

L'IRAP E IL FEDERALISMO DIMEZZATO

FRANCO OSCULATI

Dipartimento di economia pubblica e territoriale, Università di Pavia

JEL CLASSIFICATION: H71, H77

KEYWORDS: IRAP – FEDERALISMO FISCALE

L'Irap e il federalismo dimezzato.

di Franco Osculati

Pavia, aprile 2005

1. Introduzione

L'*Imposta locale sull'attività produttiva*, o *Irap*, frutto di un provvedimento approvato nel 1997, è stata prelevata a partire dall'anno successivo. Il suo gettito va alle Regioni, che lo impiegano soprattutto per finanziare la sanità. La sua base imponibile è assai ampia, essendo costituita da un aggregato di poco inferiore al *prodotto nazionale* (interno) netto, concepibile come somma delle varie forme di remunerazione dei fattori produttivi capitale e lavoro (profitti, interessi, rendite, nonché salari e stipendi). Tale somma coincide con il *valore aggiunto*, prodotto all'interno del paese, *netto*, in quanto depurato dagli ammortamenti. Data la duplicità di definizione della medesima base imponibile, l'*Irap* può apparire simile sia ad un'imposta diretta sui redditi, sia ad un'indiretta. Essa, invece, possiede caratteri suoi propri, che la differenziano dagli altri tributi e in particolare dall'*Iva* ordinaria, che cade sui consumi (riferiti a beni prodotti sia all'interno, sia all'esterno del paese).

Le finanziarie del 2003 e del 2005 hanno transitoriamente (fino al 2007) bloccato la facoltà di manovra sull'aliquota assegnata originariamente alle Regioni. Secondo la legge istitutiva queste potevano calibrare il prelievo fino a un punto percentuale in più o in meno rispetto al valore normale del 4.25%, differenziando altresì tra soggetti d'imposta e settori produttivi.

Insieme alla *Dual income tax* (o *Dit*), l'*Irap* rappresenta l'innovazione fiscale più caratteristica operata durante il governo di centro-sinistra nel periodo 1996-2001. Dalla sua introduzione l'*Irap* è stata contestata. Per dir meglio, chi aveva motivo di dolersene ha alzato forte la propria voce, chi, rispetto alla situazione preesistente, ne ha tratto vantaggi l'ha difesa tiepidamente.

Nel momento in cui scriviamo, primavera del 2005, sull'*Irap* pende un giudizio di legittimità davanti alla Corte di giustizia dell'Unione europea. Riguardo al futuro del tributo bisogna dunque lasciare aperta l'ipotesi sia della permanenza, sia della soppressione (o dello snaturamento). In caso di pronuncia negativa i riflessi sulla stabilità della finanza regionale saranno di non poco conto. Lo stato di incertezza relativo ad un'imposta che assicura un gettito ingente (24.3 miliardi di euro, dato 2003, relativo alla sola parte "privata", cui si aggiungono altri 9.3 miliardi per la parte "pubblica") interviene in una condizione di allarme per l'economia italiana, caratterizzata da stagnazione dell'attività produttiva, crescita del disavanzo e inversione della tendenza all'assorbimento del debito pubblico.

Si aggiunga che contemporaneamente dovremmo vivere la fase costituente del federalismo, o decentramento regionale, previsto dal nuovo Titolo V della carta fondamentale, come modificata alla fine del 2001. L'impatto finanziario della nuova architettura di poteri e funzioni si preannuncia assai ampio. Secondo le stime più attendibili, alle quali provvede l'Isae con approfondimenti in corso ormai da anni, (assumendo i parametri del 2003) la spesa pubblica che passa dal centro alla pubblica amministrazione locale ammonta a 69 miliardi di euro. Tuttavia, visto che lo Stato si deve spogliare di diversi obblighi di finanziamento degli enti locali, per le Regioni si valuta un fabbisogno aggiuntivo (rispetto alle spese regionali in atto) di 89 miliardi. Infine, dato che nella nuova versione costituzionale, art. 119, tra gli strumenti del finanziamento ordinario ai livelli di governo inferiori non sono previsti i trasferimenti dallo Stato (se non per la perequazione¹), il gettito che sotto forma di partecipazioni, addizionali e tributi autonomi deve essere incassato dalla pubblica amministrazione locale è quantificato in 150 miliardi.

Gli oltre 33 miliardi dei proventi *Irap* non rientrano in questo importo. Complessivamente si stima che, con l'attuazione del Titolo V, il prelievo

¹ Nell'ipotesi Isae anche la perequazione è realizzata mediante partecipazioni a tributi erariali (Isae, 2005 p. 41).

obbligatorio svolto per alimentare l'attività delle amministrazioni locali, rispetto al totale riferibile alla pubblica amministrazione, passa dal 15% al 42%. In termini di quota sul prodotto interno lordo si passa dal 6,7% ad oltre il 18% (Isae, 2005, pp. 39-50). Di questi 18 punti, due sono oggi rappresentati dall'*Irap* privata. Non c'è chi non veda quanto una sua eventuale soppressione complicherebbe il disegno finanziario del federalismo italiano e più in generale la tenuta dei conti pubblici.

Dopo aver brevemente ricordato le motivazioni, alcuni effetti e le principali critiche mosse al tributo regionale (paragrafi 2-4), esamineremo le difficili ipotesi di un suo, comunque non auspicabile, superamento (paragrafi 5-6). Successivamente indicheremo come ci si potrebbe orientare, in una strategia di medio periodo, per l'attuazione del Titolo V in materia di finanziamento delle Regioni, avuto riguardo alle esigenze di fondo dell'economia italiana (paragrafi 7-8). Infine, proporremo alcune brevi conclusioni (paragrafo 9).

Esamineremo l'*Irap* soprattutto dal punto di vista delle necessità e della filosofia del federalismo fiscale. La teoria del federalismo fiscale argomenta, tra l'altro, l'utilità dell'autonomia tributaria. Si ritiene infatti che i governi sub-centrali (nel caso italiano: regionali, provinciali e comunali) debbano finanziare una parte significativa delle proprie spese con tributi autonomi, vale a dire con imposte ad aliquote e imponibili da definirsi discrezionalmente in sede locale, sebbene entro massimi e minimi prefissati a livello nazionale. La giustificazione di questa tesi è reperibile in una vastissima letteratura teorica ed empirica che qui non possiamo riassumere. Dell'importanza dell'autonomia di entrata, e in particolare dell'autonomia tributaria, ricordiamo soltanto un aspetto, che dovrebbe essere apprezzato soprattutto da chi tema l'incremento incessante delle dimensioni del settore pubblico. Avviene normalmente che le diverse giurisdizioni concorrano tra loro per assicurarsi nuovi insediamenti produttivi (o per non subire eccessive delocalizzazioni). Se esiste soltanto una responsabilità autonoma sulla spesa, la competizione si svolge unicamente in termini di offerta di maggiori e migliori servizi; se è possibile

manovrare localmente anche le entrate, la competizione si esplica anche sul lato della tassazione, promettendo e realizzando sgravi. Nel primo caso, opera un incentivo strutturale all'aumento della spesa pubblica, nel secondo un freno (Joumard e Kongsrud, 2003, p. 191-192).

Le quantità coinvolte dall' attuazione del Titolo V e, in particolare, dell'art. 119 suggeriscono un'osservazione preliminare. Le regole che si devono seguire nella scelta dei tributi locali (il cosiddetto *tax assignment*) sono abbastanza rigide e possono essere meno difficilmente rispettate quando i gettiti richiesti sono limitati. Non è il caso italiano. Sembra infatti che si debba individuare un insieme di entrate tributarie che coprano le spese, come si è ricordato molto elevate, delle Regioni e degli enti locali meglio dotati, affidando il finanziamento dei meno o poco dotati anche alla perequazione, da attuare per di più secondo l'unico parametro della capacità fiscale. In Costituzione non compaiono riferimenti né ai fabbisogni, né ai trasferimenti ordinari.

2. Le motivazioni

Dapprima studiata e consigliata nell'ambito della "Commissione Gallo" (Commissione di studio per il decentramento fiscale, 1996) e successivamente introdotta nell'ordinamento per opera del ministro Visco, l'*Irap* risponde a esigenze che si possono riassumere nei seguenti quattro punti:

- a) individuare un imponibile più ampio del solo reddito da lavoro (in particolare dipendente) per provvedere al finanziamento della spesa sociale (specificamente, nel caso delle Regioni, della spesa sanitaria);
- b) organizzare un'entrata consistente per le Regioni con inequivocabili caratteri di autonomia (scelta dell'aliquota e diversificazione degli imponibili, sebbene entro precisi limiti nazionali);
- c) semplificare il sistema;
- d) aumentare il grado di efficienza del prelievo, privilegiando specificamente l'aspetto della neutralità.

L'argomento di cui al punto (a) sembra oggi dimenticato, ma era ed è un aspetto importante. Da tempo, infatti, in Italia, come in altri paesi, si manifestava l'esigenza di fiscalizzare strutturalmente (non solo a seconda della congiuntura e selettivamente per aree e settori) i contributi sociali. Un dibattito in tal senso si svolse già a metà degli anni '60, al tempo di Antonio Giolitti ministro del Bilancio. Tra le ipotesi allora discusse si ricorda un'anticipazione di *Iva* (diversa da quella successivamente introdotta nel 1973) calcolata per somma utilizzando le varie componenti dei redditi da capitale e lavoro che venivano rilevate ai fini dell'allora vigente *Imposta di ricchezza mobile* (Forte, 1966, pp. 260 - 261). Successivamente venne in particolare sottolineato come la fiscalizzazione, mediante ricorso all'intero valore aggiunto, fosse opportuna e utile non solo per questioni di competitività dell'economia nazionale, ma anche per le stesse difficoltà ad espandersi, parallelamente alle necessità di spesa, mostrate dall'imponibile costituito dai soli redditi da lavoro (in particolare, Di Majo, 1986 e Ceriani, Frasca e Paladini, 1994). Il contenimento del prelievo operato, mediante contributi sociali, sul solo reddito da lavoro è problema ancora presente nell'economia italiana, ma l'avvento dell'*Irap* ha fatto compiere passi in avanti verso la sua soluzione.

Quanto all'autonomia di entrata, di cui al punto (b), basti considerare che essa, ridotta ai minimi termini nelle Regioni a statuto ordinario all'inizio degli anni '90 (2.3% del totale delle entrate), nel 2001 raggiunge livelli di tutto rilievo (47%) soprattutto grazie all'avvento dell'*Irap* (Buglione E. e M. Marè, 2003, pp. 11- 12). L'imposta, inoltre, rappresenta circa il 73% delle entrate tributarie regionali. Già questo dato indica quale impoverimento del federalismo fiscale si determinerebbe in seguito alla sua abolizione o alla sua trasformazione in un tributo erariale. Il decentramento fiscale attuato in Italia nel corso degli anni '90 è notevole anche nei confronti internazionali. Si veda la Fig. 1. Esso è dovuto anche all'*Ici* (pari, sempre nel 2001, al 68% del gettito tributario dei Comuni e al 23% delle loro entrate correnti) e alle addizionali *Irpef*, ma la parte attribuibile all'*Irap* è prevalente, dato che la quota di questo tributo sulla fiscalità autonoma di

Regioni, Province e Comuni nel 2003 era di poco inferiore al 40% del totale (Bosi e Guerra, 2005, p. 218).

La semplificazione dell'ordinamento tributario, richiamata al punto (c), in Italia è obiettivo tanto frequentemente enunciato, quanto concretamente disatteso. Nel caso dell'*Irap* il tema è stato svolto introducendo un nuovo tributo, ma eliminando nel contempo: i contributi sanitari, la "tassa sulla salute", l'*Ilor*, l'*Iciap*, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, la tassa sulla partita *Iva*, le tasse di concessione comunale, la tassa di occupazione del suolo pubblico. E' pur vero che l'applicazione del tributo regionale ha richiesto (richiede) una contabilizzazione diversa da quella valida per le imposte sui redditi; tuttavia il risultato in termini di semplificazione non può essere negato.

La neutralità del prelievo, si tratta del punto (d), assume diverse qualificazioni. In particolare, le aliquote (formali) elevate sono ritenute universalmente dannose, perché possono distorcere rovinosamente il gioco di allocazione delle risorse svolto dal mercato. Gli utili di impresa, trascurando il peso della patrimoniale, erano gravati da *Ilor* e *Irpeg* in misura del 53.2%. Con l'*Irap* l'aliquota scese subito al 41.25% (e successivamente a valori inferiori per effetto della riduzione dell'*Irpeg* al 35% e dell'introduzione della *Dit*). Per valutare il vantaggio che si ottenne nel 1998 per effetto dell'introduzione dell'imposta regionale, vale forse la pena di osservare che oggi, con *Ires* al 33% e *cedolare secca* del 12.5%, i profitti pagano il 41.375%, cui si deve aggiungere l'aliquota *Irap*. Non può sorprendere che per i contribuenti o, per meglio dire, per una parte dei contribuenti, l'introduzione dell'*Irap* abbia rappresentato un notevole alleggerimento fiscale. Secondo stime attendibili, nel 1998 rispetto all'anno precedente, per il complesso delle società di capitali si determinò un calo degli oneri fiscali pari a ben 16.000 miliardi (Di Nicola, Monteduro, Monteduro e Santoro, 2001). È d'altra parte possibile che, anche all'interno di questa categoria di contribuenti e per soggetti di altro tipo, i vantaggi siano stati di scarsa entità e in alcuni casi addirittura negativi. Può darsi che per operatori con profitti nulli o negativi, ma alto costo del

lavoro e forte indebitamento, il passaggio da *Ilor*, *patrimoniale* e contributi sanitari a *Irap* non sia stato di particolare interesse. Non è inoltre da escludere che il nuovo tributo abbia contribuito alla riduzione dell'evasione, soprattutto nel campo delle imprese più piccole e delle professioni, che si è notata alla fine dello scorso decennio.

Complessivamente l'*Irap* è stata più efficace nel ridurre il costo del capitale, che non il costo del lavoro. Insieme alla *Dit* (disattivata a partire dal 2004), essa ha ridotto il notevole vantaggio fiscale preesistente per il finanziamento in conto debito, in rapporto al finanziamento con capitale di rischio. Nelle imprese italiane scarsa patrimonializzazione e ridotte dimensioni sono caratteristiche che vengono da lontano, che interagiscono tra loro e che avevano un supporto eccessivo nel regime fiscale. "Il disporre di una più ampia base patrimoniale non è solo la condizione perché le imprese crescano in termini dimensionali, ma anche lo strumento con cui queste possono disporre di capitali permanentemente vincolati all'impresa e quindi atti a finanziare percorsi di sviluppo e investimenti in attività materiali e immateriali. In secondo luogo, il ricorso a capitali esterni implica una maggior apertura delle imprese al mercato dei capitali e al ruolo di monitoraggio delle strategie che questo tipicamente svolge, favorendo per questa via i processi di managerializzazione delle imprese" (Gavana, Majocchi e Marenzi, 2001, p. 94). La sotto-capitalizzazione, con connesso sotto-dimensionamento, è una questione strutturale alla quale *Irap* e *Dit* hanno offerto una ragionevole risposta, mentre la nuova *Ires*, con il congegno anti-elusivo noto come *thin capitalization*, oppone al problema un argine più fragile.

3. Le critiche

Secondo i principi contabili universalmente seguiti, l'*Irap* è totalmente iscritta nei bilanci delle imprese tra le imposte sugli utili. Questa contabilizzazione non corrisponde alla natura del tributo che, come abbiamo già visto, è riferito a tre elementi economicamente distinti: il costo del lavoro, gli oneri finanziari netti e i profitti (specificamente ridefiniti).

L'*Irap* non è deducibile dall'imponibile delle imposte sui redditi. La non deducibilità ai fini delle imposte erariali è ovvia e precipua caratteristica dei tributi locali. In caso di deducibilità la manovra locale sull'aliquota determinerebbe una variazione nel gettito del tributo erariale.

Contabilizzazione tra i prelievi sui profitti e non deducibilità hanno da subito alimentato la critica all'*Irap*, vista come imposta diretta. Gli argomenti "contro" più visitati e più insidiosi riguardano la presunta violazione, in quanto imposta sul reddito, del principio costituzionale della capacità contributiva e la presunta differenza di trattamento tra processi produttivi *labour intensive* e *capital intensive* (Falsitta, 1999). Gli argomenti "pro" sono che "L'impresa non paga *Irap* perché eroga redditi a terzi, ma perché produce un valore aggiunto, e ben può aversi una erogazione di redditi senza valore aggiunto, ovvero una erogazione di redditi superiore al valore aggiunto" (Lupi, 1999, p. 45). Può infatti avvenire che l'imponibile *Irap* costituito da salari e interessi passivi (netti) sia in tutto o in parte annullato dai profitti negativi. Quindi le considerazioni sulla capacità contributiva, valide per le imposte sui redditi, non si applicano. Quanto al presunto vantaggio delle macchine, che in quanto investimenti consentono la deduzione degli ammortamenti, rispetto alla forza lavoro con costo non deducibile, vale la considerazione che, se interna al paese, la stessa produzione delle macchine è soggetta ad *Irap*. "Se, invece, la società che produce *robot* sta all'estero, in Italia non si è creato valore aggiunto ed è razionale che non ci sia alcuna imposizione *Irap*" (Lupi, 1999, p. 49).

A lungo criticata in Italia come ulteriore imposta diretta, l'*Irap* è stata recentemente attaccata in sede europea, dall'Avvocatura generale presso la Corte di giustizia, come imposta indiretta generale in grado di distorcere la libera circolazione delle merci. La sentenza della Corte è attesa per l'estate. In un comunicato del 17 marzo Vincenzo Visco ha ricordato che a suo tempo "l'imposta era stata debitamente e formalmente autorizzata dalla Commissione dopo un confronto e un approfondimento relativo proprio ai temi e alle questioni oggi posti in discussione. ... Gravissimo è stato il comportamento del Governo italiano che in un primo momento ha

accettato e addirittura sollecitato il capovolgimento di posizione della Commissione e solo alla fine ha difeso l'imposta producendo la documentazione necessaria" (Visco, 2005).

In effetti l'attuale maggioranza di governo non ha mai nascosto di avversare l'*Irap*. Per esempio, il Documento di programmazione economico-finanziaria (*Dpef*) per il 2002–2006 prevedeva che "la riforma tenderà inoltre ad azzerare l'*Irap*", aggiungendo: "sostituendola con una partecipazione delle Regioni al gettito *Irpeg*". A questi propositi, come è noto, non è stato dato alcun seguito, per necessità oggettive di gettito, ma anche per l'inopportunità del ventilato rimpiazzo con l'*Irpeg*.

Secondo la tesi dell'Avvocatura presso la Corte di giustizia europea l'*Irap* sarebbe di danno agli scambi comunitari in quanto sovrapposta all'*Iva* ordinaria (e in contrasto con l'art. 33 della sesta direttiva). Può bastare una scorsa ai manuali per verificare quanto siano differenti le due imposte e quanto sia poco fondata questa impostazione. L'*Irap* si distingue dall'*Iva* per: a) il carattere reale (le variazioni delle scorte rientrano solo nell'imponibile *Irap*); b) l'uso del metodo base da base; c) l'aliquota uniforme; d) la base imponibile tipo reddito netto, con detraibilità dei soli ammortamenti (l'*Iva* cade invece sul valore aggiunto tipo consumo con immediata detraibilità dei beni di investimento); e) la tassazione della pubblica amministrazione (si tratta della cosiddetta "*Irap pubblica*" introdotta in sostituzione dei contributi sociali figurativi del pubblico impiego); f) la tassazione delle esportazioni e la non imponibilità delle importazioni (Artoni, 1999, pp. 155-157).

"Confrontando l'ambito di applicazione dell'*Iva* con quello dell'*Irap*, i due tributi risultano platealmente antitetici proprio sul piano dei rapporti internazionali, che dovrebbero stare particolarmente a cuore all'Unione europea. ... Non si tratta solo di importazioni ed esportazioni, ma di tutti i rapporti con l'estero: quando un'impresa italiana rende un servizio a un'impresa estera, il ricavo concorre a formare la base imponibile *Irap*, mentre è escluso da *Iva* ovvero — se imponibile — dà diritto al cliente estero di richiedere il rimborso dell'imposta. Quando un servizio si

considera prodotto in Italia ai fini *Iva*, il fornitore estero deve registrarsi in Italia per pagare l'*Iva*, mentre il relativo costo viene correntemente dedotto ai fini *Irap*" (Lupi, 2004).

4. L'imposta locale sulla produzione

Poca o tanta che sia, assunta dal lato delle dirette o delle indirette, l'impopolarità dell'*Irap* non ha gran fondamento nella recente letteratura internazionale, soprattutto se il tributo viene considerato come strumento della fiscalità decentrata: "*Despite ... apparent attractions, the Irap seems to have proved unpopular. It is not entirely clear why.*" (Keen , 2002, p. 18).

Oltre che nel lavoro ora citato, segni di positivo interesse si rintracciano per esempio in Bird (1999), dove l'*Irap* viene vista come un'evoluzione di tributi simili applicati da tempo in Michigan e New Hampshire, nonché addirittura come la realizzazione di una proposta avanzata nel 1949 dalla Commissione Shoup per il Giappone post bellico. In generale, l'imposta locale sul *business* e, in particolare, l'imposta sul valore aggiunto alla produzione, secondo il principio di origine e il criterio del beneficio, contano ancora sostenitori o sono addirittura oggetto di una riscoperta (Bird, 1999 e 2000; Papke, 1999; Fox e Luna, 2002). Essenzialmente gli argomenti che vengono riproposti a favore di un'imposta come l'*Irap* sono due. Entrambi, come abbiamo in parte già sottolineato, hanno pesato molto nell'ideazione del tributo italiano e della sua istituzione.

Il primo riguarda la neutralità del prelievo, ed è connesso con la considerevole ampiezza di una base imponibile che venga calcolata sottraendo dal valore della produzione soltanto il costo delle materie prime e dei beni intermedi (oltre agli ammortamenti nel caso dell'*Irap*). Ad una base ampia corrispondono gettiti ingenti, anche applicando aliquote contenute. Si attenuano gli incentivi e i disincentivi perversi e le storture che di solito si associano, non tanto al peso in termini assoluti del prelievo, quanto alle aliquote marginali. Il tema riguarda un ampio spettro di comportamenti (investimenti, risparmio, offerta di lavoro) e ha una

specifica applicazione nel campo del federalismo. Un piccolo inasprimento dell'aliquota di un tributo locale può offrire un gettito aggiuntivo consistente, mantenendo contenuto il differenziale con le altre giurisdizioni. Si può così assicurare l'autonomia e la responsabilità locale d'aliquota, avviando una certa competizione tra modelli regionali, ma evitando gli eccessi di una competizione fiscale distruttiva.

L'argomento della neutralità derivante dall'ampiezza dell'imponibile vale anche per chi suggerisce un'imposta come l'*Irap* in sostituzione di vari prelievi reali (imposte sul capitale produttivo, licenze e simili) in vigore in alcuni paesi (Bird, 1999, pp. 33-34).

Il secondo fondamentale argomento a favore di un tributo tipo *Irap* è quello a giustificazione della *local business taxation*. Il principio basilare è che, mentre le attività produttive “consumano” servizi pubblici locali, l'efficiente allocazione delle risorse richiede che i prezzi dei beni immessi sul mercato riflettano anche questi costi di produzione. Per trasferire i costi pubblici nella contabilità privata non c'è che lo strumento della tassazione. Questa evidentemente deve essere correlata con la spesa pubblica locale. È il tradizionale criterio del beneficio.

La tassazione locale rispettosa di questo criterio favorisce la competizione fiscale intergiurisdizionale “sana”. Se una giurisdizione locale mostra un livello di tassazione superiore al valore dei servizi offerti, gli operatori reagiscono delocalizzandosi. Per evitare questo esito, le autorità curano di mantenere una pressione fiscale non omogenea alle altre giurisdizioni, bensì corrispondente ai servizi offerti. Con forme di tassazione meno aderenti alla spesa locale, questo gioco competitivo si deteriora.

Un tributo come l'*Irap* corrisponde a questa logica? Una misurazione precisa dei benefici ricavati dai diversi operatori dalla spesa pubblica è ovviamente imprecisa. Come *proxy* possono valere sia la produzione, sia l'impiego di fattori produttivi. La considerazione dei soli profitti sarebbe insufficiente, mentre andrebbero evitate le forme di tassazione che comportano effetti a cascata. Inoltre, i fenomeni di evasione e/o elusione sono più pronunciati e meno controllabili in relazione a determinati input,

piuttosto che ad altri. Specificamente la remunerazione del capitale, ovvero i profitti, può essere abbastanza facilmente manipolata, nel caso di imprese con sedi e filiali in diverse giurisdizioni, mediante sopravvalutazione dei costi e sottovalutazione dei ricavi.

Più complesso è invece delocalizzare tra una giurisdizione e l'altra la remunerazione del fattore lavoro. Occorre conseguentemente un tipo di tassazione che cada più pesantemente sui fattori meno facilmente assoggettabili a pratiche elusive. Un tributo che a parità d'aliquota colpisce il valore aggiunto otterrebbe questo risultato, dato che all'interno del valore aggiunto la parte riferita al profitto è normalmente molto inferiore alla parte della remunerazione del lavoro. Tutte queste considerazioni portano ad individuare come soluzione un'imposta locale che sia dotata di un imponibile ampio, e comprensivo della remunerazione di tutti i fattori produttivi, che operi senza duplicazioni e che collimi con la produzione realizzata in loco. In sostanza si è alla ricerca di un tributo quale l'Iva all'origine (in particolare Fox e Luna, 2002, e la bibliografia ivi citata).

Rimane che *ceteris paribus* un'impresa *capital intensive* dai servizi locali può assorbire benefici in misura superiore a quanto possa ottenere un'impresa *labour intensive*. O viceversa. La questione dipende dalla natura dei servizi. All'Irap è stato rimproverato di essere un tributo sulle imprese volto a finanziare servizi alla persona, cioè la sanità. Tale critica risente del vincolo di destinazione del gettito (90% al finanziamento del Servizio sanitario nazionale), che però era presente soltanto nella prima versione del tributo regionale, e trascura il forte incremento di competenze regionali anche nel campo più strettamente legato alla produzione stabilito con il nuovo Titolo V della Costituzione. Inoltre va considerato che le stesse imprese sono, o dovrebbero essere, attente a considerare i benefici di un'ampia varietà di prestazioni pubbliche. La competizione tra sistemi locali e nazionali non si gioca soltanto sulle aliquote fiscali, ma anche su quantità e qualità dei servizi, compresi tra questi i servizi di welfare: "... mobility-based competition is not only over taxes but also over benefits, that is, of public sector outputs. Firms deciding about the location

of an activity look not only at taxation but also at the supply of public services and infrastructures, the security of transactions, the living conditions offered their personnel ... (Salmon, 2000, p.17).

Infine, c'è da considerare che la parte di autonomia tributaria specificamente attuata con imposte sull'attività produttiva (con imponibile comprensivo anche dei salari), a determinate condizioni, può arricchire lo strumentario necessario alle politiche territoriali. "Quando in un futuro più o meno prossimo si darà luogo, nel nostro paese, a un assetto più compiuto e completo di federalismo fiscale, si può ragionevolmente prevedere che cadranno gran parte delle obiezioni che la Comunità Europea solleva a proposito di un utilizzo della leva fiscale e parafiscale differenziato sul territorio: in quel nuovo contesto la leva fiscale sarà uno degli strumenti che le regioni e gli enti locali avranno a disposizione per arricchire il pacchetto di strumenti integrati, orientati ad alzare il tasso di crescita e di occupazione" (Dell'Aringa, 2001, p. 595). In questo scenario avremmo una politica regionale sempre condotta dal centro, non con sgravi sui prelievi nazionali fiscali e contributivi, ma con trasferimenti privilegiati alle Regioni in ritardo, in modo da consentire a queste di ridurre le imposte locali.

In letteratura tradizionalmente si dubita sugli effetti dei trasferimenti: di solito si ritiene che essi determinino non un'attenuazione della fiscalità locale, bensì un incremento della spesa locale. Tuttavia, si può immaginare che le Regioni beneficiarie, avendo a disposizione un tributo sulla produzione e, quindi, un tributo più influente di altri sulle decisioni di localizzazione delle imprese, siano più facilmente indotte a operare in eccezione a questa regola.

5. La "regionalizzazione" dell'Irpeg

Nei due paragrafi precedenti abbiamo visto che esistono tuttora buone ragioni per difendere un'imposta come l'*Irap* e per mantenerla nell'ordinamento una volta che sia stata introdotta. Ora possiamo chiederci se non esistono alternative migliori.

La finanziaria per il 2003 (l. 289/2002, art. 3) incaricava l'istituenda *Alta Commissione di studio dei principi generali del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario* di individuare "i parametri da utilizzare per la regionalizzazione del reddito delle imprese che hanno sede legale e tutta o parte dell'attività produttiva in regioni diverse". Questa previsione sembrava concordare con l'intenzione di sostituire, nel finanziamento regionale, l'*Irpeg* all'*Irap*, contando anche sul fatto che il gettito dei due tributi è all'incirca uguale.

A supporto di tale scelta, vale la constatazione che gli stati americani e i governi regionali di altri paesi dispongono di una parte dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (altresì in alcuni casi con facoltà d'aliquota). La sostituzione di *Irpeg* con *Irap*, tuttavia, contrasta con la letteratura sul *tax assignment* che è più portata a vedere nell'imposta sui profitti societari uno strumento della finanza centrale e che, anzi, nel caso esista una *corporation income tax* locale o regionale, consiglia il suo rimpiazzo con un'imposta sul valore aggiunto all'origine (Bird, 1999). D'altra parte, benché inadatta alla fiscalità decentrata, l'imposta locale sui profitti societari conoscerebbe una certa diffusione soprattutto per l'esigenza di ridurre comunque lo squilibrio fiscale verticale (McLure e Martinez-Vazques, 2000).

Il passaggio all'*Irpeg*, in luogo dell'*Irap*, può essere anzitutto interpretato come l'affermazione della capacità contributiva rispetto al beneficio, mentre questo secondo principio è ritenuto generalmente preferibile al primo nel provvedere al finanziamento della spesa pubblica locale. Realisticamente la capacità contributiva rispecchiata da un'imposta sui profitti delle società, sol che si consideri l'ampia gamma di ipotesi plausibili sulla sua effettiva incidenza, non conferisce necessariamente al sistema maggiore progressività.

L'imponibile *Irap* dovuto alle società e a enti commerciali è circa 3,5 volte l'imponibile *Irpeg*. A parità di gettito, la differenza tra le aliquote (proporzionali) delle due imposte è all'incirca della stessa ampiezza. Ammesso sia possibile accordare una discrezionalità di aliquota su

entrambe le imposte, per ottenere il medesimo incremento di gettito i governi locali dovrebbero operare variazioni di aliquota molto più ampie su un'imposta del tipo dell'*Irpeg* che del tipo dell'*Irap*. Con il primo tipo di imposta la concorrenza fiscale tra giurisdizioni rischia di produrre sugli operatori distorsioni assai più marcate di quelle che si determinerebbero con il secondo.

È inoltre lecito il timore che l'*Irpeg*, al posto dell'*Irap*, segni un passo indietro soprattutto dal punto di vista dell'integrazione dell'attività finanziaria dei diversi livelli di governo. Il problema nasce dalla diversa stabilità nel tempo dei due gettiti (Osculati, 2003, pp. 990-993). Ed infine vale la considerazione che il gettito *Irap* pro-capite è meglio distribuito sul territorio nazionale.

L'ipotesi di regionalizzare l'*Irpeg*, oggi *Ires*, sembra essere stata abbandonata anche dall'*Alta commissione*. Gli argomenti ora sommariamente ricordati motivano ampiamente questa decisione.

6. L'iva regionale

Esclusa l'*Ires*, incomincia ad assottigliarsi l'armamentario dei tributi con base ampia e gettito ingente, che possano essere assegnati alle Regioni, assicurando a queste anche una qualche facoltà d'aliquota. L'ipotesi alternativa astrattamente percorribile, e recentemente più accreditata, è quella di rafforzare il ruolo delle imposte sui consumi, e dell'iva in particolare (Maré, 2003).

In teoria nulla osta all'applicazione in sede locale di imposte indirette. Il panorama internazionale, tuttavia, in questo senso non appare del tutto incoraggiante. Soltanto Brasile e Canada operano con forme di iva regionale o provinciale, mentre negli Stati Uniti è ampio il ricorso alla tassazione locale dei consumi, ma attraverso lo strumento dell'imposta monofase applicata dal dettagliante. Inoltre, negli Stati Uniti da tempo si parla dell'introduzione dell'iva, ma in sostituzione dell'imposta sui redditi e quindi, presumibilmente, come tributo federale.

L'iva è stata studiata avendo in mente la tutela della mobilità delle merci. Se si aggiunge la possibilità di mutare le aliquote sull'ultimo stadio, entra in gioco anche la mobilità dei consumatori. Ciò comporta di esaminare gli aspetti di *cross border shopping*, cioè la possibilità che l'acquisto di un bene da parte di un consumatore finale possa svolgersi in una giurisdizione locale diversa da quella in cui l'atto di consumo vero e proprio si realizza. L'iva, che nel caso di acquisti da parte di un consumatore finale è applicata secondo il principio d'origine, dovrebbe essere armonizzata nell'aliquota per evitare gli effetti distorsivi collegati al *cross border shopping*. Il fatto che nel regime *Iva* attualmente vigente nei paesi comunitari le aliquote nazionali siano diversificate, pur essendo l'armonizzazione da sempre auspicata, rispecchia forse la convinzione che il rischio di *cross border shopping* sia relativamente limitato, ma tra confini nazionali. A priori non si può escludere che passando dalla dimensione internazionale a quella interna di un singolo paese, il problema si aggravi. A livello europeo esiste inoltre un non trascurabile *cross border shopping* dovuto alle differenti accise (Cnossen, 2001, pp. 499-501).

Tra le possibili ipotesi di adattamento dell'iva alle esigenze della finanza regionale, apparentemente la meno difficile da applicare dovrebbe essere quella rispondente al criterio *Vivat* (*Viable integrated valued added tax*): a) Iva federale, vale a dire un'unica aliquota di base applicata a tutte le transazioni tra soggetti *Iva* (ovunque effettuate, secondo la proposta originale, nel territorio Eu); b) *Iva* sub-federale (nazionale o regionale), con possibilità di differenziare le aliquote, sulle transazioni verso soggetti non *Iva*. I soggetti registrati come contribuenti *Iva* pagano solo l'iva federale (e di norma ne scaricano in avanti l'onere), gli altri (in forza del normale processo di traslazione) sono gravati dell'iva nazionale e anche dell'iva regionale. Questo meccanismo unisce all'iva plurifase un'imposta monofase al consumo (Keen e Smith, 1996). Rispetto all'iva normale, la *Vivat* impone quindi agli operatori un fardello amministrativo supplementare - la distinzione tra clienti con partita *Iva* e consumatori

finali senza partita Iva - che in sé non migliorerebbe il grado di competitività del sistema. Rispetto ad un congegno formato da un'Iva normale (fino all'ultimo stadio) più monofase al consumo, inoltre, la *Vivat* ha un vantaggio di meno. Una monofase al consumo (da applicarsi alla fase commerciale del dettaglio) si può giustificare anche in base al fatto che essa consente di tassare consumi effettuati anche da imprese (vale a dire da persone operanti nell'ambito di imprese), e costituiti da oggetti come mobili, automobili e pasti. Nello schema *Vivat* questa "chiusura" del sistema si perde.

L'ipotesi *Vivat* potrebbe assumere maggiore plausibilità se venisse studiata come soluzione europea, e non soltanto italiana. In questo caso sarebbe necessario armonizzare le aliquote nazionali, in modo da avere un'Iva europea accanto ad un'Iva regionale (o dei *Länder*) o statale (soprattutto nel caso degli stati membri più piccoli). Auspichiamo, anzi, che ad un esito di questo tipo si possa giungere in tempi ragionevoli, anche perché esso potrebbe rappresentare una prima, e già decisiva, soluzione al grave sottodimensionamento del bilancio dell'Unione (oggi all'1% del Pil europeo, a 15, con tendenza alla diminuzione). Infatti l'aliquota unificata europea (forse applicabile secondo il principio di origine) potrebbe/dovrebbe essere riscossa dal livello di governo europeo, consentendo al medesimo di superare l'attuale stato di impotenza relativamente alla politica fiscale.

L'Iva nazionale, attuale, potrebbe subire un larvato processo di regionalizzazione se all'interno del suo gettito fosse possibile distinguere la parte derivante dal commercio al minuto, che verrebbe incassata dalle Regioni di competenza. L'utilità di questo aggiustamento, che comunque non consentirebbe alcuna variazione di aliquota a discrezione delle singole Regioni, deve essere soppesata soprattutto in relazione ai connessi costi amministrativi. Anche in caso di definitivo superamento del decreto 56/2000, che stabilisce i criteri di distribuzione fra Regioni di una parte importante del gettito dell'Iva attualmente applicata, anche in futuro

questa imposta costituirà la principale se non esclusiva fonte di finanziamento della perequazione regionale.

Come dimostrano anche le recenti vicende dell'*Irap*, l'*Iva* è considerata l'imposta maggiormente critica ai fini del funzionamento del mercato comune europeo. Le modifiche alle *Iva* degli stati membri hanno sempre richiesto lunghe trattative, mentre il necessario processo di armonizzazione segna da anni il passo. Le stesse aliquote normali variano, tra gli stati membri, dal 15 al 25%. Altre e più variegate differenze sono ancora presenti per le aliquote di favore e nella scelta dei settori sottoposti alle diverse aliquote. È quindi assai probabile che un'iniziativa soltanto italiana verso un meccanismo tipo *Vivat* sia bloccato dalle competenti autorità europee. L'inserimento di un'*Iva* regionale nel contesto europeo si presenta altamente aleatoria, se non in tempi molto lunghi. Sembra pertanto poco realistico puntare su questa soluzione per i prossimi anni, come sostituzione dell'*Irap* o in aggiunta a questo tributo.

Previo adeguato approfondimento giuridico, può darsi che lo schema *Iva* generale più monofase sulla transazione verso l'ultimo cliente possa trovare applicazione, nell'ambito dei tributi propri (frutto della specifica potestà legislativa delle Regioni), in qualche ben individuabile settore. Tra l'altro, in attività connesse con il turismo, la monofase aggiuntiva (applicata per esempio alla ristorazione o ai servizi balneari) potrebbe assumere in determinate aree e in determinati momenti dell'anno il significato di un incentivo a moderare fenomeni di congestione. Non si dimentichi peraltro che la promozione del turismo sembra essere un obiettivo prioritario del paese.

7. Una strategia di medio termine

Nei due paragrafi precedenti abbiamo visto come non sia possibile individuare facili alternative all'*Irap*, da introdurre come soluzioni a regime del finanziamento regionale. Dobbiamo quindi augurarci e supporre che essa rimanga, ma alternativamente, in attesa del giudizio della magistratura europea, dobbiamo anche immaginare qualche via d'uscita

nel caso essa venga dichiarata illegittima. Quale che sia il destino di questo tributo, inoltre, l'attuazione del Titolo V non può essere totalmente ignorata o rinviata *sine die*.

Irap 1. Anche se l'*Irap* dovesse superare lo scoglio europeo, tenuto conto dell'esigenza, che si sta rivelando ogni giorno più impellente, di migliorare la competitività dell'economia italiana, si consiglia un alleggerimento sulla parte della sua base imponibile costituita dal costo del lavoro. Attualmente questa comprende (salvo piccoli e specifici sgravi) anche l'importo dei contributi sociali pagati dai datori di lavoro. Stabilire la deducibilità degli oneri sociali comporterebbe un calo di gettito attorno ai 4-4.5 miliardi. Nelle casse delle Regioni il vuoto potrebbe essere (più che) colmato, per esempio, dalla semplice devoluzione dell'imposta sui tabacchi, dotata di un gettito superiore ai 7 miliardi. Nell'equilibrio complessivo del bilancio della pubblica amministrazione, la mossa non sarebbe indolore, ma si presenta come abbordabile (il Governo ha più volte annunciato sgravi *Ire* per 12 miliardi nel 2006).

È auspicabile che il ridimensionamento del cuneo fiscale sul lavoro vada oltre. Nel medio periodo, esso dovrà e potrà essere perseguito mediante il superamento dei superstiti contributi sociali, diversi dagli oneri pensionistici, costituiti, tra l'altro, dai prelievi per il finanziamento degli assegni familiari e della cassa integrazione ordinaria (che insieme nell'industria raggiungono il 4.38-4.68% a seconda delle dimensioni delle imprese). Se non bastasse, ammesso e non concesso di reperire altrove le risorse necessarie, il cuneo potrebbe sempre essere migliorato attraverso alleggerimenti *Ire* per i redditi più modesti, senza escludere qualche limitata e transitoria fiscalizzazione dei contributi pensionistici. Questi richiederebbero qualche intervento di armonizzazione, visto che è tuttora ampio il divario tra la contribuzione cui è sottoposto il lavoro autonomo e quello del lavoro dipendente. Nell'immediato sarebbe forse da preferire la manovra sui contributi non pensionistici, dato che i pensionistici posseggono un carattere di corrispettivo (si paga ma si riceverà una corrispondente pensione) che dovrebbe limitarne l'eccesso di

pressione, vale a dire l'effetto distorcente sul comportamento degli operatori. Non possiamo, infine, completamente dimenticare che, secondo una parte della dottrina, il cuneo fiscale sul lavoro dovrebbe essere calcolato comprendendo anche il peso delle imposte indirette.

L'*Irap* è fondamentale per l'autonomia tributaria regionale e il cuneo fiscale sul lavoro può essere altrimenti ridotto. Non si vede perché si debba andare oltre la deducibilità dei contributi sociali dall'imponibile dell'imposta regionale.

***Irap* 2.** L'eliminazione completa della remunerazione del lavoro dall'imponibile comporterebbe il dimezzamento del gettito, con un calo della pressione fiscale complessiva superiore a un punto di prodotto interno lordo, e trasformerebbe la parte residua del tributo, prelevata sui profitti e sugli interessi, in una sorta di addizionale sul reddito d'impresa e da lavoro autonomo. Tra l'altro, in caso di contribuenti con sedi in più regioni, non si saprebbe come ripartire territorialmente il gettito (che oggi viene invece assegnato in base al costo del lavoro).

Date le esigenze economico-finanziarie complessive, l'alternativa più proficua all'attuale imposta può essere costituita soltanto da una nuova *Irap*, sempre intesa come prelievo sul prodotto nazionale netto, ma con imponibile non più calcolato per differenza, bensì per somma. È un'ipotesi, da sottoporre velocemente ad un esame di validità giuridica, che salvaguarderebbe la facoltà d'aliquota regionale. In tale trasformazione l'unico passaggio tecnicamente delicato riguarda la deducibilità dei profitti negativi dall'imponibile rilevato in relazione alla remunerazione del lavoro e agli interessi. Nel procedimento per differenza la deducibilità è automatica, nel procedimento per somma essa va garantita mediante un congegno *ad hoc*.

Un'eventuale pronuncia della magistratura europea avversa all'*Irap*, associata all'impossibilità (o all'incapacità) di recuperare il tributo nel senso ora indicato, lascerebbe un imponibile assai ampio (l'attuale base dell'*Irap* si avvicina alla metà del prodotto interno lordo) libero di essere tassato in altra, meno razionale, maniera. Non è da escludere che

nell'immediato si sia costretti a tornare ai contributi sanitari e alla "tassa sulla salute" (questa per il lavoro autonomo), nonché, a ricorrere mediante addizionale all'inasprimento dell'*Ires* (la cui aliquota formale e sostanziale al contrario va ridotta per seguire il trend europeo in materia di tassazione delle società).

L'eventuale soppressione dell'*Irap* potrebbe inoltre essere parzialmente compensata dall'incremento dell'addizionale regionale all'*Ire*, che attualmente si compone di una parte necessaria pari allo 0.9%, cui le Regioni possono aggiungere un prelievo fino ad un massimo dello 0.5% (ma alcune Regioni, Marche e Veneto, in forza della legislazione precedente applicano addizionali più elevate su determinati scaglioni). Tuttavia, ogni decisione relativa all'*Ire* regionale deve tenere conto dell'esistenza anche dell'addizionale comunale, possibile fino ad un massimo dello 0.5%. Se si somma la facoltà d'aliquota delle Regioni a quella dei Comuni, a livello periferico di regola si può determinare un incremento della tassazione decisa a livello nazionale pari all'1% del gettito totale. È un livello già ritenuto sensibile in rapporto alle scelte compiute dall'intera collettività nazionale in ordine alla distribuzione tra classi del carico fiscale (Bosi e Guerra, 2005, p. 232).

Inoltre, le addizionali si applicano al lordo della *no tax area* e delle deduzioni per oneri familiari. Ciò segnala che l'imponibile locale è diverso dall'imponibile erariale. La differenza, tollerabile fin tanto che il prelievo locale è limitato, già oggi determina conseguenze curiose e paradossali². D'altra parte, per gli aspetti amministrativi sarebbe preferibile procedere con un unico imponibile, ma in questo caso il livello di governo, lo Stato,

² Per effetto della deduzione *no tax area*, un contribuente senza carichi di famiglia, residente per esempio in un comune lombardo con aliquota dell'addizionale *Ire* allo 0.4%, possessore di un reddito pari a 7.500 euro non paga né l'imposta erariale, né le addizionali regionale e comunale. Se il reddito aumentasse a 7.600 euro, un contribuente nelle medesime condizioni dovrebbe pagare 30 euro di *Ire* erariale, 91 di addizionale lombarda (pari all'1.2% di 7.600) e 30 euro di addizionale comunale (pari allo 0.4% di 7.600). Al netto anche solo delle imposte locali, il contribuente con un reddito lordo maggiore si trova con un reddito inferiore.

che definisse la base imponibile, e in particolare le deduzioni, determinerebbe anche gli introiti del livello regionale.

L'attuazione del Titolo V. Ammesso che il gettito oggi assicurato dall'*Irap* sia in qualche modo salvaguardato, l'incremento della spesa regionale conseguente all'attuazione del nuovo e vigente Titolo V comporterà nel tempo la necessità di orientare ulteriormente e progressivamente i flussi finanziari verso le Regioni. La meta finale è rappresentata dagli importi di nuovi finanziamenti (all'incirca il 18% del prodotto interno lordo) alla pubblica amministrazione locale già ricordati nel paragrafo 1. L'obiettivo non è realizzabile nell'arco di pochi anni. Non sembra neppure auspicabile che si tenti di bruciare le tappe. Al contrario sarebbe deleterio invertire la rotta già intrapresa.

La manovra potrebbe anzitutto svilupparsi dal lato delle indirette, come spieghiamo meglio nel prossimo paragrafo. Essa potrebbe comprendere il decentramento più ampio possibile delle accise su gas e benzina.

L'alto costo delle forniture energetiche riduce le capacità di competere del nostro sistema produttivo. Tuttavia il problema non può essere risolto semplicemente riducendo il carico fiscale che grava sul settore. Conseguentemente non si assegnerebbe alle Regioni una fonte fiscale necessariamente destinata ad assottigliarsi. Sul lungo periodo è fisiologico mantenere una tassazione sensibile sui combustibili fossili (via via compensata dall'alleggerimento della tassazione sul lavoro), in modo da indurre lo sviluppo di un modello produttivo non dissipatore quanto a risorse ambientali. Il contenimento dei costi totali dell'energia deve invece essere perseguito dalla liberalizzazione e, soprattutto, regolamentazione dei mercati, nonché dalla crescita delle fonti alternative (in merito alle quali le Regioni possono avvalersi di competenze non episodiche).

Per quanto riguarda le imposte dirette, ipotizzando che l'*Ire* non sia stata già maggiormente impegnata in sostituzione dell'*Irap*, si può approfondire l'idea di creare un'imposta regionale sui redditi personali, sostanzialmente proporzionale e parallela al residuo tributo erariale, dotato, questo, di aliquote più contenute delle attuali ma progressive.

Esiste inoltre un'area di fiscalità minore che può offrire qualche aiuto. Sono in particolare le imposte di scopo (vale a dire tributi con gettito vincolato al finanziamento di una determinata politica), il cui ambito di applicazione e il cui gettito sono probabilmente meno ampi di quanto a volte si creda. Tra gli strumenti di questo tipo vale la pena di ricordare almeno la tassa per il diritto allo studio. Ogni studente universitario già oggi paga un prelievo che la Regione di riferimento dell'Università frequentata può autonomamente definire tra i 62 e i 98 euro annui. I proventi sono riservati al finanziamento delle borse di studio per i meritevoli in determinate condizioni economiche. L'Università, sia per il forte fabbisogno di ricerca e innovazione, sia per la rilevante connessione con la mobilità sociale, è un settore decisivo per il futuro del paese. Il diritto allo studio deve avvalersi di vari strumenti, non solo borse di studio, ma anche prestiti d'onore (organizzati e facilitati dal settore pubblico) e servizi residenziali. In un paese duale come il nostro, e in un contesto competitivo tra atenei, i servizi residenziali sono particolarmente importanti. Dall'insieme di queste considerazioni emerge l'opportunità di modificare l'attuale tassa regionale per il diritto allo studio universitario, incrementando il limite superiore e liberalizzando la fruizione del gettito.

L'attuazione del Titolo V richiede anche un intervento "che non costa" e che dovrebbe già essere stato perfezionato. Sintetizzando al massimo una materia complessa, che tra l'altro ha già dato luogo a sentenze della Corte costituzionale, si deve ricordare che le imposte come l'*Irap*, l'*Ici* e le addizionali all'*Ire*, create da anni dallo Stato per il finanziamento dei governi locali, non fruiscono nel nuovo testo costituzionale di una precisa collocazione. È d'altra parte previsto che le Regioni per il finanziamento proprio e degli enti locali "stabiliscono ... tributi ed entrate propri". Questa attività legislativa deve svolgersi "in armonia e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario" (art. 119). Per specificare e rendere a sistema tali criteri è necessaria una legge ordinaria dello Stato, della quale ad oggi non c'è traccia. Secondo la miglior dottrina, tuttavia, i principi generali del sistema tributario sono

comunque ricavabili dalla normativa costituzionale e non solo costituzionale in essere. Le stesse Regioni, coordinate e concordi, potrebbero svolgere una funzione di supplenza dello Stato dotandosi ciascuna di una normativa di indirizzo tributario (Gallo, 2002a; 2002b).

8. La tassazione dei consumi regionali: il possibile

Se è illusorio o impossibile, per quanto visto al paragrafo 5, puntare a tempi ragionevoli sulla costituzione di un'iva regionale, non per questo il finanziamento delle Regioni farà a meno del gettito derivante dalla tassazione dei consumi. Anzi, rispetto alla situazione attuale l'ancoraggio ai consumi potrà essere ampliato. L'iva ordinaria attuale continuerà a finanziare la perequazione, con qualche modifica ai criteri di riparto previsti dal decreto 56/2000 e un aumento della quota di gettito destinata alle Regioni. I proventi della tassazione dei tabacchi potranno essere ripartiti anche in base a criteri semplici e trasparenti (per esempio, pro-capite *tout court* oppure in base ai consumi pro-capite regionali che sono abbastanza omogenei). Come si diceva un ruolo importante potrà essere svolto dalla tassazione ambientale, se in questa comprendiamo anche il prelievo che cade sui prodotti energetici. In questo campo si può decentrare ulteriormente, tra l'altro in armonia con il criterio della Direttiva europea 2003/96/CE, che per benzina e gas prevede l'imponibilità "al momento della fornitura da parte del distributore o redistributore", vale a dire al momento del consumo.

Benzina. Le Regioni a statuto ordinario partecipano all'imposta di fabbricazione degli oli minerali in misura pari a 12,9 centesimi di euro al litro. La ripartizione della partecipazione è effettuata in relazione ai quantitativi venduti dagli impianti di distribuzione del carburante presenti nelle diverse Regioni. L'introito di ogni Regione è quindi collegato ai consumi locali, il che costituisce un elemento per consigliare anche un aumento della partecipazione. Inoltre, le Regioni possono applicare una sovra-imposta (definita "imposta regionale sulla benzina per autotrazione") fino ad un massimo di 2,582 centesimi di euro al litro sulla benzina, ma

non sul gasolio. Di questa facoltà fino ad oggi si è avvalsa soltanto la Regione Campania (per l'intero importo consentito). La limitazione merceologica può essere rimossa, estendendo il tributo oltre la benzina, mentre il limite quantitativo (attorno ai 2 punti percentuali del prezzo complessivo della benzina) difficilmente potrà essere significativamente ampliato, per non incorrere nei problemi di *cross border shopping*, che nel caso dei carburanti possono essere rilevanti.

Gas metano. Esiste un'addizionale regionale all'imposta sul consumo di gas metano, attivabile da ciascuna Regione a statuto ordinario entro un minimo di 5 centesimi di euro e un massimo di 30 centesimi. Teoricamente si può pensare alla trasformazione dell'intera accisa erariale, o di una parte consistente di questa, in un tributo regionale. Si potrebbe anche estendere la parte di autonomia tributaria, riguardante l'aliquota da applicare, in quanto – a differenza dell'addizionale sulla benzina – non dovrebbero emergere rischi gravi di *cross border shopping*.

A differenza del consumo di benzina (o altri carburanti per autotrazione) il consumo di gas metano è territorialmente sperequato: una rilevante accisa regionale rappresenterebbe un introito significativo soltanto per le Regioni settentrionali. È un aspetto problematico di cui la perequazione dovrà farsi carico. Va richiamato un ulteriore particolare positivo che amplia le possibilità di manovra tributaria locale. Già oggi i Comuni possono chiedere alle società distributrici di gas metano di applicare un contributo sociale pari al massimo all'1% della tariffa di distribuzione per finanziare interventi a favore di utenti economicamente disagiati, anziani e disabili.

Tassa sulle discariche. La produzione pro-capite di rifiuti solidi urbani continua a crescere, anche dopo l'avvio dei meccanismi (raccolta differenziata e altro) previsti dal "decreto Ronchi" (22/1997). Lo smaltimento attraverso inceneritori con recupero di energia non arriva al 10%, mentre la discarica riguarda il 2/3 del materiale trattato. In questa situazione, sebbene in un'ottica di *second best* di politica ambientale, può essere auspicabile un forte aumento della tassa regionale sulle discariche,

da traslare sulle famiglie attraverso la tariffa, la quale sostituisce (o dovrebbe sostituire) la *Tarsu* (Laraia, Paina e Zatti, 2004). La tassa sulla discarica inoltre può colpire anche i *rifiuti solidi industriali* e viene ridotta ad 1/5 nell'incenerimento con recupero di energia. Attualmente il limite superiore è di circa 25 euro a tonnellata. Potrebbe essere portato (analogamente a quanto succede per esempio in Danimarca) a 50 euro. Dato il forte fabbisogno pregresso di infrastrutture o di interventi di recupero ambientale, l'obbligo di destinare almeno il 20% del gettito ad interventi di carattere ambientale potrebbe rimanere, anche in seguito ad un aumento consistente del gettito.

Per la parte riscossa sui rifiuti domestici la tassa sulle discariche può funzionare come un'accettabile *proxy* di un'imposta sui consumi regionali, con accentuazione a carico dei consumi alimentari (salvo le possibilità di elisione per le aree dotate di impianti di compostaggio), immune da problemi di *cross border shopping*, data la regola dell'autosufficienza provinciale dello smaltimento su cui si regge la politica dei rifiuti solidi italiana. Nei casi in cui lo smaltimento avviene in Regioni diverse da quelle di produzione dei rifiuti, la tassa sulle discariche funziona come un logico incentivo a dotarsi di idonei impianti di smaltimento.

Dato il meccanismo di formazione della tariffa per i servizi di igiene urbana, la tassa sulle discariche, correlata ai consumi regionali, può essere traslata sui consumi domestici soltanto in parte. La tariffa mantiene infatti un parziale riferimento alla metratura degli edifici, mentre il conteggio della produzione di rifiuti imputabile a ciascun contribuente è di fatto soltanto indiretto. Questo meccanismo può attenuare la regressività del prelievo sui consumi e facilitare una maggiore discrezionalità d'aliquota, relativa alla tassa sulle discariche, da parte delle singole Regioni. La tassa, tuttavia, mantiene in parte qualche somiglianza con l'imposta capitolaria. A differenza di questa però può essere manovrata in modo da indurre comportamenti individuali e collettivi confacenti alla salvaguardia dell'ambiente. Con un modesto aumento delle aliquote e estendendo la

sua applicazione a tutte le Regioni, il gettito del tributo può toccare i 2 miliardi annui per la sola parte dei rifiuti domestici.

9. Conclusioni

La vicenda dell'*Irap* in questa primavera-estate 2005 giunge ad una fase critica.

Da un lato, le questioni che si ponevano dopo la metà degli anni '90, al momento della sua istituzione, sono ancora tutte presenti, con l'aggravante connessa con l'attuazione del Titolo V. Questa prevede un ampio processo di decentramento della spesa pubblica, al quale non può non accompagnarsi una significativa ridefinizione dei poteri fiscali distribuiti tra i diversi livelli di governo.

D'altro lato, un eventuale e non auspicabile superamento dell'*Irap* maturerebbe in uno scenario di forti difficoltà sia di finanza pubblica, sia di capacità di crescita dell'economia italiana.

In relazione alla prossima pronuncia della Corte di giustizia europea, da più parti si propone di espungere dall'imponibile *Irap* la remunerazione del lavoro (Falsitta, 2005; Forte, 2005; Vegas e Vitaletti, 2005). In realtà si può avere una *local business tax* che non abbia nella base imponibile i salari. È per esempio il caso della tedesca *Gewerbesteuer*, che è un'imposta locale sui profitti e il capitale d'impresa non agricola. Questo tributo ha però un'aliquota variante dal 10 al 15% (partendo da un'aliquota formale media del 18% e tenendo conto della sua stessa deducibilità). La differenza con l'aliquota *Irap* del 4,25% è consistente e ci conferma che la realizzazione di un gettito elevato è possibile soltanto operando su basi imponibili ampie.

Secondo le stime correnti, il lavoro inserito nell'imponibile *Irap* vale un gettito di almeno un punto di prodotto interno lordo. Nelle presenti condizioni, anche se la si volesse/dovesse eliminare dall'*Irap*, la remunerazione del lavoro dovrebbe essere tassata in altra maniera. Per l'immediato si può immaginare un ritorno ai contributi sanitari (e alla "tassa sulla salute"), con gettito direttamente attribuibile alle Regioni, e/o

un aumento della tassazione indiretta operata mediante *Iva*, con gettito distribuito tra le Regioni con il meccanismo della compartecipazione. Quanto ad effetti economici, la differenza tra le due alternative può apparire significativa dato che con i contributi si colpiscono le produzioni interne, e quindi anche le esportazioni ma non le importazioni, mentre con l'*Iva* si mira ai consumi interni, gravando sulle importazioni ma non sulle esportazioni. In concreto la differenza è probabilmente poco pronunciata dato che gran parte dei prodotti esportati derivano dalla trasformazione di beni importati. A prima vista, vale a dire al lordo di vari processi di traslazione, in seguito ad un aumento dell'*Iva* in cambio del prelievo oggi operato con la parte di *Irap* riferita alla remunerazione del lavoro dobbiamo attenderci un modesto incoraggiamento alle esportazioni e un modesto aggravio per tutte le categorie di consumatori, compresi i pensionati.

In ogni caso ci troviamo ad organizzare mosse difensive e regressive, mentre dovremmo attuare progressivamente una duplice strategia di ampliamento della fiscalità regionale e di riduzione del cuneo fiscale e contributivo sul lavoro, partendo dal mantenimento dell'*Irap*, sebbene attenuata sulla remunerazione del lavoro (mediante la deducibilità dei contributi) e trasformata, se possibile, nel meccanismo di determinazione dell'imponibile (con l'adozione del criterio per somma in luogo del criterio per differenza). L'obiettivo di ridurre il costo del lavoro va inoltre perseguito cancellando gli esistenti contributi diversi dai pensionistici e omogeneizzando i contributi pensionistici.

Un'imposta che per gettito e facoltà d'aliquota, nel finanziamento delle Regioni, possa sostituire l'*Irap* non è alle viste. Del resto da anni il Governo ha enunciato il proposito di rinunciare a questo tributo regionale, ma non ha saputo delineare nessun valido rimpiazzo. Un'*Iva* europea accompagnata da una monofase regionale, da prelevarsi sugli operatori non registrati (con partita *Iva*), è ipotesi politicamente e intellettualmente appagante, ma di difficile e comunque lontana realizzazione. L'*Ire* può essere utilizzata più di quanto non sia possibile con le attuali addizionali.

Ma dovrebbe essere diversificata nettamente nella definizione della base e debolmente nella progressività. Un tributo erariale sui redditi personali potrebbe coesistere con un tributo regionale della medesima natura soltanto se si riuscisse a garantire all'insieme un certo livello di progressività e se, a proposito di questa, si riservassero allo Stato le scelte più importanti. Comunque non ci sarebbe più spazio per le addizionali locali.

In definitiva, dal punto di vista del federalismo dovremmo mantenere l'*Irap* (con deducibilità degli oneri sociali e ripristinata facoltà d'aliquota per le Regioni) e andare oltre, attivando nell'arco di qualche anno altre forme di imposizione autonoma. Il compito riguarda più le Regioni che lo Stato. Senza *Irap*, e senza una strategia di attuazione dell' art.119 della Costituzione, ci dovremo accontentare di un federalismo dimezzato.

Bibliografia

- Artoni R., 1999, *Elementi di scienza delle finanze*, il Mulino, Bologna
- Bird R.M., 1999, *Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment*, Imf Working Paper n.165
- Bird R.M., 2000, *Subnational Revenues: Realities and Prospects*, World Bank
- Bosi P. e M.C. Guerra, 2005, *I tributi nell'economia italiana*, sesta edizione, il Mulino, Bologna
- Buglione E. e M. Marè, 2003, *Il federalismo fiscale in Italia: ruolo dello Stato e degli enti territoriali nella gestione delle entrate e delle spese*, Siep, working paper n. 296
- Ceriani V., F. Frasca e R. Paladini, 1994, *Fiscalizzazione degli oneri sociali: una questione ancora aperta*, in "Politica economica", aprile
- Commissione di studio per il decentramento fiscale, 1996, *Proposte per la realizzazione del decentramento fiscale*, Ministero delle finanze, Roma

- Cnossen S., 2001, *Tax Policy in the European Union*, in "FinanzArchiv", n. 4
- Dell'Aringa C., 2001, *Federalismo e politiche del lavoro*, in "Economia italiana", n. 3, pp. 577-598
- Di Majo A., *Struttura tributaria e struttura economica: il prelievo sulle imprese*, in Gerelli E. (a cura di), *Il sistema tributario oggi e domani*, Angeli, Milano
- Di Nicola F., M.P. Monteduro, M.T. Monteduro e A. Santoro, 2001, *Incidenza sugli utili ed impatti della riforma Irap per le società di capitali*, in "il fisco", gennaio
- Falsitta G., 1999, *Intervento alla tavola rotonda su "Irap, imprese e lavoro autonomo"*, Pisa, in "il fisco", n. 29
- Falsitta G. 2005, *Intervento in quattro mosse per ristrutturare il tributo*, in "Il Sole 24 Ore" del 24 marzo
- Forte F., 1966, *La congiuntura in Italia 1961-1965*, Einaudi, Torino
- Forte F., 2005, *L'Irap? Sostituiamola così*, in "Libero" del 20 marzo
- Fox W.F. e Luna L., 2002, *State Corporate Tax Revenue Trends: Causes and Possible Solutions*, in "National Tax Journal", vol. LV, n. 3
- Gallo F., 2002a, *Prime osservazioni sul nuovo art.119 della Costituzione*, in "Rassegna tributaria", n. 2
- Gallo F., 2002b, *Federalismo fiscale e ripartizione delle basi imponibili tra Stato, Regioni ed Enti locali*, in "Rassegna tributaria", n. 6
- Gavana G., A. Majocchi e A. Marenzi, 2001, *Gli effetti della riforma fiscale sui bilanci delle imprese manifatturiere*, in "Economia pubblica", n. 2
- Isae, 2005, *Rapporto sull'attuazione del federalismo*, Roma
- Joumard I. e P.M. Kongsrud, 2003, *Fiscal Relations across Government Levels*, in "Oecd Economic Studies", n. 36
- Keen M. e S. Smith, 1996, *The Future of Value Added Tax in the European Union*, in "Economic Policy", n. 23
- Keen M., 2002, *Tax Reform in Italy*, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund
- Laraia R., A. Paina e A. Zatti, 2004, *The Application of the Landfill Tax in Italy*, Dipartimento di economia pubblica e territoriale dell'Università di Pavia, mimeo
- Lupi R., 1999, *Intervento alla tavola rotonda su "Irap, imprese lavoro autonomo"*, Pisa, in "il fisco", n. 29
- Lupi R., 2004, *Niente sovrapposizioni con l'Iva*, in "Il Sole -24 Ore", del 16 novembre
- Maré M., 2003, *La tassazione dei consumi nell'Ue: prelievo statale o imposta federale?*, Secit, mimeo

- McLure C.E. e J. Martinez-Vazquez, 2000, *The Assignment of Revenues and Expenditures in Intergovernmental Fiscal Relations*, World Bank, mimeo
- Osculati F., 2003, *Decentramento finanziario e autonomia tributaria. Irap o Irpeg "regionalizzata"?*, in "Rassegna tributaria", n. 3
- Papke J.A., 1999, *Rethinking Local Business Taxation: Substituting a State Value Added Tax for the Local Ad Valorem Tax on Business Personal Property*, National Tax Association Proceedings, pp. 310-321
- Salmon P., 2000, *Decentralization and Supranationality: The Case of the European Union*, World Bank, mimeo
- Vegas G. e G. Vitaletti, 2005, *Riforma Irap, una chance per sviluppo e federalismo*, in "Il Sole - 24 Ore" del 15 aprile
- Visco V., 2005, *Dichiarazione su Irap*, in www.nens.it

Tabella 1. Indicatori di decentramento fiscale (percentuali sul totale della pubblica amministrazione).

	Quota locale di spesa pubblica		Quota locale di impiego pubblico		Quota locale delle entrate		Quota locale gettito tributario ^c	
	1985	2001	1990	2001	1985	2001	1985	2001
Austria	28.4	28.5	62.6	62.3	24.6	21.4	23.8	18.9
Belgio	31.8	34.0	..	..	11.4	11.3	4.8	28.6
Danimarca	53.7	57.8	..	..	32.3	34.6	28.4	33.8
Finlandia	30.6	35.5	74.7	77.8	24.8	24.7	22.4	22.4
Francia	16.1	18.6	..	45.8	11.6	13.1	8.7	9.3
Germania	37.6	36.1	87.6	88.5	31.9	32.4	30.8	29.2
Grecia	4.0	5.0	..	87.8	3.7	3.7	1.3	1.0
Irlanda	30.2	29.5	13.2	11.3	32.3	34.6	2.3	1.9
Italia	25.6	29.7	..	20.6	10.7	17.6	2.3	12.2
Lussemburgo	14.2	12.8	94.8	92.5	8.0	7.4	6.6	5.6
Olanda	32.6	34.2	27.5	25.6	11.4	11.1	2.4	3.5
Portogallo	10.3	12.8	..	..	7.6	8.3	3.5	6.5
Regno Unito	22.2	25.9	..	..	10.5	7.6	10.2	4.1
Spagna	25.0	32.2	47.1	63.6	17.0	20.3	11.2	16.5
Svezia	36.7	43.4	..	..	34.3	32.0	30.4	30.8

^c Al lordo delle compartecipazioni.

Fonte: Tratto da Joumard e Kongsrud, 2003, p. 164.