate indicano le principali attività regionali per numero di imprese, le imposte medie e i valori medi della produzione ; (M) o (A) indicano la presenza di aliquote regionali maggiorata (M) o agevolate (A) per le imprese di quel settore produttivo per l'anno d'imposta 2013; (*) (*) L'imposta media pagata da un'impresa del settore e il valore medio della produzione per un'impresa del settore, entrambi sono espressi in migliaia di euro relativamente all'anno d'imposta 2011. Il dato è ripreso dalle analisi statistiche del MEF sulle dichiarazioni fiscali del 2012.

NB: La Pubblica amministrazione non viene considerata in quanto i dati si riferiscono al 9° censimento Industria e servizi relativo al 2011.

Fonte: elaborazioni su dati del 9° Censimento generale dell'industria e dei servizi e delle Analisi statistiche - Dichiarazioni fiscali 2012 del MEF

Numero di imprese regionali al 2011 per classe di attività (Ateco 2007) e relativi interventi regionali sulle aliquote Irap (anno d'imposta 2013)						
	Toscana	Umbria	Marche	Lazio	(*) Totale di imposta media per settore	(**) Valore medio della produzione per settore
TOTALE	330.917	69.332	131.386	425.730		
Aliquota ordinaria			(M)	(M)		
Agricoltura, silvicoltura e pesca	1.923	560	1.162	1.300 (M)	3,65	73,78
Estrazione di minerali da cave e miniere	211 (M)	49	56	197	42,41	549,46
Attività manifatturiere	40.234	7.067	17.403 (A tessile/cuoio)	22.825	17,29	337,68
Fornitura di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata	262 (M)	136 (M)	285	630	142,78	1257,37
Fornitura di acqua reti fognarie, attività di gestione dei rifiuti e risanamento	545 (M)	117	255	789	52,70	855,02
Costruzioni	45.259	9626	17.863	47.770	3,86	75,30
Commercio all'ingrosso e al dettaglio riparazione di autoveicoli e motocicli	80.413 (M)	17.587	33.766	105.195	4,59	79,36
Trasporto e magazzinaggio	8.418 (M)	1.948 (M)	3.934	13.890	11,90	238,12
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	22.847 (M)	4.867	8.475	27.950	3,12	56,57
Servizi di informazione e comunicazione	6.510 (M)	1.353 (M)	2.251	13.947	23,27	384,06
Attività finanziarie e assicurative	6.349 (M)	1.522 (M)	2.456 (M)	10.353 (M)	69,48	787,83
Attività immobiliari	21.554 (M)	3.382 (M)	6.948	21.127	3,80	58,65
attività professionali, scientifiche e tecniche	49.118 (M)	10.891	18.819 (A R&S)	76.954	7,96	116,60
Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese	10.375 (A) (M)	2.013	3.248	19.673	9,10	149,16
Istruzione	1.583	409	515	2.810	4,93	94,10
Sanità e assistenza sociale	16.154 (M)	3.492	5.926	31.955	16,40	328,04
Attività artistiche, sportive, di intrattenimento e divertimento	4.929 (M)	909	1.833 (A)	9.632	7,89	106,53
Altre attività di servizi	14.233 (A)	3.404	6.191 (A)	18.733	1,52	29,83

Legenda:

Le caselle evidenziate indicano le principali attività regionali per numero di imprese, le imposte medie e i valori medi della produzione ; (M) o (A) indicano la presenza di aliquote regionali maggiorata (M) o agevolata (A) per le imprese di quel settore produttivo per l'anno d'imposta 2013; (*) (**) L'imposta media pagata da un'impresa del settore e il valore medio della produzione per un'impresa del settore, entrambi sono espressi in migliaia di euro relativamente all'anno d'imposta 2011. Il dato è ripreso dalle analisi statistiche del MEF sulle dichiarazioni fiscali del 2012.

NB: La Pubblica amministrazione non viene considerata in quanto i dati si riferiscono al 9° censimento Industria e servizi relativo al 2011.

Fonte: elaborazioni su dati del 9° Censimento generale dell'industria e dei servizi e delle Analisi statistiche - Dichiarazioni fiscali 2012 del MEF

Numero di imprese regionali al 2011 per classe di attività (Ateco 2007) e relativi interventi regionali sulle aliquote Irap (anno d'imposta 2013)								
	Abruzzo	Molise	Campania	Puglia	Basilicata	Calabria	(*) Totale di imposta media per settore	(**) Valore medio della produzione per settore
TOTALE	100.784	21.420	337.775	252.203	35.101	109.987		
Aliquota ordinaria	(M)	(M)	(M)	(M)		(M)		
Agricoltura, silvicoltura e pesca	716	236 (M)	1.099 (M)	1.355	316	856 (M)	3,65	73,78
Estrazione di minerali da cave e miniere	88	20	93	196	46	78	42,41	549,46
Attività manifatturiere	9.741	1.885	28.102	22.905	3.085	9.058	17,29	337,68
Fornitura di energia elettrica, gas, vapore e aria condizionata	202	32	237	422	69	103	142,78	1257,37
Fornitura di acqua reti fognarie, attività di gestione dei rifiuti e risanamento	243	49	792	678	109	250	52,70	855,02
Costruzioni	14.777	3.155	34.210	31.671	4.743	13.340	3,86	75,30
Commercio all'ingrosso e al dettaglio riparazione di autoveicoli e motocicli	27.171	6.231	118.535	85.753	11.097	38.189	4,59	79,36
Trasporto e magazzinaggio	2.436	631	9.409	7.014	1.013	2.635	11,90	238,12
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	8.027	1.728	23.369	17.176	2.588	9.066	3,12	56,57
Servizi di informazione e comunicazione	1.743	280	5.121	3.486	556	1.579	23,27	384,06
Attività finanziarie e assicurative	1.877 (M)	446 (M)	6.971 (M)	4.490 (M)	561	1.986 (M)	69,48	787,83
Attività immobiliari	2.841	382	7.973	4.755	401	1.292	3,80	58,65
attività professionali, scientifiche e tecniche	15.309	3.350	53.198	38.162	5.910	16.759	7,96	116,60
Noleggio, agenzie di viaggio, servizi di supporto alle imprese	3.044	584	9.452	6.111	873	2.463	9,10	149,16
Istruzione	455	91	2.074	1.146	214	534	4,93	94,10
Sanità e assistenza sociale	5.317	997	18.751	12.104	1.587	5.588	16,40	328,04
Attività artistiche, sportive, di intrattenimento e divertimento	1.425	220 (A)	4.120	2.856	345	1.194	7,89	106,53
Altre attività di servizi	5.372	1.103	14.269	11.923 (A)	1.588	5.017	1,52	29,83

Le caselle evidenziate indicano le principali attività regionali per numero di imprese, le imposte medie e i valori medi della produzione ; (M) o (A) indicano la presenza di aliquote regionali maggiorata (M) o agevolate (A) per le imprese di quel settore produttivo per l'anno d'imposta 2013; (*) (**) L'imposta media pagata da un'impresa del settore e il valore medio della produzione per un'impresa del settore, entrambi sono espressi in migliaia di euro relativamente all'anno d'imposta 2011. Il dato è ripreso dalle analisi statistiche del MEF sulle dichiarazioni fiscali del 2012.

NB: La Pubblica amministrazione non viene considerata in quanto i dati si riferiscono al 9° censimento Industria e servizi relativo al 2011.

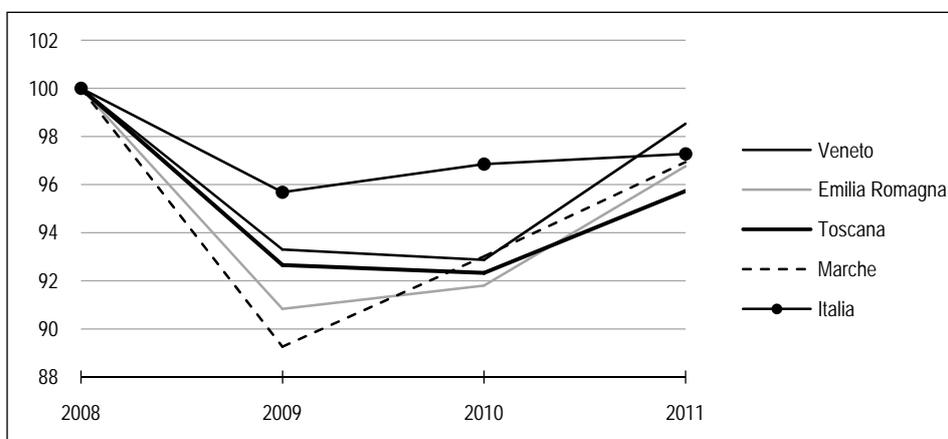
Fonte: elaborazioni su dati del 9° Censimento generale dell'industria e dei servizi e delle Analisi statistiche - Dichiarazioni fiscali 2012 del MEF

Dall'osservazione dei dati, si evince come le regioni siano intervenute prevalentemente per aumentare le aliquote IRAP di quei settori con valore medio della produzione più alto, piuttosto che sui settori più numerosi. Infatti, nessuna regione, ad eccezione della Toscana, prevede maggiorazioni specifiche per i principali settori di attività (commercio, costruzioni, attività professionali tecnico/scientifiche, manifatturiero e attività di ristorazione). Si noti tuttavia che tale discorso non vale per le regioni che hanno apportato maggiorazioni all'aliquota ordinaria, coinvolgendo quindi tutti i settori. Le principali attività produttive interessate dalle maggiorazioni sono quelle che mostrano alti valori della produzione sebbene presentino una numerosità di imprese relativamente contenuta. Fanno parte di questo gruppo il settore delle forniture elettriche ed energetiche, il settore del trasporto e magazzinaggio (poste e corrieri), servizi di informazione e comunicazione (telecomunicazioni) e le attività finanziarie e assicurative. Quello che sembra emergere è che le regioni, a parità di gettito, preferiscano colpire le attività caratterizzate da una maggiore concentrazione economica piuttosto che aumentare le aliquote per un maggior numero di piccole imprese.

3.4 Un focus sulla Toscana

Basandosi sui dati delle dichiarazioni fiscali MEF, il gettito IRAP tra il 2008 e il 2011 (ultimi dati disponibili), si è ridotto a livello nazionale di alcuni punti percentuali. Dopo il picco di entrate raggiunto nel 2007, si veda appendice A1, il gettito è diminuito significativamente fino a toccare un minimo nel 2009. Tali risultati negativi sono coincisi, da un lato, con la riforma delle aliquote del 2007³¹, e, dall'altro, con il diffondersi della recente crisi economica. Per fare fronte alle pressanti esigenze di bilancio nel 2011 il governo ha attuato delle maggiorazioni per il settore bancario, assicurativo e delle società concessionarie. A fronte dell'andamento medio del paese appena descritto, in molte regioni il gettito ha continuato a ridursi anche tra il 2009 e il 2010, a seguito delle gravi difficoltà del sistema produttivo.

Grafico 3.4
GETTITO IRAP. 2008-2011
Numeri indice, base 2008



Fonte: MEF, Statistiche fiscali, Dati sulle dichiarazioni, Serie storiche, Irap: Dati in milioni di euro

La Toscana è tra le regioni che ha utilizzato i margini di azione sull'Irap con più continuità e mettendo in campo una varietà di strumenti, con finalità di politica industriale e occupazionale: è tra le poche regioni ad aver sperimentato misure di deduzione della componente legata al lavoro³² e ha agito più volte sulle aliquote con interventi settoriali. Si inquadrano in tal senso sia le maggiorazioni introdotte nel 2007 (telecomunicazioni, attività finanziarie, attività immobiliari e raffinazione di prodotti petroliferi) sia quelle più estese introdotte recentemente nel 2013³³.

Nonostante tali interventi maggiorativi, l'andamento del gettito IRAP in Toscana ha seguito il trend negativo rilevato a scala nazionale. Più nel dettaglio, il gettito in Toscana presenta un trend più basso rispetto alla media nazionale e ad altre regioni del centro nord. Tali risultati sono probabilmente da ricondurre ad elementi strutturali del sistema economico regionale.

Infatti, da un lato, la capacità di gettito e la base imponibile toscana sono relativamente inferiori ad altre regioni caratterizzate da sistemi produttivi più solidi, si veda grafici sottostanti, dall'altro la crisi ha inciso pesantemente su questo territorio, già penalizzato da una difficoltà di crescita strutturale. Inoltre, di fronte alle difficoltà del sistema produttivo e dell'occupazione, i

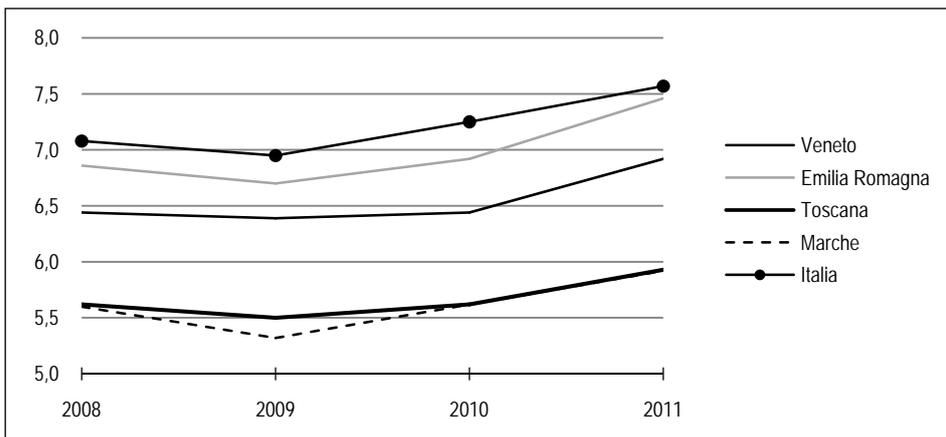
³¹ Con la L. 24/12/2007 n.244 è stata ridotta l'aliquota ordinaria a fronte di un aumento della base imponibile

³² Si veda la L.R 27/12/2012 n. 77

³³ Si rimanda all'analisi normativa per maggiori dettagli.

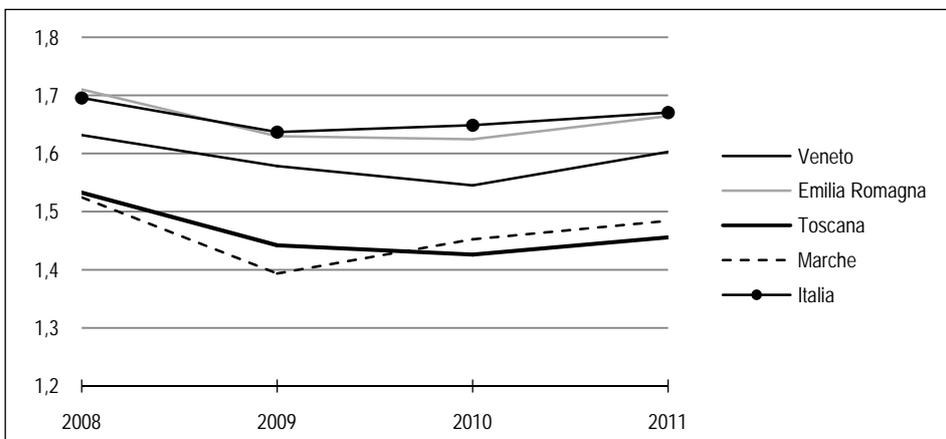
pochi margini di manovra conformi al patto di stabilità interno sono stati utilizzati come strumento anticiclico, ad esempio, riducendo nel 2012 la componente lavoro dal calcolo della base imponibile. Tuttavia, come descritto nei paragrafi precedenti, nel 2013 si deve registrare un intervento importante della Toscana con maggiorazioni settoriali molto diffuse da cui restano quasi del tutto esclusi solo i settori del manifatturiero, delle costruzioni e dell'istruzione.

Grafico 3.5
GETTITO IRAP MEDIO PER CONTRIBUENTE
Migliaia di euro



Fonte: MEF, Statistiche fiscali, Dati sulle dichiarazioni, Serie storiche, Irap; Dati in milioni di euro

Grafico 3.6
GETTITO IRAP, PESO SUL PIL
Valori %



Fonte: MEF, Statistiche fiscali, Dati sulle dichiarazioni, Serie storiche, Irap; Dati in milioni di euro

CONCLUSIONI

Nel corso della trattazione sono stati presi in considerazione gli interventi normativi sull'IRAP, sia nazionali che regionali, avvenuti dagli anni d'imposta 2001 al 2013.

Sebbene nel corso di questi anni l'autonomia impositiva delle regioni sia stata formalmente aumentata dai ripetuti interventi del governo, nessuna regione a statuto ordinario, salvo le Marche, ha sfruttato la leva fiscale per favorire una chiara politica industriale a livello regionale. Tuttavia, si deve sottolineare come negli ultimi anni, il progressivo inasprimento dei vincoli di finanza pubblica abbia imposto agli enti locali una maggiore razionalizzazione delle proprie risorse con conseguente limitazione dei margini di manovra delle regioni.

Di seguito vengono riportati i principali trend che sono stati rilevati nell'analisi normativa e settoriale.

Da un punto di vista cronologico, la quasi totalità delle riduzioni è stata introdotta nei primi due periodi, tra il 2001 e il 2010. In particolare, i provvedimenti di carattere generale risultano essere stati realizzati prevalentemente nel primo periodo e in maniera abbastanza omogenea tra le regioni. Le riduzioni di carattere settoriale, invece, sono state introdotte principalmente tra il 2008 e il 2010 e nelle regioni del centro nord. La concentrazione temporale delle agevolazioni nei primi due periodi è probabilmente dovuta: sia al manifestarsi della crisi economica del 2007/2008, con successiva perdita di gettito, sia al progressivo passaggio di responsabilità alle regioni in termini di bilancio, con conseguente irrigidimento del Patto di Stabilità Interno. Questa considerazione sembra essere confermata anche dall'andamento temporale delle maggiorazioni, e in particolare, con l'introduzione nel 2011 da parte del Governo, delle nuove aliquote per banche, assicurazioni e soggetti concessionari.

Riguardo alle maggiorazioni, è opportuno operare una distinzione tra le Regioni del Sud Italia e quelle del centro nord. Le prime, tra il 2005 e il 2007, sono state tutte³⁴ interessate dagli aumenti automatici delle aliquote, come previsto in caso di persistenti disavanzi sanitari³⁵. Tali maggiorazioni, introdotte quindi già nel primo periodo, hanno interessato sia le aliquote ordinarie che le varie aliquote agevolate. Dall'altro lato, le Regioni del centro nord hanno introdotto maggiorazioni in tempi diversi l'una dall'altra e coinvolgendo tutti i periodi d'analisi. Infatti, Regioni come la Lombardia o la Toscana hanno introdotto maggiorazioni solo nel primo periodo, fatto salvo le nuove aliquote del 2011, mentre l'Umbria ha aumentato alcune aliquote solo a partire dal 2008.

Considerando più nel dettaglio la tipologia di interventi effettuati, si nota che le riduzioni di carattere generale sono più diffuse rispetto a quelle settoriali. In particolare, alcune tipologie di agevolazioni ricorrono con maggiore frequenza e riguardano le ONLUS, le cooperative sociali e le nuove imprese giovanili o femminili³⁶. Queste tre tipologie di agevolazioni sono diffuse omogeneamente tra le varie Regioni. Ulteriori riduzioni significative, ovvero introdotte da almeno due Regioni, sono quelle legate a:

- attività economiche svolte in comuni montani o particolare aree (Abruzzo, Molise, Toscana, Piemonte Lombardia e Liguria);
- aumenti occupazionali (Campania e Marche);

³⁴ Ad eccezione della Puglia e della Basilicata.

³⁵ In base al combinato disposto della L. 311/2004, della L. 266/2005 e della D.L. 206/2006 e successive modificazioni.

³⁶ Le agevolazioni alle nuove imprese sono state inserite da molte regioni nel primo periodo e successivamente eliminate. a questo proposito si vedano gli interventi di Campania, Toscana, Marche e Liguria.

- certificazioni di carattere sociale e ambientale (Toscana e Marche).

Per quel che riguarda le riduzioni di aliquota a livello settoriale si nota, sia un minor numero che una minore standardizzazione degli interventi. Fanno eccezione, sebbene siano un caso molto particolare, le agevolazioni per le Aziende Pubbliche di servizi alle persone (ASP) che sono presenti in svariate Regioni. Le Marche, e in modo diverso il Lazio, sono le uniche Regioni ad aver attuato numerose riduzioni di carattere settoriale, sebbene a fronte di un incremento dell'aliquota ordinaria. Nel caso delle Marche, in particolar modo, appare evidente la volontà del legislatore regionale di agevolare alcuni settori industriali (tessile, lavorazione cuoio e calzature) fortemente presenti nella regione³⁷. Nel caso del Lazio, risulta più difficile individuare uno schema logico, dato il gran numero di agevolazioni previste e la maggiore varietà di settori presenti sul territorio regionale.

È importante sottolineare che solo tre regioni a statuto ordinario (Toscana, Umbria e Piemonte) hanno usufruito della possibilità, prevista dal D.Lgs. 6/5/2011 n. 68, di apportare modifiche alla base imponibile d'imposta. Tali interventi regionali hanno preso la forma di deduzioni, concentrate, come prevedibile, sulla componente lavoro della base imponibile. A questo proposito, la Legge di Stabilità 2015 è intervenuta in maniera importante prevedendo l'eliminazione di tale componente di costo dal calcolo della base imponibile a livello nazionale. Ne risulta quindi, una riduzione di fatto delle capacità di intervento delle regioni sulla base imponibile. Da un lato, infatti, l'ampiezza dell'intervento nazionale sulla componente costo del lavoro riduce lo spettro delle possibili azioni regionali su questo fronte, mentre dall'altro, i tagli di spesa previsti per le regioni dalla stessa Legge di Stabilità, non incentivano gli enti ad attuare politiche che possano comportare una riduzione di gettito.

Relativamente alle maggiorazioni d'aliquota si nota una grande differenziazione geografica. Le Regioni del sud sono infatti caratterizzate da aumenti generalizzati delle aliquote coinvolgendo anche l'aliquota ordinaria³⁸. Tali maggiorazioni derivano o, dalla volontà delle regioni data la minor base imponibile, o dagli aumenti automatici derivanti dei disavanzi sanitari. Le Regioni del centro nord sono invece caratterizzate da maggiorazioni di tipo settoriale. Inoltre queste regioni non presentano né aumenti all'aliquota ordinaria, ad eccezione delle Marche, né disavanzi sanitari tali da comportare aumenti generalizzati delle aliquote, ad eccezione del Lazio.

Riguardo alle maggiorazioni settoriali, a differenza delle relative riduzioni, si osserva una tipizzazione degli interventi su determinati settori economici. Infatti, aumenti di aliquota per il settore bancario e assicurativo erano stati previsti in numerose regioni già prima dell'introduzione nuove aliquote nazionali del 2011. Inoltre, a partire dal 2006/2007³⁹ molte regioni hanno inserito aliquote maggiorate per i settori delle telecomunicazioni, dei servizi postali, della comparto energetico, delle attività immobiliari e della raffinazione di prodotti petroliferi. In alcuni casi vengono poi previste ulteriori maggiorazioni per questi settori qualora ricadano anche nella fattispecie prevista dall'aliquota sui servizi concessionari diversi quelli di gestione e costruzione di autostrade e trafori introdotta nel 2011.

In generale è interessante notare che le regioni hanno preferito adottare interventi di carattere settoriale per effettuare maggiorazioni mirate delle aliquote, preferendo invece interventi di carattere generale per le agevolazioni.

³⁷ Si noti inoltre che i settori in questione sono caratterizzati generalmente da un forte peso della componente lavoro, il che li rende particolarmente gravati dall'IRAP.

³⁸ Ad eccezione della Basilicata.

³⁹ A decorrere del periodo d'imposta 2007 vengono rimossi i vincoli per l'introduzione di maggiorazioni alle aliquote così come previsto dalla L. 27/12/2002 n. 289, e sue successive modificazioni.

I settori coinvolti più frequentemente dalle maggiorazioni di aliquota sono quelli con i valori più alti sia nella produzione media che nell'imposta media pagata. Quindi, a parità di gettito aggiuntivo, le regioni sembrano privilegiare interventi che vadano a colpire pochi settori più protetti, caratterizzati da grandi basi imponibili, piuttosto che intervenire su settori con un maggior numero di imprese⁴⁰.

Da un punto di vista strettamente geografico, le regioni del sud si caratterizzano per i limitati interventi normativi e per le aliquote mediamente più elevate, coerentemente con una minor base imponibile e persistenti disavanzi sanitari. Le regioni del centro Italia si sono dimostrate molto attive avendo adottato un notevole numero di modifiche. Tali interventi sono inoltre caratterizzati da una casistica molto variegata relativamente alle tipologie di agevolazioni e maggiorazioni introdotte. Nel nord Italia non si evidenziano casi particolari di utilizzo della leva fiscale per incentivare determinati settori produttivi. Casi interessanti sono L'Emilia Romagna, che non presenta alcuna riduzione dell'aliquota di tipo settoriale, e la Lombardia, che analogamente al Veneto non presenta alcun tipo di maggiorazioni fatte salve le nuove aliquote nazionali.

⁴⁰ Si rimanda alle appendici per i dettagli.

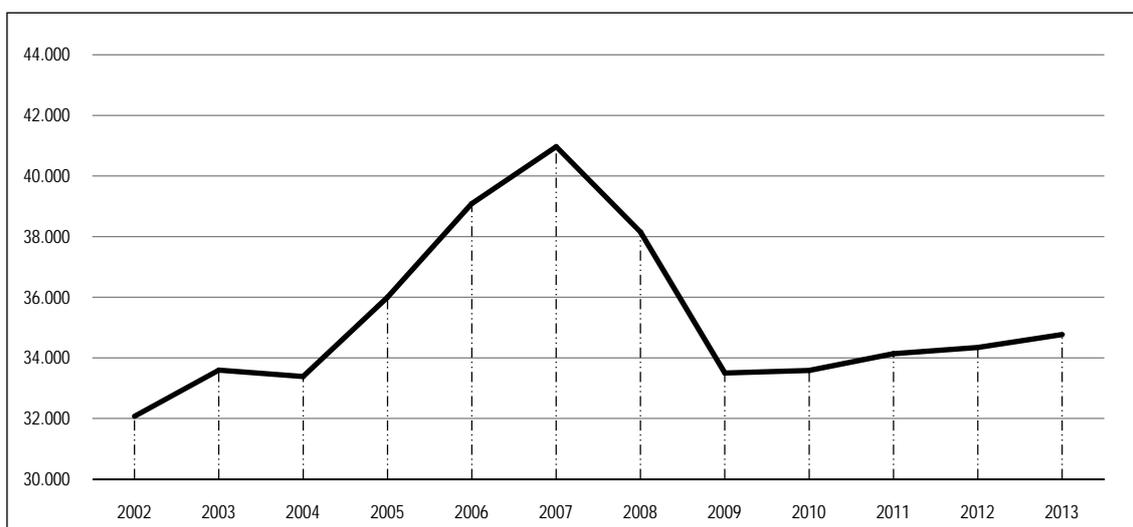
BIBLIOGRAFIA

- Arachi G. P., Santoro A. (2012), *Il sistema tributario: Alla caccia del gettito senza un disegno complessivo* (The Tax System: The Quest for Revenue without a Strategy. With English summary)
- Crespi F., Di Majo A., Paziienza M. G. (2013), “Le riforme dell'imposizione diretta sulle imprese italiane”, *Economia dei Servizi*, vol. 8, n. 2, pp. 109-126
- Ghezzi L., Petretto A., Sciclone N. (2011), *Una possibile manovra sull'IRAP regionale*, Osservatorio Federalismo Fiscale, IRPET, Firenze
- Momigliano S., Marino M. R., Rizza P. (2008), “I conti pubblici nel decennio 1998-2007: fattori temporanei, tendenze di medio periodo, misure discrezionali” *Economia Pubblica*
- Tosi F. (2011), *Il federalismo fiscale a due anni dalla legge delega*, Osservatorio Federalismo Fiscale, IRPET, Firenze
- Zanette M. (2013), “L'efficienza relativa delle politiche fiscali regionali”, *Politica economica*, vol. 29, n. 1, pp. 57-90

APPENDICE

A1
GETTITO IRAP COMPLESSICO (P.A. E PROVATI) DAL 2002 AL 2013 (
Millioni di euro

2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
32.072	33.593	33.384	35.995	39.090	40.966	38.151	33.503	33.583	34.136	34.342	34.767



Fonte: MEF, Dipartimento delle Finanze, Appendice 2 dell'Allegato al Bollettino n. 150 di Agosto 2014

TABELLA RIASSUNTIVA DEI PRINCIPALI INTERVENTI NORMATIVI A LIVELLO NAZIONALE

Determinazione delle aliquote

Legge di stabilità 2015 D.L. 24/04/2014 n. 66	Si abrogano le precedenti riduzioni di aliquota previste dal D.L. 66/2014, con conseguente ritorno alle aliquote nazionali precedentemente previste.
D.L. 06/07/2011 n. 98 (convertito con modificazioni da L. 15/07/2011 n. 111)	Si modificano le aliquote ordinarie che passano dal 3,9% al 3,5%; si modificano inoltre le aliquote del comma 1. bis (al punto a) da 4,20 a 3,80; al punto b) da 4,65 a 4,20; al punto c) da 5,90 a 5,30. Inoltre si modifica il comma 3 stabilendo che la variazione massima apportabile dalle Regioni è dello 0,92% invece del precedente 1%. Si modifica inoltre l'aliquota per i piccoli produttori agricoli (art. 45) che passa da 1,9% a 1,7%
L. 22/12/2008 n. 203	Viene stabilita definitivamente l'aliquota del 1,9% per il settore agricolo.
L. 24/12/2007 n. 244	Modifica delle aliquote ordinarie da 4,25% a 3,9%
D.Lgs. 31/12/1999 n. 506	Si modifica l'art. 16 stabilendo aliquota all'8,5% per i soggetti pubblici e la possibilità di "variare" l'aliquota nazionale (in precedenza maggiorare)
L. 23/12/1999 n. 488	Si modificano transitoriamente le aliquote IRAP a banche assicurazioni e società finanziarie nella misura del 5,4% nel 2000; 5% nel 2001 e 4,75% nel 2002.
D.Lgs. 15/12/1997 n. 446 art. 16	Introduzione dell'IRAP con aliquota ordinaria al 4,25% e la possibilità maggiorare l'aliquota per un massimo dell'1%. Con l'articolo 45 vengono previste delle aliquote provvisorie per il settore agricolo.

Autonomia impositiva delle Regioni

D.Lgs. 6/5/2011 n. 68	Si ampliano i margini di riduzione delle aliquote fino ad un eventuale azzeramento dell'imposta (nel 2013). Viene previsto che gli enti locali possano stabilire apposite deduzioni della base imponibile purché nel rispetto della normativa europea sugli aiuti di stato. Si vincola inoltre le riduzioni dell'aliquota oltre lo 0,92% in caso non sia stata aumentata l'addizionale irpef .
L. 30/07/2010 n. 122	Possibilità per le Regioni del mezzogiorno di modificare, fino ad azzerarle, le aliquote IRAP.
L. 23.12.2009, n. 191	Maggiorazioni automatiche delle aliquote IRAP (+0,15%) per le regioni con disavanzi sanitari strutturali che non abbiano presentato dei piani di rientro, o che non abbiano raggiunto gli obiettivi prefissati. La maggiorazione si somma a quelle già previste con L. 30/12/2004 n. 311.
Legge delega n. 42 del 2009 art. 8 (Federalismo fiscale)	Vien prospettata l'abolizione dell'IRAP
L. 24/12/2007 n. 244	L'IRAP assume natura di tributo proprio regionale che deve essere istituito tramite apposita legge regionale. Le regioni non possono modificare la base imponibile dell'imposta mentre possono intervenire sulle aliquote, sulle detrazioni, deduzioni e regimi agevolati. L'imposta rimane indeducibile dalle imposte statali
L. 27/12/2006 n. 296	Le regioni potranno usufruire di un fondo per la copertura dei disavanzi sanitari solo in caso di aumento al massimo delle aliquote IRAP. Inoltre diventa automatica la maggiorazione delle aliquote in caso di mancato raggiungimento degli obiettivi intermedi di rientro dal disavanzo.
D.L. 7/6/2006 n. 206	L'incremento delle aliquote IRAP in seguito a disavanzi sanitari si calcola maggiorando di un punto percentuale l'aliquota ordinaria o quella ridotta fatti salvi i regimi di esenzione. Dall'incremento sono escluse le regioni che abbiano raggiunto un accordo con il governo prima del 30 giugno 2006. A decorrere dal periodo d'imposta 2007 vengono meno gli effetti della sospensione degli incrementi delle aliquote IRAP e addizionali Irpef stabilita con la legge finanziaria per il 2003 (L. 27/12/2002 n. 289)
L. 266 del 2005	Vengono riconfermate le norme già disposte dalla legge 30/12/2004 n. 311, confermando anche per il 2006 la sospensione delle maggiorazioni alle aliquote IRAP e delle addizionali Irpef disposte con la L. 27/12/2002 n. 289. La nuova norma prevede che l'addizionale regionale Irpef e la maggiorazioni all'IRAP siano aumentate al massimo in caso le regioni non abbiano prese misure adeguate.
L.311 del 2004	Viene prorogata fino al 31 dicembre 2005 la sospensione delle maggiorazioni di aliquota dell'IRAP disposta dalla L. 27/12/2002 n. 289. Vengono previste possibili maggiorazioni alle aliquote IRAP e addizionale irpef (relativamente per dello 0,92 e 0,5) in caso di disavanzi nel sistema sanitario regionale
L. 24/12/2003, n. 350	Confermato fino al 31 dicembre 2004 la sospensione delle maggiorazioni IRAP prevista dalla L. 27/12/2002 n. 289.
L. 7/4/2003 n. 80	Il governo con legge delega è autorizzato a riformare il sistema fiscale statale nei due anni dall'entrata in vigore della legge. Tra le varie misure si prospetta la "graduale eliminazione dell'IRAP"
L. 27/12/2002 n. 289	Le maggiorazioni all'aliquota IRAP deliberate successivamente al 29 settembre sono sospese fino al raggiungimento di un accordo tra Stato, Regioni ed Enti locali sui meccanismi fondamentali di funzionamento del federalismo fiscale. La sospensione è applicata anche alle eventuali delibere istitutive delle addizionali.

Riforma del titolo V della Costituzione

D.Lgs. 18/02/2000 n. 56	Si regola il sistema dei trasferimenti alle Regione a Statuto Ordinario (RSO). Al fine della graduale eliminazione dei trasferimenti da parte dello Stato (principalmente per il Fondo Sanitario Nazionale), è stata assegnata alle RSO una compartecipazione all'IVA. È stata inoltre aumentata da 0,5 a 0,9 l'aliquota base per l'addizionale Irpef e abolita la compartecipazione dei Comuni e delle Province all'IRAP.
D.Lgs. 31/12/1999 n. 506	Si sostituisce il termine "maggiorare" con "variare" relativamente ai margini di manovra delle regioni.
L. 13/5/99 n. 133	Legge delega sul federalismo fiscale stabilisce l'abolizione del sistema dei trasferimenti erariali alle Regioni a Statuto Ordinario. La nuova normativa si inserisce nell'ambito della riforma della finanza regionale avviato con l'introduzione dell'IRAP
D.Lgs. 15/12/1997 n. 446	In via provvisoria viene stabilita la fissazione delle aliquote fino al 1999 senza alcuna facoltà di modifica da parte delle regioni. A partire dal periodo d'imposta 2000 le regioni potranno elevare tale aliquota nella misura massima di un punto . Tali maggiorazioni possono essere differenziate per settori di attività e tipologie di soggetti passivi.

Esenzioni e Deduzioni

Legge di stabilità 2015	A partire dall'anno d'imposta 2015 viene eliminato dal calcolo della base imponibile il costo del lavoro dipendente con contratti a tempo indeterminato.
L. n. 147 del 2013 (legge stabilità 2014)	Si prevede la deducibilità delle spese per assunzione di lavoratori a tempo indeterminato (a partire dal 2014 per un massimo di 15'00 euro per ciascun lavoratore e nel limite dell'incremento del personale). Per favorire la capitalizzazione delle imprese si permette la deduzione dal reddito imponibile la componente derivante dal rendimento nozionale di nuovo capitale proprio.
L.24/12/2012 n. 228	Si elevano gli importi per le deduzioni riconosciute alle imprese per l'assunzione di lavoratori a tempo indeterminato e per i contribuenti di minori dimensioni. Gli importi base delle deduzioni si ampliano nel caso di donne e giovani e anche per le imprese che operano in: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia. Si innalzano anche gli importi deducibili complessivamente dall'IRAP in favore dei soggetti di minore dimensione.
D.L. 6/12/2011 n. 201	deducibilità integrale ai fini delle imposte di reddito (IRES IRPEF) dell'IRAP relative alle spese per il personale dipendente e assimilato. Si ampliano le agevolazioni per l'assunzione di lavoratrici e giovani di età inferiore ai 35 anni.
D.L.185 del 2008	si stabilisce un regime di imposizione agevolato in favore dei ricercatori e docenti residenti occasionalmente all'estero che abbiano svolto per almeno due anni attività di ricerca all'estero che dal 2008 (e nei cinque anni successivi) vengano ad esercitare la loro attività in Italia.
D.L. n 185 2008	si introduce una deduzione forfettaria del 10% dell'IRAP della imposte dirette (Irppef, Ires) in presenza di interessi passivi netti
L. 24/12/2007 n. 244	A fronte di una diminuzione delle aliquote si procede a un ampliamento della base imponibile mediante l'abolizione degli ammortamenti anticipati e accelerati e l'introduzione di una disciplina di deducibilità parziale degli interessi passivi netti. Per le società di capitali ed enti commerciali si separa la definizione della base imponibile dell'IRAP da quella dell'Ires. Le società di persone e imprese individuali possono optare per la determinazione dell'IRAP secondo le regole dei soggetti Ires, l'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta. Divengono indeducibili le quote di interessi comprese nei canoni di locazione finanziaria, e l'ICI. Concorrono alla formazione del valore della produzione i contributi erogati a norma di legge e le plusvalenze e minusvalenze da cessioni di beni immobili non strumentali e sono ammesse alle deduzioni le quote di ammortamento dei archi d'impresa e dell'avviamento nel limite di un diciottesimo del costo. Per tutti i settori di attività sono state ridotte: i) la deduzione forfettaria per i soggetti passivi Ires nel caso la base imponibile non sia superiore a determinati importi, mentre è stata aumentata quella per i soggetti passivi Irpef; ii) la deduzione spettante per ogni dipendente, fino a un massimo di cinque, per le imprese con componenti positivi della base imponibile non superiori a 400 mila euro;iii) la deduzione annua per i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato assunti dall'impresa. Viene inoltre prevista l'esenzione IRAP per i contribuenti "minimi"
L. 27/12/2006 n. 296	A partire dal periodo d'imposta 2007 si stabilisce un regime fiscale speciale per le società per azioni quotate residenti che svolgono in via prevalente l'attività di locazione immobiliare e che soddisfano alcuni requisiti relativi all'assetto societario e alla distribuzione degli utili. Tali società godono dell'esenzione dall'Ires e dall'IRAP per quel che riguarda i redditi derivanti dall'attività di locazione.
L. 27/12/2006 n. 296	Si è intervenuti con deduzioni per il costo del lavoro, modificando quelle esistenti e introducendone di nuove con decorrenza dal primo febbraio 2007. Le deduzioni connesse con gli incrementi occupazionali in aree svantaggiate sono state rafforzate nel caso dell'occupazione femminile. Viene introdotta una nuova deduzione sulla base imponibile IRAP collegata all'ammontare dei contributi previdenziali e assistenziali. La nuova deduzione prevista solo prevista solo per i lavoratori a tempo indeterminato ed è alternativa a quella esistente per le piccole imprese.
L. 31/12/2004 n. 311	La base imponibile dell'IRAP viene modificata introducendo i seguenti sgravi: 1) la deducibilità dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo; 2) l'aumento della deduzione per i soggetti con base imponibile fino a 180.759,91 euro; 3) la deducibilità del costo del lavoro del personale connesso con l'incremento degli occupati a tempo indeterminato rispetto alla media del 2004 (è prevista una soglia individuale e una aziendale). I riguardo il D.L. 14/3/2005 n. 35 ha limitato fino al periodo d'imposta 2008 la deducibilità del costo sostenuto per l'incremento dell'occupazione a tempo indeterminato nel triennio 2005/07 e ha innalzato le soglie individuale di deduzione a favore delle imprese situate in aree svantaggiate.
d.l 30/09/2003 n 269	Si introduce un regime agevolato ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP per i ricercatori residenti all'estero che decidano di rientrare in Italia entro i cinque anni successivi all'entrata in vigore del decreto.
L. 27/12/2002 n. 289	Dal 2003 si riduce il carico fiscale relativo all'IRAP dovuta dalle imprese di piccole dimensioni. In particolare: aumentano le deduzioni forfettarie per le basi imponibili IRAP non superiori a 0,18 Milioni di euro. Inoltre sono deducibili: a) 2000 euro per ciascun lavoratore impiegato nelle imprese (con componenti positive ai fini IRAP fino a 0,4 milioni) con contratti diversi da quelli di formazione e apprendistato per un massimo di cinque dipendenti; b) le borse di studio o gli assegni di ricerca che già scontano l'esenzione Irpef; c) l'intero costo del personale assunto con contratti di formazione e lavoro; d) le indennità di trasferta erogate dalle imprese di autotrasporto.
L. 21 /11/2000, n. 342.	A favore degli enti creditizi viene introdotta un'imposta sostitutiva dell'IRAP in caso di trasferimento, anche parziale, del fondo rischi su crediti al fondo rischi bancari generali.
L. 23/12/2000 n. 388	Viene disposta una riduzione forfettaria alle basi imponibili IRAP per 10 milioni. Si applica a decorrere dal periodo d'imposta 2000 per le imprese con base imponibile non superiore a 350 milioni.
D.Lgs. 10/6&99 n. 176	Si apportano alcune modifiche alle norme istitutive dell'IRAP

A3

LA BASE IMPONIBILE IRAP (ESCLUSE P.A. CHE SVOLGONO ATTIVITÀ ISTITUZIONALE) NELL'ANNO D'IMPOSTA 2011

Regione	Numero contribuenti	Base imponibile		
		Frequenza*	Ammontare	Media
Piemonte	345.720	248.309	45.374.389	182,73
Valle d'Aosta	12.113	8.716	1.485.228	170,40
Lombardia	788.386	585.208	167.221.580	285,75
Liguria	125.598	91.668	11.642.711	127,01
Trentino Alto Adige (P.A. Trento)	48.598	37.224	6.125.832	164,57
Trentino Alto Adige (P.A. Bolzano)	54.473	41.905	8.109.311	193,52
Veneto	424.691	309.941	53.938.229	174,03
Friuli Venezia Giulia	89.237	63.989	11.956.242	186,85
Emilia Romagna	390.444	281.589	52.635.936	186,92
Toscana	334.557	232.249	33.626.224	144,79
Umbria	73.275	47.391	5.782.288	122,01
Marche	138.286	92.900	11.901.928	128,12
Lazio	422.567	270.261	85.639.260	316,88
Abruzzo	110.123	67.910	7.145.112	105,21
Molise	26.131	14.466	850.560	58,80
Campania	362.892	211.533	18.427.444	87,11
Puglia	291.218	178.171	13.136.081	73,73
Basilicata	43.700	24.387	1.930.612	79,17
Calabria	121.949	66.331	3.972.494	59,89
Sicilia	306.516	178.058	13.683.989	76,85
Sardegna	122.448	77.041	6.509.412	84,49
Non indicata	12	5	227	45,31
TOTALE	4.632.934	3.129.252	561.095.087	179,31

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, Analisi statistiche-Dichiarazioni 2012-Anno d'imposta 2011

* Si rimanda alla nota metodologica "Dati e statistiche fiscali" del MEF (www1.finanze.gov.it/analisi_stat/contenuti/nota_metodologica_2011.pdf?d=20141028)

	Sud					
	Abruzzo	Basilicata	Calabria	Campania	Puglia	Molise
Riduzioni di aliquota di carattere generale						
Aliquota ordinaria						
Nuove imprese (giovanili, femminili relativamente a certi livelli dimensionali, settori, territori, numero di dipendenti ecc)	1*			1*(/)		1*-2**
PMI o liberi professionisti (relativamente a certi settori, territori, numero dipendenti ecc.)				1*-2**(/)		
Onlus	1*	1		2**	1	1
Società cooperative, cooperative sociali, volontariato ed enti non commerciali	1*	1		2**		1(/)
Imprese in comuni montani	1*					1*-2**
Sostegno ad imprese in difficoltà						
Imprese in specifiche aree diverse da comuni montani						1*-2**
Certificazioni o registrazioni Emas SA8000 ISO14001						
Aumento occupazionale				1*-2**(/)		
Registrazione brevetto						
Ricambio generazionale						
Esportazione almeno 50% della produzione						
Riduzione per specifici settori						
Aziende pubbliche per servizi alla persona (ASP) e/o Istituzioni Pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB)					2	
Impresa sociali						
Associazioni sportive						1*-2*
Farmacie rurali	1*					
Attività turistiche						
Settore tessile ed abbigliamento						
Prodotti in cuoio						
Altre attività dello spettacolo e intrattenimento						
ReS sperimentazioni						
Editoria e informazione locale						
Asili nido e scuole materne						
Deduzioni base imponibile						
Maggiorazioni						
Aliquota ordinaria	1*		2**	1*-2**	2	1*-2**
Banche e società finanziarie	3*	3 (n)	3**	1*-2**3**	3	1-3**
Assicurazioni	3*	3 (n)	3**	3**	3	3**
Servizi concessionari diversi quelli di gestione e costruzione di autostrade e trafori	3*	3 (n)	3**	3**	3	3**
Commercio all'ingrosso (Ateco 2007; 46)						1(/)
Ricerca e sviluppo scientifico						
Imprese di estrazione e/o raffinazione di prodotti petroliferi						
Telecomunicazioni (Ateco 2002; 64)						
Gestione strade, ponti e gallerie (Ateco 2002; 63.212)						
Attività immobiliari (Ateco 2002; 70)						
Produzione e distribuzione energia elettrica e gas						
Servizi postali e corrieri (Ateco 2007; 53)						

Legenda:

Periodo introduzione o modificazione aliquota: 1 (2000-2007); 2 (2008-2010); 3 (2011-21013)

Y = Introduzione di deduzioni regionali alla base imponibile come previsto dal D.lgs. 6/5/2011 n.68; (/) = la misura introdotta è stata eliminata in uno dei periodi successivi; * = maggiorazioni ai sensi della L.311 del 2004 e successive modifiche; ** = maggiorazioni ulteriori in base alla L191/2009; (n) = aliquota introdotta dallo Stato senza modifiche da parte delle regioni

(*) Nel caso della Toscana e del Lazio sono stati riportati solo alcuni dei settori su cui sono state operate modifiche all'aliquote. Si rimanda al testo e alle fonti per maggiori dettagli.

Fonti: elaborazioni ottenute dalle guide per la compilazione del modello Irap, redatte annualmente dall'Agenzia delle entrate

	Centro			
	Toscana (*)	Lazio(*)	Marche	Umbria
Riduzioni di aliquota di carattere generale				
Aliquota ordinaria				
Nuove imprese (giovani, femminili relativamente a certi livelli dimensionali, settori, territori, numero di dipendenti ecc)	1 (l)	1*-2**-3*(l)	1 (l)	
PMI o liberi professionisti (relativamente a certi settori, territori, numero dipendenti ecc)			1	
Onlus	1		1	1
Società cooperative, cooperative sociali, volontariato ed enti non commerciali	1	1*-2**-3*(l)	1	1
Imprese in comuni montani	1			
Sostegno ad imprese in difficoltà		1*-2**-3*(l)		
Imprese in specifiche aree diverse da comuni montani				
Certificazioni o registrazioni Emas SA8000 ISO14001	1		1	
Aumento occupazionale			1-2-3	
Registrazione brevetto			1	
Ricambio generazionale			1	
Esportazione almeno 50% della produzione			1	
Riduzione per specifici settori				
Aziende pubbliche per servizi alla persona (ASP) e/o Istituzioni Pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB)	2		1	
Impresa sociali	2			
Associazioni sportive				
Farmacie rurali		1*-2**-3*(l)		
Attività turistiche		1*-2**-3*(l)		1
Settore tessile ed abbigliamento		1*-2**-3*(l)	(produzione conto terzi)	
Prodotti in cuoio		1*-2**-3*(l)	1	
Altre attività dello spettacolo e intrattenimento		1*-2**-3*(l)	1	
ReS sperimentazioni			1	
Editoria e informazione locale				
Asili nido e scuole materne				
Deduzioni base imponibile	Y			Y
Maggiorazioni				
Aliquota ordinaria		1*-2**-3*	1	
Banche e società finanziarie	1-3	1*-2**-3*	1-3	2-3
Assicurazioni	1-3	1*-2**-3*	3	2-3
Servizi concessionari diversi quelli di gestione e costruzione di autostrade e trafori	3	3*	3	3
Commercio all'ingrosso (Ateco 2007: 46)	3			
Ricerca e sviluppo scientifico	3			
Imprese di estrazione e/o raffinazione di prodotti petroliferi	1-3	1*-2**-3*(l)		
Telecomunicazioni (Ateco 2002: 64)	1-3	1*-2**-3*(l)		2
Gestione strade, ponti e gallerie (Ateco 2002: 63.212)	1-3	1*-2**-3*(l)		
Attività immobiliari (Ateco 2002: 70)	1-3	1*-2**-3*(l)		2
Produzione e distribuzione energia elettrica e gas	3	1*-2**-3*(l)		2
Servizi postali e corrieri (Ateco 2007: 53)	3	1*-2**-3*(l)		2

Legenda:

Periodo introduzione o modificazione aliquota: 1 (2000-2007); 2 (2008-2010); 3 (2011-21013)

Y = Introduzione di deduzioni regionali alla base imponibile come previsto dal D.lgs. 6/5/2011 n.68; (l) = la misura introdotta è stata eliminata in uno dei periodi successivi; * = maggiorazioni ai sensi della L.311 del 2004 e successive modifiche; ** = maggiorazioni ulteriori in base alla L191/2009; (n) = aliquota introdotta dallo Stato senza modifiche da parte delle regioni

(*) Nel caso della Toscana e del Lazio sono stati riportati solo alcuni dei settori su cui sono state operate modifiche all'aliquote. Si rimanda al testo e alle fonti per maggiori dettagli.

Fonti: elaborazioni ottenute dalle guide per la compilazione del modello Irap, redatte annualmente dall'Agenzia delle entrate

	Nord				
	Piemonte	Liguria	Lombardia	Emilia Romagna	Veneto
Riduzioni di aliquota di carattere generale					
Aliquota ordinaria					
Nuove imprese (giovanili, femminili relativamente a certi livelli dimensionali, settori, territori, numero di dipendenti ecc)		X(l)			X
PMI o liberi professionisti (relativamente a certi settori, territori, numero dipendenti ecc)					
Onlus	2		1	X	
Società cooperative, cooperative sociali, volontariato ed enti non commerciali	1	1	1	X	1-2-3
Imprese in comuni montani	3	1(l)			
Sostegno ad imprese in difficoltà					
Imprese in specifiche aree diverse da comuni montani			1		
Certificazioni o registrazioni Emes SA8000 ISO14001					
Aumento occupazionale					
Registrazione brevetto					
Ricambio generazionale					
Esportazione almeno 50% della produzione					
Riduzione per specifici settori					
Aziende pubbliche per servizi alla persona (ASP) e/o Istituzioni Pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB)	2	2	1		2
Impresa sociali					
Associazioni sportive					
Farmacie rurali					
Attività turistiche			1(l)		
Settore tessile ed abbigliamento					
Prodotti in cuoio					
Altre attività dello spettacolo e intrattenimento					
ReS sperimentazioni					
Editoria e informazione locale	2				
Asili nido e scuole materne			2		
Deduzioni base imponibile					
	Y				
Maggiorazioni					
Aliquota ordinaria					
Banche e società finanziarie	1	1	1	1-3	1
Assicurazioni	1	1	1	1-3	1
Servizi concessionari diversi quelli di gestione e costruzione di autostrade e trafori	3(n)	3	3(n)	3	3(n)
Commercio all'ingrosso (Ateco 2007; 46)					
Ricerca e sviluppo scientifico					
Imprese di estrazione e/o raffinazione di prodotti petroliferi		2		X	
Telecomunicazioni (Ateco 2002; 64)		2		1	
Gestione strade, ponti e gallerie (Ateco 2002; 63.212)					
Attività immobiliari (Ateco 2002; 70)					
Produzione e distribuzione energia elettrica e gas		2		1	
Servizi postali e corrieri (Ateco 2007; 53)		2		1	

Legenda:

Periodo introduzione o modificazione aliquota: 1 (2000-2007); 2 (2008-2010); 3 (2011-21013)

Y = Introduzione di deduzioni regionali alla base imponibile come previsto dal D.lgs. 6/5/2011 n.68; (l) = la misura introdotta è stata eliminata in uno dei periodi successivi; * = maggiorazioni ai sensi della L.311 del 2004 e successive modifiche; ** = maggiorazioni ulteriori in base alla L191/2009; (n) = aliquota introdotta dallo Stato senza modifiche da parte delle regioni

(*) Nel caso della Toscana e del Lazio sono stati riportati solo alcuni dei settori su cui sono state operate modifiche all'aliquote. Si rimanda al testo e alle fonti per maggiori dettagli.

Fonti: elaborazioni ottenute dalle guide per la compilazione del modello Irap, redatte annualmente dall'Agenzia delle entrate

A5
LE PRINCIPALI ALIQUOTE REGIONALI IN VIGORE PER L'ANNO D'IMPOSTA 2013

	Sud					
	Abruzzo	Basilicata	Calabria	Campania	Puglia	Molise
Aliquote nazionali						
Aliquota ordinaria (3,9%)	4,82*	3,9	4,97**	4,97**	4,82	4,97**
Amministrazioni ed enti pubblici (8,5%)	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5
Settore agricolo e coop piccola pesca (1,9%)	1,9*	1,9	2,05**	3,05**	1,9	3,05
Banche e società finanziarie (4,65%)	5,57*	4,65	5,72**	5,72**	5,57	5,72**/4,8**
Assicurazioni (5,9%)	6,82*	5,9	6,97**	6,97**	6,82	6,97**/6,05**
Servizi concessionari diversi quelli di gestione e costruzione di autostrade e trafori (4,2%)	5,12*/4,20*	4,2	5,27**	5,27**	5,12	5,27**/4,35**
Interventi regionali						
Nuove imprese (giovanili, femminili relativamente a certi livelli dimensionali, settori, territori, numero di dipendenti ecc)	3,9*					4,05**
Onlus	3,9*	2,98		4,4**	esenti	esenti
Società cooperative, cooperative sociali, volontariato o enti non commerciali	3,9*	2,98		4,4**		
Imprese in comuni montani	3,9*					4,05**
Imprese in specifiche aree diverse da comuni montani						4,05** (Campobasso)
Aziende pubbliche per servizi alla persona (ASP) e/o Istituzioni Pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB)					esenti	
Associazioni sportive						4,05**
Farmacie rurali	3,9*					

Fonte: Modello di dichiarazione IRAP 2014 con relative istruzioni; Agenzia delle entrate

Note: Due o più aliquote in una singola casella indicano la presenza di fattispecie miste con le altre agevolazioni/maggiorazioni regionali; * = maggiorazioni ai sensi della L.311 del 2004 e successive modifiche; ** = maggiorazioni ulteriori in base alla L.191/2009;

	Centro			
	Toscana (*)	Lazio	Marche	Umbria
Aliquote nazionali				
Aliquota ordinaria (3,9%)	3,9	4,82*	4,73	3,9
Amministrazioni ed enti pubblici (8.5%)	8,5	8,5	8,5	8,5
Settore agricolo e coop piccola pesca (1,9%)	1,9	2,9*	1,9	1,9
Banche e società finanziarie (4,65%)	5,57 / 4,65	5,57*	5,48	5,57 / 4,56
Assicurazioni (5,9%)	6,82	6,82	6,73	6,82
Servizi concessionari diversi quelli di gestione e costruzione di autostrade e trafori (4,2%)	4,2 / 3,74 / 3,51 / 3,83 / 5,12	5,12*	5,03 / 4,43	4,2 / 5,57
Interventi regionali				
Onlus	2,98		3,9	2,98
Società cooperative, cooperative sociali, volontariato o enti non commerciali	2,98		2,5 / 1,5	2,98 / esenti
Imprese in comuni montani	3,44 / esenti			
Certificazioni o registrazioni Emas SA8000 ISO14001	3,21 EMAS / 3,53 ISO14001 / 3,44 SA8000		4,13	
Aumento occupazionale			4,13	
Registrazione brevetto			4,13	
Ricambio generazionale			4,13	
Esportazione almeno 50% della produzione			4,13	
Aziende pubbliche per servizi alla persona (ASP) e/o Istituzioni Pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB)	2,98 / 7,58		3,9	
Impresa sociali	2,98			
Settore tessile ed abbigliamento			3,9 (prod. conto terzi)	
Prodotti in cuoio			4,13	
Altre attività dello spettacolo e intrattenimento			3,9	
ReS sperimentazioni			3,9	
Noleggio autoveicoli	2,98			
Attività del settore commercio (Ateco 2007; 45; 46; 47)	4,82			
Imprese di raffinazione di prodotti petroliferi (Ateco 2002; 23,2)	4,82			
Telecomunicazioni (Ateco 2002; 64)	4,82			4,82
Attività turistiche (alloggio e ristorazione)	4,82			
Gestione strade, ponti e gallerie (Ateco 2002; 63.212)	4,82			
Attività immobiliari (Ateco 2002; 70)	4,82			4,82
Produzione e distribuzione energia elettrica e gas (Ateco 2007; 35)	4,82			4,82
Servizi postali e corrieri	4,82			4,82

Fonte: Modello di dichiarazione IRAP 2014 con relative istruzioni; Agenzia delle entrate

Note: Due o più aliquote in una singola casella indicano la presenza di fattispecie miste con le altre agevolazioni/maggiorazioni regionali; * = maggiorazioni ai sensi della L.311 del 2004 e successive modifiche; ** = maggiorazioni ulteriori in base alla L191/2009;

(*) Nel caso della Toscana sono stati riportati solo alcuni dei settori su cui sono state operate modifiche alle aliquote. Tali modifiche sono state apportate per l'anno d'imposta 2013; Si rimanda alla fonte per maggiori dettagli

	Nord				
	Piemonte	Liguria	Lombardia	Emilia Romagna	Veneto
Aliquote nazionali					
Aliquota ordinaria (3,9%)	3,9	3,9	3,9	3,9	3,9
Amministrazioni ed enti pubblici (8.5%)	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5
Settore agricolo e coop piccola pesca (1,9%)	1,9	1,9	1,9	1,9	1,9
Banche e società finanziarie (4,65%)	5,57 / 4,65	5,57	5,57	5,57 / 4,65	5,57
Assicurazioni (5,9%)	6,82 / 5,9	6,82	6,82	6,82	6,82
Servizi concessionari diversi quelli di gestione e costruzione di autostrade e trafori (4,2%)	4,2 / 3,8	4,20 / 5,12	4,2 / 3,28	4,2 / 5,12	4,2 / 3,2
Interventi regionali					
Nuove imprese (giovanili, femminili relativamente a certi livelli dimensionali, settori, territori, numero di dipendenti ecc)					2,9
Onlus	2,25		esenti	3,21	
Società cooperative, cooperative sociali, volontariato o enti non commerciali	1,9	3	cred. Imp.	3,21	2,9 / 3,35 / 2,35 / esenti
Imprese in comuni montani	2,98				
Imprese in specifiche aree diverse da comuni montani			2,98		
Aziende pubbliche per servizi alla persona (ASP) e/o Istituzioni Pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB)	4,25	7,5	esenzione		2,9 / 7,5
Editoria e informazione locale	2,98				
Asili nido e scuole materne			2,98		
Imprese di raffinazione di prodotti petroliferi (Ateco 2002: 23,2)		4,82		4,82	
Telecomunicazioni (Ateco 2002: 64)		4,82		4,82	
Produzione e distribuzione energia elettrica e gas (Ateco 2007: 35)		4,82		4,82	
Servizi postali e corrieri		4,82		4,82	

Fonte: Modello di dichiarazione IRAP 2014 con relative istruzioni: Agenzia delle entrate

Note: Due o più aliquote in una singola casella indicano la presenza di fattispecie miste con le altre agevolazioni/maggiorazioni regionali.