



Dipartimento di Impresa e Management

Cattedra di Diritto tributario dell'impresa

## **L'abolizione dell'IRAP e le eventuali imposte sostitutive per il finanziamento della sanità**

Prof. Marchetti Fabio  
Relatore

Prof. Napoli Giuseppe  
Correlatore

Caratelli Simone  
Matr. 722651  
Candidato

## **INDICE**

<b>INTRODUZIONE</b> .....	4
<b>CAPITOLO I - La struttura dell'imposta</b> .....	5
1.1.1 Presupposto ed elementi dell'imposta.....	5
1.1.2 Il principio di territorialità ed i soggetti passivi.....	12
1.1.3 La base imponibile.....	15
1.1.4 Aliquota e agevolazioni territoriali.....	21
1.1.5 Evoluzione normativa dell'imposta.....	24
1.1.6 Le questioni di illegittimità costituzionale e comunitaria .....	29
1.2 Effetti dell'Irap sull'impiego di fattori produttivi.....	30
1.2.1 Effetto sulle scelte di indebitamento e autofinanziamento delle PMI.....	30
1.2.2 L'impiego del lavoro ed i suoi effetti.....	34
1.2.3 L'Irap sulle decisioni di delocalizzazione ed esternalizzazione.....	35
<b>CAPITOLO II - Confronto del sistema fiscale e della sanità con i Paesi UE</b> .....	38
2.1.1 Il sistema fiscale francese.....	38
2.1.2 La sanità e le "mutuelles" francesi.....	49
2.1.3 Il modello fiscale tedesco.....	52
2.1.4 I "Krankenkassen" tedeschi.....	54
2.2 Comparazione con il modello nel Regno Unito.....	59
2.2.1 Il Regno Unito ed il suo sistema fiscale.....	59
2.2.2 Modello Beveridge ed il sistema sanitario.....	61
2.2.3 Sintesi comparata.....	65

<b>CAPITOLO III - Evoluzione e scenari futuri del tributo</b> .....	69
3.1.1 Il Sistema Sanitario Nazionale.....	69
3.1.2 Il superamento dell'Irap.....	76
3.1.3 Gli effetti dell'abolizione del tributo sui bilanci delle imprese.....	87
3.1.4 Conclusioni.....	89

## **BIBLIOGRAFIA**

## **RIASSUNTO**

# INTRODUZIONE

Il presente elaborato ha affrontato il tema dell'abolizione dell'IRAP e delle sue conseguenze in particolare per il sistema dei finanziamenti al SSN.

Il tributo ha suscitato fin dalla sua introduzione annosi dibattiti in capo agli economisti e non solo, di certo non è mai stato amato dalle imprese.

L'imposta ha avuto una vita travagliata ed ha visto nel corso degli anni numerosi interventi che l'hanno modificata tanto da ridurne notevolmente il gettito.

Ma le motivazioni che hanno portato alla sua introduzione e soprattutto, la sua natura di tributo volto al finanziamento della spesa sanitaria, hanno indotto il legislatore a traslare nel tempo la sua soppressione.

Il tema del *graduale superamento e quindi soppressione* dell'IRAP è stato da ultimo affrontato nella recente legge delega di riforma per la revisione del sistema fiscale, approvata dal Governo Draghi. Ciò non può certo essere considerato un mero caso.

Dopo anni di discussioni, modifiche legislative, interpretazioni giurisprudenziali, il tema del suo superamento non poteva non essere affrontato nell'ambito del piano complessivo di ripresa economica che ha trovato collocazione nel PNRR. La ripresa economica vuol dire rilancio del sistema imprenditoriale e conseguente alleggerimento del suo carico fiscale.

Inoltre, la situazione pandemica degli ultimi anni ha messo in evidenza un sistema sanitario che, seppur considerato tra i migliori non solo nei Paesi europei ma anche nel mondo, ha mostrato comunque carenze dovute maggiormente ai continui tagli apportati negli anni alla spesa sanitaria pubblica.

Da qui la necessità di prevedere una valida soluzione che possa garantire anzi migliorare il gettito fiscale destinato al SSN.

Nei capitoli che compongono l'elaborato, dopo aver analizzato l'imposta e la sua contribuzione al finanziamento del SSN, comparandola con analoghe soluzioni in due paesi dell'UE ed il Regno Unito, sono stati analizzati gli scenari futuri, concentrandosi sulle possibili soluzioni da percorrere a seguito della soppressione del tributo che garantiscano sia un finanziamento idoneo alle necessità della spesa sanitaria sia un contributo al rilancio del Paese attraverso un concreto aiuto alle imprese.

# CAPITOLO I

## 1.1 La struttura dell'imposta

### 1.1.1 Presupposto ed elementi dell'imposta

L'IRAP, istituita con Decreto Legislativo 18 dicembre 1997 n. 446 ed entrata in vigore il 1° gennaio 1998 è l'imposta regionale sulle attività produttive, la Commissione Ministeriale presieduta dal prof. Franco Gallo (c.d. Commissione Gallo<sup>1</sup>) ha introdotto l'imposta nel nostro ordinamento. Essa aveva come obiettivo quello di modificare il sistema fiscale cambiando le modalità di prelievo tributario e sanitario a carico delle imprese e dei lavoratori autonomi

L'introduzione dell'imposta nasceva dall'esigenza di procurare alle regioni un gettito adeguato di risorse economiche in una prospettiva di potenziamento dell'autonomia finanziaria degli enti locali e di loro maggiore responsabilità nella gestione della spesa pubblica.

E' servita inoltre, oltre che a procurare il finanziamento alle funzioni trasferite (in particolare, alla spesa sanitaria), a sostituire un complesso di entrate (quali ILOR<sup>2</sup>, imposta sul patrimonio netto delle imprese, ICIAP<sup>3</sup>, tasse di concessione comunali e, soprattutto, contributi sanitari) fondante un sistema scarsamente razionale.

In una prima fase, fino alla riforma degli anni '70, il finanziamento degli enti locali è stato caratterizzato da un sistema misto, con tributi ed entrate proprie e finanziamenti dello Stato.

---

<sup>1</sup> Tale organo, costituito il 16 giugno 1995 dal Ministro delle Finanze e presieduto da Franco Gallo, aveva il compito di riordinare il farraginoso sistema fiscale esistente nel Paese ed apportare sostanziali modifiche nel sistema dei prelievi tributari e sanitari a carico delle imprese e dei lavoratori autonomi, nonché modernizzare il sistema di gestione delle dichiarazioni, riorganizzare il lavoro degli uffici finanziari, rendere più razionale e semplice il sistema di prelievo nei confronti dei lavoratori dipendenti, assoggettare a imposta sostitutiva alcune operazioni di carattere straordinario e riordinare le imposte personali sul reddito al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese. Cfr. MARONGIU, L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) in "Trattato di diritto tributario" a cura di A. Amatucci, vol. IV, Padova, 2001, pag. 443.

<sup>2</sup> Imposta locale sui redditi abrogata a partire dal 1° gennaio 1998 in concomitanza con l'introduzione dell'imposta regionale sulle attività produttive in virtù del decreto legislativo 446/1997

<sup>3</sup> Imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni.

Successivamente, la riforma degli anni '70, ha operato una forte centralizzazione del prelievo, disponendosi l'abolizione di numerosi tributi locali (imposta di famiglia, imposta di consumo, imposta sul valore locativo) e la loro sostituzione con trasferimenti erariali, finanziando fondi speciali.

A partire dal '92 la profonda crisi economica di quegli anni, porta il legislatore a limitare il flusso incontrollato di denaro dallo Stato agli enti locali, assicurando a questi autonome entrate a carattere tributario.

Da quel momento si inizia a parlare di *federalismo fiscale*, concetto autonomo che può prescindere dal federalismo politico e che riguarda una diversa struttura dei rapporti fra Stato centrale ed enti decentrati.

In tale clima politico-sociale nasce il decreto istitutivo dell'Irap.

Tuttavia, inizialmente, non essendo stata qualificata "tributo proprio della regione" né essendo stata oggetto di legislazione concorrente, è stata ritenuta tributo dello Stato, come statuito dalla Corte costituzionale con sentenza 2003/296. Ad attribuirle la natura di "tributo proprio della regione" ha provveduto la L. n. 244 del 2007, che ha previsto la sua istituzione con legge regionale, a decorrere dal 1° gennaio 2009, pur se l'autonomia delle regioni risulta abbastanza contenuta sul piano delle norme sostanziali, essendo limitata alla determinazione dell'aliquota ed alla previsione di detrazioni, deduzioni e speciali agevolazioni. Tuttavia, in mancanza di emanazione delle leggi regionali, l'Irap continua ad essere un tributo imposto, accertato ed esatto dallo Stato.

Il presupposto dell'imposta è contenuto nell'articolo 2 del citato D. Lgs n. 446/1997, in particolare, l'art. prevede che l'imposta "*ha come presupposto l'esercizio abituale di una attività, autonomamente organizzata, diretta alla produzione e allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, comprese le attività esercitate dalle società e dagli enti, inclusi gli organi e le Amministrazione dello Stato*".

Tale definizione<sup>4</sup> ha indotto gran parte della dottrina<sup>5</sup> della giurisprudenza<sup>6</sup> a considerare l'incompatibilità dell'imposta con l'articolo 33 della sesta direttiva Ue

---

<sup>4</sup> FEDELE A., Prime osservazioni in materia di Irap, in Riv. Dir. Trib., 1997, I, 453 e ss.

<sup>5</sup> SCHIAVOLIN, L'imposta regionale sulle attività produttive; LUPI, Il fuorviante accostamento tra Iva e Irap, in Rass. Trib., 2005, 847; COCIANI, L'autonomia tributaria regionale nello studio sistematico dell'Irap, Milano, 2003.

<sup>6</sup> Commissione Tributaria Regionale del Piemonte Sez. 1 27/05/2005 statuiva la disapplicazione della normativa statale in materia di IRAP per contrasto con la normativa comunitaria

77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, come modificata dalla Direttiva 91/680, considerando in sostanza che l'art. 33 ostasse al mantenimento di un prelievo fiscale avente caratteristiche analoghe a quelle della nuova imposta.

La questione relativa alla incompatibilità di cui in oggetto è stata definitivamente chiarita nel 2006 a seguito del pronunciamento della Corte di Giustizia Europea nell'ambito della causa C-475/03<sup>7</sup>.

L'iter processuale aveva avuto origine dall'ordinanza 9 ottobre 2003 con cui la CTP di Cremona, sottopose alla Corte di giustizia europea la questione pregiudiziale della compatibilità dell'IRAP con l'art. 33 della VI Direttiva 77/388.

La Grande sezione della Corte di Giustizia europea, il 3 ottobre 2006, con sentenza C-475/03, si è espressa sulla compatibilità della disciplina italiana in materia di IRAP, stabilendo che essa presenta caratteristiche che la differenziano dall'Iva<sup>8</sup> in modo tale da non poter essere considerata un'imposta sulla cifra d'affari e che, pertanto, la stessa deve ritenersi compatibile con il diritto comunitario.

Fondamentale, nell'analisi dell'imposta, è la corretta definizione del suo presupposto. Ricordiamo che ai sensi dell'art. 2 comma 1 del D.Lgs n. 446 del 1997 il presupposto essenziale ai fini dell'applicazione dell'imposta è la presenza della c.d. *autonoma organizzazione*.

Il suddetto articolo nel testo originario recitava: “*Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi*”.

---

<sup>8</sup> La mancata sovrapposibilità dei due tributi viene spiegata grazie a due caratteristiche essenziali IVA: la proporzionalità al prezzo dei beni o dei servizi forniti, nonché la ripercussione dell'onere fiscale sul consumatore finale. La Corte ha, infatti, osservato che, a differenza dell'IVA (riscossa in ciascuna fase al momento della commercializzazione con importo proporzionale al prezzo dei beni o servizi forniti), l'IRAP è calcolata sul valore netto della produzione dell'impresa nel corso di un certo periodo. Pertanto, l'IRAP non può essere considerata proporzionale al prezzo dei beni o dei servizi forniti.

In relazione alla quarta caratteristica fondamentale dell'IVA, la Corte ha, poi, osservato che grava unicamente sul consumatore finale ed è perfettamente neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute, lo stesso novale per quanto riguarda l'IRAP.

Il D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137 ha introdotto nell'art. 2 la specificazione secondo cui l'attività deve essere “*autonomamente organizzata*”<sup>9</sup>.

Lo scopo era quello di inserire “*un fattore di razionalità costituzionale nel sistema*”, prendendo spunto dall'intervento<sup>10</sup> effettuato dal Giudice in materia di ILOR, quando la Corte costituzionale aveva escluso dall'applicazione di tale imposta i redditi di lavoro autonomo che non fossero assimilabili ai redditi d'impresa.

Sulla base di tale previsione la Corte costituzionale, con sentenza n. 156 del 10 maggio 2001, ha ritenuto legittima l'IRAP in quanto non colpisce qualunque attività produttiva, ma solo quelle che siano “*autonomamente organizzate*”, da non essere considerata “*un'imposta sul lavoro autonomo*” ma un'imposta sulla capacità produttiva che deriva dalla “*autonoma organizzazione*”.

Secondo l'interpretazione della Consulta, il presupposto deve ritenersi integrato solo lì dove possa ritenersi sussistente un'organizzazione anche di altri fattori della produzione.

Tale condizione, sempre secondo la Corte, si verifica ex se per l'attività d'impresa, mentre per l'attività di lavoro autonomo è affidato al giudice il compito di definire quando il contribuente disponga di una propria “*autonoma organizzazione*”, in modo da garantire un'applicazione ragionevole della norma.

Dunque secondo il pronunciamento della Consulta la linea di demarcazione tra imponibilità e non imponibilità IRAP deve essere collegata non alla qualificazione dell'attività svolta, ma alla presenza o meno di una struttura organizzativa, alla definizione della quale si è dedicata negli ultimi anni la giurisprudenza di merito.

In particolare, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite con le sentenze n. 12108, 12109, 12110, 12111 del 28 maggio 2009 ha elaborato il seguente principio di diritto : “*il requisito dell'autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità, se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad*

---

<sup>9</sup> Quando non sia riferibile a società ed enti

<sup>10</sup> Sentenza n. 42/1980

*altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui*<sup>11</sup>.

Dalle motivazioni delle sentenze, pur nella diversità delle situazioni, può ricavarsi un indirizzo interpretativo uniforme.

La tesi adottata dalla Cassazione, si fonda su alcuni principi di carattere generale in base ai quali è possibile valutare la sussistenza o meno del requisito dell'autonoma organizzazione.

Tale sussistenza si verifica quando sono presenti due condizioni:

- il professionista sia “*responsabile dell'organizzazione*” e non sia “*inserito in strutture organizzative riferibili all'altrui responsabilità ed interesse*”;
- l'attività professionale sia svolta con l'utilizzo di fattori idonei ad accrescerne la produttività

Tale condizione si verifica quando il professionista si avvale *non occasionalmente* di lavoro altrui ovvero quando si *avvale di beni strumentali che, secondo l'id quod plerumque accidit, eccedono il minimo indispensabile per l'esercizio della professione*.

Per quanto concerne i beni strumentali, la Suprema Corte ha ritenuto che la lettera e la ratio della norma non consentano l'adozione di un criterio quantitativo predeterminato per individuare gli elementi concorrenti a definire il concetto di autonoma organizzazione.

Per questo motivo saranno i giudici di merito a dover verificare la presenza del requisito dell'organizzazione in capo ai lavoratori autonomi, valutando caso per caso e secondo criteri di ragionevolezza, se i beni impiegati siano significativi in relazione all'attività in concreto svolta.

---

<sup>11</sup> Tale principio è stato ripreso dalla Suprema Corte a Sezioni Unite con la sentenza n. 9451 del 10 maggio 2016 che rigettava il ricorso proposto dall'Amministrazione finanziaria rilevando l'insussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione in capo al libero professionista in quanto, per lo svolgimento dell'attività professionale, egli si avvaleva solo di un lavoratore dipendente avente la mansione di segreteria e di beni strumentali minimi.

La Corte di Cassazione con la sentenza 2012/9692 e con l'ordinanza 2015/14878 ha rilevato che ai fini della soggezione ad Irap dei proventi di un lavoratore autonomo non è sufficiente che il lavoratore si avvalga di una struttura organizzata, ma è anche necessario che questa struttura sia “autonoma”, cioè faccia capo al lavoratore stesso, non solo ai fini operativi bensì anche sotto i profili organizzativi.

Non sono perciò soggetti ad Irap i proventi che un lavoratore autonomo percepisca come compenso per le attività svolte all'interno di una struttura da altri organizzata.

Nella sent. n. 7371/2016, la Suprema Corte afferma che per le attività professionali svolte in forma di società semplice o di associazione senza personalità giuridica, il presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione si presume sussistere in via assoluta in forza dell'art. 2, secondo periodo, D.Lgs. n. 446/1997.

Nella sent. n. 9451/2016, la Suprema Corte si è, invece, espressa in merito all'accertamento dell'autonoma organizzazione nei casi in cui i professionisti si avvalgano di dipendenti e/o collaboratori nell'esercizio della propria attività, ed ha sancito che il lavoro dipendente rileva ai fini dell'applicazione dell'IRAP “*solo qualora sia impiegato in modo non occasionale e superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive*”.

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 26332, del 7 novembre 2017 ha stabilito che non è tenuto al versamento dell'IRAP l'avvocato che paga consulenti esterni e domiciliazioni presso i colleghi. In questi casi, al di là dell'entità della spesa, non si configura infatti un'autonoma organizzazione

La Suprema Corte ha riesaminato il tema del presupposto dell'autonoma organizzazione richiesto dall'art. 2 del d.lgs. n. 445 del 1997 con l'ordinanza del 29/11/2017 n. 28635<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> La CTP di Siracusa con sentenza n. 98/2013 accoglieva il ricorso del medico, ritenendo fondata l'eccezione di illegittimità degli avvisi di accertamento. La CTR di Palermo, sez. 16 staccata di Siracusa, definiva il giudizio con sentenza n. 2129/2016, accogliendo l'appello: “l'elemento costituito dalla collaborazione sistematica di un dipendente integra, in modo determinante, a configurare l'attività espletata dal medico di base, che opera in regime di convenzione con il sistema sanitario nazionale, dotato del requisito della <<autonoma organizzazione>> e, quindi, il reddito professionale conseguito dal medico, nel caso di specie, è da assoggettare ad Irap”. Per la CTR di Palermo l'utilizzo di prestazioni di terzi, nell'espletamento della professione di medico di base, integra l'ipotesi dell'attività autonomamente organizzata, per cui l'Ufficio avrebbe legittimamente proceduto al recupero dell'imposta Irap per gli anni oggetto di accertamento. In buona sostanza, la CTR di Palermo avrebbe errato nel ritenere parte ricorrente soggetto passivo Irap, tenuto conto che la spesa per la collaborazione di terzi (spese costituenti la quota per il “personale di segreteria”) è la risultante minima ed indispensabile della necessità di assicurare un servizio di segreteria telefonica.

Nella fattispecie, un medico di base, destinatario di due avvisi di accertamento relativi ai redditi imponibili ai fini Irap, impugnava gli atti dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa; in particolare, il contribuente lamentava la mancanza di motivazione circa l'imposta pretesa e l'inesistenza della soggettività passiva all'Irap in base all'art. 2 del D.L.gs. n. 446/1997, talché concludeva per l'annullamento degli avvisi di accertamento impugnati.

La Suprema Corte ha accolto il ricorso del medico definendo che il presupposto dell'autonoma organizzazione non sussiste quando il contribuente responsabile dell'organizzazione impieghi beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile all'esercizio dell'attività e si avvalga di lavoro altrui non eccedente l'impiego di un dipendente con mansioni esecutive.

La sentenza n. 24549, del 2 ottobre 2019, invece, ha rigettato il ricorso di uno studio associato di professionisti affermando che l'IRAP deve essere versata dall'avvocato che, pur svolgendo attività distinta e separata, è inserito in uno studio associato; spetta infatti al professionista dimostrare che non si avvale della struttura.

La Cassazione è tornata a valutare il tema del presupposto dell'imposta nell'ordinanza 3865 del 15 Febbraio 2021<sup>13</sup> con cui ha rigettato il ricorso di un avvocato che ha impugnato il silenzio rifiuto formatosi avverso la domanda di rimborso dell'IRAP versata nel periodo di imposta dell'anno 2013, eccependo l'illegittimità del prelievo per assenza del presupposto dell'autonoma organizzazione, La Corte ha accertato che almeno uno dei collaboratori del ricorrente svolgesse attività continuativa per conto del ricorrente stesso, attività che, in quanto svolta da un professionista, non può costituire attività assimilabile ad attività esecutiva di segreteria.

Infine, la Cassazione con la recentissima ordinanza n. 10710 del 22 aprile 2021, trattando di un professionista, ha confermato che essa non è soggetta ad IRAP se manca l'autonoma organizzazione che, di contro, sussiste solo se il professionista adopera

---

<sup>13</sup> Nel giudizio la Corte ha affermato comunemente il principio secondo cui al fine di valutare, in materia di IRAP, la sussistenza del presupposto positivo dell'autonoma organizzazione, anche solo ove il contribuente si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui (Cass., Sez. V, 4 novembre 2015, n. 22468; Cass., Sez. V, 28 novembre 2014, n. 25311; Cass., Sez. V, 5 settembre 2014, n. 18749; Cass., Sez. V, 5 febbraio 2014, n. 2589), tale da superare la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni meramente esecutive di segreteria (Cass., Sez. VI, 19 aprile 2018, n. 9786; Cass., Sez. VI, 26 ottobre 2016, n. 21679), come anche nel caso di attività svolta da praticanti la quale, pur assolvendo in astratto ad una preminente finalità formativa, non esime il giudice dal verificare se, in concreto, tenendo anche conto dell'entità dei compensi corrisposti, costituisca un contributo alla produttività del contribuente, incrementandone il reddito (Cass., Sez. VI, 27 dicembre 2018, n. 33382).

beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile ovvero ricorre in modo non occasionale al lavoro di terzi.

### **1.1.2 Il principio di territorialità ed i soggetti passivi**

La residenza nel territorio dello Stato del soggetto passivo è, ai fini IRAP, uguale a quella per le imposte sui redditi<sup>14</sup>. Si viene considerati residenti quando “per la maggior parte del periodo di imposta si sia iscritti nelle anagrafi della popolazione residente o si abbia il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato”.

Nel caso in cui il soggetto passivo è una società di persone viene considerato residente, se “per la maggior parte del periodo di imposta ha la sede legale, dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato”. Se la società o l’ente non è residente nel territorio dello Stato, ai sensi dell’art. 12, comma 2, del decreto IRAP, l’assoggettamento al tributo entra in vigore quando per almeno tre mesi, mediante stabile organizzazione, essi esercitino attività commerciali e non commerciali, nel territorio dello Stato.

Nel caso in cui il soggetto passivo siano Banche ed enti finanziari e imprese di assicurazione, si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente, rispettivamente, ai depositi in denaro e in titoli verso la clientela, agli impieghi o agli ordini eseguiti, ai premi raccolti presso gli uffici, ubicati nel territorio di ciascuna regione<sup>15</sup>.

L’IRAP si applica ai seguenti soggetti passivi<sup>16</sup>:

- Società di capitali (Spa, Srl, Sapa), le società cooperative e di mutua assicurazione, gli enti pubblici e privati diversi dalla società che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali (art. 73, c. 1, lett. a) e b), TUIR);
- Società di persone (Snc e Sas) e quelle a esse equiparate a norma dell’art. 5, c. 3, del TUIR;

---

<sup>14</sup> Art. 12, comma 3, del D.lgs. n. 446/1997.

<sup>15</sup> Tale regola non si applica alla Banca d’Italia e all’Ufficio italiano cambi (art. 4, c. 2, D.lgs. n. 446/1997)

<sup>16</sup> Art. 3, c. 1, D.lgs. n. 446/1997

- Enti privati diversi dalle società residenti che non hanno per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di attività commerciale;
- Società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato (art. 73, c. 1, lett. d), del TUIR);
- Stato ed enti pubblici, comprese le Amministrazione autonome indicate nell'art. 74, TUIR
- Produttori agricoli, se non esonerati<sup>17</sup>

Per quanto riguarda i soggetti non residenti, si ricorda che l'imposta si applica solo se l'attività sia stata svolta in Italia per un periodo di almeno tre mesi tramite una Stabile Organizzazione<sup>18</sup>.

Agli Enti non commerciali si applicano le specifiche disposizioni previste per i redditi da Stabile Organizzazione<sup>19</sup>. Il valore della produzione netta derivante da quest'ultima è determinato sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale, da redigersi secondo i principi contabili e rimandando alle disposizioni del TUIR.

Per le società statunitensi che operano in Italia è previsto un "foreign tax credit" parziale per l'IRAP, che ha l'obiettivo di eliminare le differenze che esistono nei criteri di determinazione della base imponibile rispetto a quelli applicati dalle imposte americane, in particolare quelle conseguenti alla indeducibilità degli interessi passivi e del costo del lavoro dalla base imponibile.<sup>20</sup>

In caso di liquidazione o scioglimento la società ovviamente non esercita abitualmente l'attività, in ogni caso si può affermare che l'imposta ricadrà anche sui soggetti sottoposti al fallimento e alla procedura di liquidazione coatta amministrativa, con esercizio provvisorio<sup>21</sup>. La soggettività passiva in egual modo, quindi, è presente anche per il soggetto che è sottoposto alla procedura del concordato preventivo e a quello dell'amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, ma in questo solo caso è presente la volontà di risanare l'impresa<sup>22</sup>.

---

<sup>17</sup> Quando hanno un volume d'affari inferiore a 7000 euro all'anno

<sup>18</sup> Art. 12, c. 2, D.Lgs. n. 446/1997

<sup>19</sup> c.d. "functionally separate entity" - art. 7, D.Lgs. n. 147/2015

<sup>20</sup> Convenzione Italia - Stati Uniti 25 agosto 1999

<sup>21</sup> In base alla Circolare del Ministero delle Finanze n. 141/E

<sup>22</sup> A tal fine il commissario deve predisporre un apposito piano da attuarsi entro il termine massimo di tre anni

Si deduce per quanto riguarda l'amministrazione finanziaria, che nel caso di fallimento senza esercizio provvisorio non si è soggetti passivi del tributo.

La Legge di Stabilità 2016 <sup>23</sup>esenta l'IRAP dai soggetti che operano nel settore agricolo, le cooperative di piccola pesca e quelle che forniscono in via principale, anche nell'interesse di terzi, servizi nel settore selviculturale.

La Legge di Bilancio 2022 prevede invece che *“a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022 l'Irap non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni, di cui alle lettere b) e c) dell'articolo 3, comma 1, del Dlgs n. 446/1997”*<sup>24</sup>

In generale i soggetti passivi esclusi<sup>25</sup> dell'IRAP sono:

- fondi comuni di investimento, fondi pensione;
- gruppi economici di interesse europeo (GEIE)
- produttori agricoli titolari di reddito agrario (art. 32, TUIR) dal 1° gennaio 2016
- cooperative agricole e della piccola pesca (art. 10, D.P.R. n. 601/1973) dal 1° gennaio 2016;
- società semplici titolari di redditi derivanti dalla concessione in affitto di terreni o fabbricati<sup>26</sup>;
- società semplici titolari di redditi derivanti dalla concessione in affitto della propria azienda agricola<sup>27</sup>;
- contribuenti che si avvalgono del regime forfettario <sup>28</sup>e di quello dei c.d. contribuenti minimi<sup>29</sup>;
- titolari di redditi di natura occasionale, sia d'impresa sia di lavoro autonomo<sup>30</sup>;

---

<sup>23</sup> Art. 1, commi da 70 a 72 della legge n. 208 del 2015

<sup>24</sup> Legge di Bilancio 2022, art. 1, comma 8, n. 234/2021

<sup>25</sup> Art. 3, c. 2, D.Lgs. n. 446/1997

<sup>26</sup> Circolare del 4 giugno 1998, n. 141/E)

<sup>27</sup> Ris. 23 novembre 2007, n. 340/E

<sup>28</sup> Art. 1, c. 54-89, Legge n. 190/2014

<sup>29</sup> Art. 1, c. 96-115, Legge n. 244/2007

<sup>30</sup> Art. 67, c. 1, lett. i) e l), TUIR; circ. 4 giugno 1998, n. 141/E

- titolari di redditi di collaborazione coordinata e continuativa<sup>31</sup>, venditori a domicilio;
- titolari degli altri redditi di lavoro autonomo, non derivanti dall'esercizio di arti o professioni.
- persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni dal 1 Gennaio 2022

Rientrano nell'esclusione dall'Irap anche altri redditi previsti dall'art. 53, c. 2, TUIR<sup>32</sup>.

### 1.1.3 La base imponibile

La determinazione della base imponibile è ben descritta dagli articoli del D.lgs. n. 446/1997<sup>33</sup>. Le regole di determinazione dell'imponibile e le specifiche disposizioni per i diversi soggetti e le particolari attività sono distinte negli artt. 11 e 11bis del suddetto decreto.

La base imponibile dell'Irap, come abbiamo già visto in precedenza, è data dal valore della produzione netta dell'attività esercitata, il quale a sua volta è dato dalla differenza tra il valore dei beni e dei servizi prodotti e quelli consumati nel processo produttivo.

Questa differenza è il valore aggiunto nel territorio delle Regioni e corrisponde ad una porzione di reddito nazionale, per localizzarla nel territorio è fondamentale il luogo in cui l'attività è esercitata, se questa è esercitata in più regioni si applicano dei criteri convenzionali di ripartizione. I criteri di ripartizione si basano sul tipo di attività, sull'entità delle retribuzioni e dei compensi corrisposti agli addetti<sup>34</sup>.

In generale la definizione del valore di produzione netta varia in funzione della tipologia di attività esercitata.

---

<sup>32</sup> Redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno da parte dell'autore, se non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali; le partecipazioni agli utili spettanti agli associati in partecipazione, quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro; le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di spa, sapa e srl, le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia; i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali; i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di attività di lavoro autonomo di cui alla Legge n. 91/1981

<sup>33</sup> Dall'Art. 4 all'Art 13.

<sup>34</sup> Possono esserci anche altri elementi come l'entità dei depositi, degli impieghi e degli ordini per le banche e le società finanziarie, l'entità dei premi raccolti per le imprese di assicurazione, l'estensione dei terreni per le imprese agricole.

Per determinare la base imponibile delle società di capitali ed enti non commerciali è necessario calcolare la differenza tra il valore e i costi della produzione<sup>35</sup>, come riportato in tabella:

Valore della produzione	Costi della produzione ammessi	Costi della produzione esclusi
1) Ricavi delle vendite e delle prestazioni	6) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci	9) Personale: a) salari e stipendi; b) oneri sociali; c) trattamento di fine rapporto; d) trattamento di quiescenza e simili; e) altri costi
2) Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	7) Servizi	10) Ammortamenti e svalutazioni: c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni d) svalutazioni dei crediti nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide
3) Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	8) Godimento di beni di terzi	12) Accantonamenti per rischi
4) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	10) Ammortamenti e svalutazioni: a) delle immobilizzazioni immateriali b) delle immobilizzazioni materiali	13) Altri accantonamenti
5) Altri ricavi e proventi	11) Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	
	14) Oneri diversi di gestione	

**Tabella 1: Valori e costi della produzione**

I componenti positivi e negativi classificabili in voci del conto economico<sup>36</sup>, diverse da quelle indicate in precedenza, concorrono alla formazione della base imponibile se correlati a componenti rilevanti della base imponibile di periodi d'imposta precedenti o successivi. Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, la base imponibile è determinata assumendo le voci del valore e dei costi della produzione corrispondenti a quelle indicate in precedenza.

I componenti fiscalmente rilevanti ai sensi delle norme IRAP, imputati direttamente a patrimonio netto o al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo

<sup>35</sup> Lett. a) e b) dell'art. 2425 c.c.

<sup>36</sup> Devono essere accertati secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa

(OCI), concorrono alla formazione della base imponibile IRAP<sup>37</sup> al momento dell'imputazione a conto economico.

Tra le componenti negative escluse vi sono<sup>38</sup>:

- le spese per il personale dipendente e assimilato classificate in voci diverse dalla voce di cui alla lett. b), n. 9, dell'art. 2425 c.c.;
- i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente;
- i costi per prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa, i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente;
- gli utili spettanti agli associati in partecipazione che apportano solo lavoro;
- la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto;
- le perdite su crediti;
- il contributo sanitario obbligatorio versato con il premio di assicurazione RC per veicoli e natanti, l'IMU/ICI.

Per le società di capitali ed enti equiparati, l'aliquota ordinaria è pari al 3,9%.

Per quanto riguarda le società di persone la base imponibile è determinata dalla differenza tra:

- l'ammontare dei ricavi (art. 85, c. 1, lett. a), b), f) e g), TUIR), e delle variazioni delle rimanenze finali (artt. 92 e 93 TUIR)
- l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali.

I componenti positivi e negativi rilevanti devono rispettare le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione valevoli per la determinazione del reddito d'impresa ai fini dell'Irpef.

---

<sup>37</sup> La rilevanza ai fini IRAP è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura (art. 2, c. 2, D.M. 8 giugno 2011).

<sup>38</sup> Art. 5, c. 3 e art. 11, c. 1, lett. b), D.Lgs. n. 446/1997

Le plusvalenze non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini Irap, non essendo menzionate dalla norma<sup>39</sup>.

Non rilevano le plusvalenze relative a beni strumentali, anche non derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda, né le plusvalenze derivanti dal realizzo di beni diversi da quelli strumentali e non costituenti beni-merce (c.d. beni-patrimonio<sup>40</sup>). Analogamente, tra i componenti negativi rilevanti ai fini della base imponibile IRAP non concorrono le minusvalenze.

Le imprese individuali e le società di persone che hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare e sono in contabilità ordinaria, possono optare per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole previste per i soggetti Ires.

L'opzione è irrevocabile per tre periodi d'imposta e deve essere comunicata con la dichiarazione IRAP presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione, al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata salvo revoca.

I soggetti in contabilità semplificata determinano la base imponibile con gli stessi criteri previsti per i soggetti in contabilità ordinaria e devono procedere alla riclassificazione dei componenti positivi e negativi, utilizzando lo schema di conto economico previsto dall'art. 2425 c.c.

Nella quantificazione della base imponibile è necessario fare riferimento ai componenti positivi e negativi "classificabili" nelle voci di conto economico interessate.

La Legge di Bilancio 2017 ha quasi totalmente riscritto l'art. 66 del DPR 917/1986 relativo al reddito delle imprese in contabilità semplificata, dall'1° gennaio 2017 infatti, viene abrogato il regime contabile semplificato che era basato sul criterio di competenza economica, introducendo il principio di cassa<sup>41</sup>.

---

<sup>39</sup> Art. 5-bis, D.Lgs. n. 446/1997

<sup>40</sup> Se riferite ad immobili, rilevano ai fini della determinazione del valore della produzione delle società di persone ed imprese individuali in regime di contabilità ordinaria che optano per la determinazione della base imponibile IRAP secondo le regole dei soggetti IRES

<sup>41</sup> Art. 1, c. 17-23, Legge 11 dicembre 2016, n. 232

Ciò ha ovviamente determinato delle modifiche anche ai fini Irap,<sup>42</sup> nel dettaglio, per i contribuenti che determinano il reddito ai sensi dell'art. 66 TUIR si prevede che i medesimi criteri siano utilizzati

per l'individuazione della base imponibile Irap.

A tali soggetti si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di rimanenze finali e passaggio dal regime semplificato al regime ordinario e viceversa.

Anche per le imprese individuali e le società di persone, l'aliquota ordinaria è pari al 3,9%.

La base imponibile per gli intermediari finanziari è determinata dalla somma algebrica delle seguenti voci del conto economico:

- margine d'intermediazione ridotto del 50% dei dividendi;
- ammortamenti dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale per un importo pari al 90%;
- altre spese amministrative per un importo pari al 90%;

I componenti reddituali derivanti esclusivamente dall'adozione del modello di rilevazione del fondo a copertura delle perdite per perdite attese su crediti di cui al paragrafo 5.5 dell'IFRS 9, iscritti in bilancio in sede di prima adozione del medesimo, sono deducibili dalla base imponibile ai fini dell'IRAP<sup>43</sup>:

- per il 10% del loro ammontare nel periodo d'imposta di prima adozione dell'IFRS 9;
- per il restante 90% in quote costanti nei nove periodi d'imposta successivi.

Si deducono:

- gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali ad uso funzionale per un importo pari al 90%;
- le altre spese amministrative per un importo pari al 90%

Per gli intermediari finanziari, l'aliquota ordinaria è pari al 4,65%.

---

<sup>42</sup> Art. 5-bis, c. 1-bis, D.Lgs. n. 446/1997

<sup>43</sup> Art. 1, c. 1068, Legge n. 145/2018

La base imponibile degli enti che svolgono in via esclusiva attività non commerciali è determinata dalla somma di<sup>44</sup>:

- retribuzioni spettanti al personale dipendente;
- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa;
- compensi erogati per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.

Sono, in ogni caso, esclusi dalla base imponibile:

- le remunerazioni dei sacerdoti e gli assegni ad essi equiparati;
- le somme a chiunque corrisposte a titolo di borse di studio o assegni.

La determinazione della base imponibile invece, per gli enti non commerciali che svolgono anche attività commerciale imponibile, per quanto riguarda la parte commerciale, va effettuata con le regole generali previste per le imprese.

Nell'analisi dei componenti negativi, i costi che non sono direttamente attribuibili all'attività commerciale sono dedotti per un importo pari al rapporto tra ricavi e proventi dell'attività commerciale rispetto a quelli totali dell'ente.

La base imponibile per le Pubbliche amministrazioni è determinata dalla somma di<sup>45</sup>:

- retribuzioni spettanti al personale dipendente;
- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa e per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente.
- Sono, in ogni caso, esclusi<sup>46</sup> dalla base imponibile le somme a chiunque corrisposte a titolo di borse di studio o assegni.

Gli enti che svolgono anche attività commerciali possono optare per la determinazione

---

<sup>44</sup> Art. 10, D.Lgs. n. 446/1997

<sup>45</sup> Art. 10-bis, D.Lgs. n. 446/1997

<sup>46</sup> In caso di distacco temporaneo di un dipendente presso un ente pubblico non economico, in posizione di comando, la posizione di comando del personale può essere assimilata a quella del personale distaccato. L'ammontare delle retribuzioni erogate concorre alla formazione della base imponibile IRAP del soggetto distaccatario, tenuto altresì a procedere con il versamento dell'IRAP

della base imponibile relativa a tali attività secondo le regole stabilite per le società di capitali e gli enti commerciali.

Per gli enti non commerciali, l'aliquota ordinaria è pari all'8,5%. Se l'ente svolge anche attività commerciale, per la quale ha determinato la base imponibile secondo le regole per le società commerciali, si deve applicare l'aliquota ordinaria del 3,9% su tale base imponibile.

#### **1.1.4 Aliquota e agevolazioni territoriali**

La legge istitutiva dell'IRAP fissa l'aliquota dell'imposta al 3,90%, trattandosi tuttavia di un'imposta locale, e precisamente regionale, sono le Regioni ad avere la facoltà di effettuare successivamente degli aggiustamenti potendola aumentare o diminuire fino ad un massimo di un punto percentuale (0,92%).

La percentuale può essere presente in tutti i settori<sup>47</sup> o essere diversa per settori di attività, in questo caso quindi la diversa aliquota comporta l'incentivazione o meno di determinati settori di attività piuttosto che altri<sup>48</sup>.

L'art. 5 del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68 contiene le norme per le Regioni ordinarie, quest'ultime dal 2013 hanno il poter di ridurre le aliquote fino ad azzerarle, nonché di disporre deduzioni dalla base imponibile<sup>49</sup>

La norma enuncia inoltre che le Regioni ordinarie non possono ridurre l'IRAP nel caso in cui la maggiorazione all'addizionale regionale all'IRPEF è superiore a 0,5 punti percentuali; per quanto riguarda il settore sanitario invece in caso di squilibri economici sono presenti sia alcuni automatismi fiscali, sia incrementi delle aliquote fiscali per le Regioni sottoposte ai piani di rientro dai deficit sanitari<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> Dipendente da una minore esigenza di mezzi finanziari complessivi da parte dell'impositore

<sup>48</sup> PETRANGELI P., Lo sconto Irap a forfait per le imposte sul reddito

<sup>49</sup> Nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti giurisprudenziali della Corte di giustizia dell'Unione europea.

<sup>50</sup> Art. 5, D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68, nel caso in cui le regioni abbiano sottoscritto un accordo con lo Stato contenente un Piano di rientro dai deficit sanitari per le quali l'art. 2, comma 80 della legge 23 dicembre 2009, n. 191, stabilisce che "resta fermo l'obbligo del mantenimento, per l'intera durata del piano, delle maggiorazioni dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'addizionale regionale all'IRPEF ove scattate automaticamente ai sensi dell'articolo 1, comma 174, della legge 30 dicembre 2004, n. 311". Un altro caso è quello in cui per le Regioni sottoposte ai Piani di rientro dai deficit sanitari, in sede di verifica annuale, sia stato accertato, dal Tavolo tecnico per la verifica degli adempimenti e dal Comitato permanente per la verifica dell'erogazione dei livelli essenziali di assistenza, il mancato raggiungimento degli obiettivi del Piano, con conseguente determinazione di un disavanzo sanitario

Anche le Regioni a statuto speciale ed le Province autonome di Trento e di Bolzano hanno il potere di azzerare l'imposta grazie alle norme contenute in questo caso nei loro Statuti speciali o nelle disposizioni di attuazione statutaria. Appare evidente che l'aliquota dell'8,5 per cento per le Amministrazioni pubbliche, non potendo, per sua natura, essere incrementata, rimane esclusa dall'applicazione degli automatismi fiscali.

I soggetti passivi IRAP per qualsiasi periodo d'imposta hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione compilando il modello Irap predisposto dall'Agenzia delle entrate, la riscossione avviene tramite autoliquidazione con il modello F24.

Il credito Irap risultante dalla dichiarazione è compensabile con tutti gli altri tributi e contributi che rientrano nel sistema del versamento unificato<sup>51</sup>. Per poter compensare orizzontalmente, crediti d'imposta derivanti dalle dichiarazioni, per importi superiori a 5.000 euro annui, è necessario apporre sulla dichiarazione il visto di conformità.<sup>52</sup> L'imposta risultante dalle dichiarazioni annuali non è dovuta, se gli importi spettanti a ciascuna regione non superano 12,00 euro.

Gli organi e le Amministrazioni dello Stato e gli enti pubblici diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, versano l'acconto mensilmente e per un importo pari a quello risultante dall'applicazione delle aliquote.

L'Irap è un "tributo proprio derivato", ovvero istituito e regolato dallo Stato, proprio per questo motivo le Regioni possono esercitare la loro autonomia impositiva entro i limiti stabiliti da quest'ultimo.

Per rendere la transizione verso il nuovo regime più graduale era stata prevista per alcuni settori una variazione transitoria delle relative aliquote, prevedendone comunque il graduale riallineamento verso l'aliquota ordinaria, fissata al 4,25%.

I soggetti che operavano nel settore agricolo, per esempio, nella prima fase dell'applicazione del tributo erano soggetti ad un maggiore carico fiscale, per questo motivo nel corso degli anni è stato soggetto fino al 2016 ad un'aliquota ridotta, anche se progressivamente crescente.

---

<sup>51</sup> Art. 17, D.Lgs. n. 241/1997

<sup>52</sup> Art. 1, c. 574, Legge n. 147/2013

Le Regioni vengono individuate come destinatarie del tributo “nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato”<sup>53</sup>, ad esse viene affidato il potere di variare l’aliquota e la facoltà di disciplinare mediante una legge, rispettando ovviamente le procedure applicative dell’imposta.

Analizzando quindi le modalità e le competenze delle Regioni a statuto ordinario in materia, competenze di carattere solo attuativo, è evidente che l’imposta stessa non può propriamente considerarsi un” tributo proprio della Regione”<sup>54</sup> all’art. 119 della Costituzione, comma 2.

La Regione produce “servizi ed economie esterne indivisibili e non vendibili”, quindi da questa visione è possibile definire l’Irap come la remunerazione dell’ente Regione<sup>55</sup>stesso.

Alla base di tutto c’è il principio del beneficio, assumendo che il valore dei servizi pubblici e delle economie esterne sia direttamente collegato all’attività produttiva.

L’iniziale volontà di un’unica aliquota uniforme per tutto il territorio testimoniava in concreto la volontà di cercare di valutare allo stesso modo i servizi offerti dagli enti locali alle imprese, ovunque queste fossero situate.

Alcuni effetti territoriali negativi erano già presenti ed evidenti al momento dell’emanazione della legge 662/1996<sup>56</sup>, la quale aveva come scopo quello di delegare al Governo la differenziazione dell’aliquota e delle basi imponibili per settori di attività<sup>57</sup>.

Ancora prima dell’introduzione dell’Irap l’analisi territoriale aveva evidenziato effetti diversi sul costo del lavoro, sia in termini assoluti che in termini pro capite, a seconda della collocazione territoriale delle imprese.

---

<sup>53</sup> art. 15 del D.lgs. n. 446 del 1997

<sup>54</sup> Essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle regioni con propria legge, nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale.

<sup>55</sup> La disciplina sostanziale dell’imposta non è divenuta oggetto di legislazione concorrente, ma rientra tuttora nella competenza esclusiva dello Stato in materia di tributi erariali, secondo quanto previsto dall’art. 117 Cost. comma 2, lettera e).

<sup>56</sup> Collegata alla legge finanziaria del 1997, che all’art. 3, comma 144, lettera f

<sup>57</sup>Questa esigenza di consentire la differenziazione territoriale degli interventi era presente nella raccomandazione della stessa Commissione Gallo, si doveva tenere conto nella istituzione della nuova normativa delle agevolazioni relative agli sgravi contributivi e all’esenzione dall’imposta locale sui redditi (ILOR) ancora vigenti per le attività svolte nelle aree in ritardo di sviluppo

Nei settori agricoli ed industriali, infatti, questi effetti hanno comportato grandi aumenti del costo del lavoro nelle imprese delle regioni del Sud ed alcune riduzioni dei costi nelle altre regioni; il settore dei servizi ha registrato invece una riduzione del costo del lavoro in tutto il territorio nazionale<sup>58</sup>. Ad esclusione del settore dei servizi dove è presente una minore fiscalizzazione degli oneri sociali, ci sarebbe stato nel Mezzogiorno<sup>59</sup> un relativo aumento del rapporto tra il costo del lavoro ed il valore aggiunto prodotto, mentre per le altre aree una sua riduzione.

L'art. 17, più precisamente il comma 3, cerca di risolvere il problema delle imprese del Mezzogiorno permettendogli di mantenere stabile il differenziale di fiscalizzazione; questa agevolazione prevede la detrazione dall'imposta originale, di una somma pari al 2% delle spese per prestazioni di lavoro dipendente nel 1998 e all'1% nel 1999, per poi decadere nel 2000.

Viene concessa la possibilità, in tutte le aree depresse oltre a quelle nel Mezzogiorno<sup>60</sup>, la possibilità di dedurre dal valore aggiunto prodotto nel territorio una somma pari a tali utili per tutte le imprese che possono vantare il diritto all'esenzione decennale dell'ILOR sugli utili.

### **1.1.5 Evoluzione normativa dell'imposta**

L'imposta ha subito vari interventi normativi nel corso degli anni.

Antecedentemente alla legge 24 dicembre 2007, n. 244 la base imponibile era calcolata tramite la differenza tra la somma delle voci classificate nel valore della produzione<sup>61</sup> e la somma delle voci classificate nei costi della produzione<sup>62</sup>, ad esclusione delle perdite su crediti e le spese per il personale dipendente.

Nel 2007 con la L. n. 244 del 2007, ha avuto luogo una significativa riforma dell'imposta, infatti sono state ridotte le aliquote ed è stata ampliata la base imponibile,

---

<sup>58</sup> Con effetti a favore delle imprese del Sud di entità molto più limitata di quella di cui avrebbero beneficiato le imprese delle altre regioni

<sup>59</sup> Gli artt. 17 e 18 del D.lgs. n. 446 del 1997 prevedevano un regime speciale, ma transitorio, a favore delle imprese produttive localizzate nel Mezzogiorno

<sup>60</sup> Art. 17, comma 1

<sup>61</sup> Al comma 1, lett. a), art. 2425 c.c.

<sup>62</sup> lett. b), comma 1.

con l'introduzione dell'indeducibilità parziale degli interessi passivi e l'abolizione degli ammortamenti anticipati ed accelerati.

Nel 2008 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'indeducibilità 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<sup>63</sup> 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). Come precedentemente evidenziato 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.

Nel 2014 con la Legge di Stabilità 2014<sup>64</sup> 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.

Nel 2015 la Legge di Stabilità 2015<sup>65</sup> introduce ulteriori e significative modifiche, in particolare i soggetti IRAP, a partire dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2014, hanno la facoltà di dedurre integralmente dalla base imponibile il costo sostenuto per il lavoro dipendente a tempo indeterminato che eccede le altre deduzioni previste dall'articolo 11 del D.Lgs 446/1997, ovvero:

- i contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;

---

<sup>63</sup> L. n. 228/12

<sup>64</sup> L. 147/2013

<sup>65</sup> Legge n. 190/2014

- la deduzione forfetaria e i contributi assistenziali e previdenziali per i lavoratori a tempo indeterminato;
- le spese per apprendisti, disabili, personale assunto con contratti di formazione e lavoro, personale addetto alla ricerca e sviluppo;
- le indennità di trasferta, per la parte che non concorre al reddito del dipendente, sostenute dalle imprese di autotrasporto merci;
- la deduzione per le imprese con componenti positivi non superiori a 400mila euro e la deduzione per l'incremento della base occupazionale.

La deducibilità IRAP sul costo del lavoro introdotta dalla Legge di Stabilità 2015 è prevista anche per i contratti a tempo indeterminato in somministrazione, mentre è esclusa per i dipendenti agricoli a tempo determinato con almeno 150 giornate lavorative.

Nella medesima annualità si segnala il decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139, in attuazione della direttiva 2013/34/UE, che ha innovato, in modo significativo, le disposizioni recate dal Codice civile relative alla redazione del bilancio e alla comunicazione finanziaria, con effetti dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016.

Il coordinamento della disciplina in materia di Ires e Irap con le nuove disposizioni civilistiche relative alla redazione del bilancio ed i nuovi principi contabili nazionali è stato effettuato con l'art. 13-bis del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19.

E' stata conseguentemente prevista una proroga del termine per la presentazione delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2016.

Nel 2016 la Legge di Stabilità 2016 <sup>66</sup> oltre ad aver esentato da Irap i soggetti che operano nel settore agricolo, le cooperative di piccola pesca ed i loro consorzi, e quelle che forniscono in via principale, servizi nel settore selvicolturale, a decorrere dal 2016, nei commi 123 e ss.gg. ha elevato gli importi deducibili dall'Irap in favore di alcuni soggetti di minori dimensioni, rafforzando le deduzioni in favore delle società

---

<sup>66</sup> Articolo 1, commi da 70 a 72 della legge n. 208 del 2015

in nome collettivo e in accomandita semplice e delle persone fisiche esercenti attività commerciali, nonché delle persone fisiche e delle società semplici esercenti arti e professioni.

Nel 2017 la Legge di bilancio 2017 <sup>67</sup>ha introdotto, ai commi da 148 a 159, una serie di agevolazioni fiscali e finanziarie volte ad attrarre investimenti esteri in Italia. Tra l'altro, si è intervenuto sugli incentivi per il rientro in Italia di docenti e ricercatori residenti all'estero, rendendo strutturale la misura che consente di abbattere, per un determinato periodo di tempo, la base imponibile a fini Irpef e Irap in favore dei predetti soggetti.

Nel 2018 la Legge di Bilancio 2018 <sup>68</sup>ha previsto che per il solo 2018 fosse consentita la deducibilità integrale del costo dei lavoratori stagionali ai fini Irap.

Nel 2019 con la legge di Bilancio 2019<sup>69</sup> vengono cancellate le maggiori deduzioni IRAP previste per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

Nel 2020 per effetto dell'articolo 24 del DL 34 2020, il cosiddetto decreto Rilancio, il legislatore d'emergenza ha disposto, per un ampio numero di contribuenti<sup>70</sup>, l'esonero dall'obbligo di versamento:

- del saldo Irap 2019;
- del primo acconto Irap 2020.

La norma fa riferimento al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 per il stralcio del saldo ed al 2020 per l'abbuono dell'acconto.

Nel 2022 con la legge di Bilancio 2022 <sup>71</sup>viene previsto l'esonero dall'imposta per gli imprenditori individuali e i professionisti/artisti non associati, che non hanno scelto

---

<sup>67</sup> Legge n. 232 del 2016

<sup>68</sup> Legge 27 dicembre 2017, n. 205, art 1 comma 116

<sup>69</sup> Art. 1, comma 1085, Legge 30 dicembre 2018, n. 145

<sup>70</sup> Tutti coloro che nel periodo di imposta precedente a quello in corso alla data del 19 maggio 2020 hanno conseguito ricavi o compensi per un importo inferiore a 250 milioni di euro, escludendo in ogni caso gli intermediari finanziari, le società di partecipazione, le società di assicurazione e le pubbliche amministrazioni

<sup>71</sup> Art. 1, comma 8, legge n. 234/2021

i regimi forfettario e di vantaggio e per i quali ricorrono i requisiti dell'autonoma organizzazione, come analizzato in precedenza.

In primo luogo la sua emanazione però, ha suscitato dei dubbi sull'esenzione delle imprese familiari risolti con il ricorso alla prassi.

Nella risoluzione 28 aprile 2008, n. 176/E già precedentemente fornita dell'Agenzia delle Entrate, si chiarisce che l'impresa individuale "ha natura individuale e non collettiva, pertanto è imprenditore unicamente il titolare dell'impresa, il quale la esercita assumendo in proprio diritti ed obbligazioni, oltre la piena responsabilità verso i terzi".

Nel 2021, ricalcando la stessa interpretazione del 2008 con la risoluzione 10 giugno 2008, n. 233/E, l'ADE ha chiarito che l'unico soggetto in una impresa familiare, ex art. 230-bis c.c., avente la qualifica di imprenditore è il titolare dell'impresa stessa.

Pertanto, sulla base di tale consolidata prassi, non c'è alcun dubbio sul far rientrare nell'esclusione da IRAP, a partire dal 2022, anche le imprese familiari.

In particolare la suddetta legge di Bilancio, a partire dal 2022, esclude da IRAP le persone fisiche, stabilendo che l'IRAP "*non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997*".

La lettera b) del comma 1 riguarda "*le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 51 [ora art. 55] del medesimo testo unico*" mentre la lettera c) concerne "*le persone fisiche, le società semplici e quelle ad esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, del predetto testo unico esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49 [ora art. 53], comma 1, del medesimo testo unico*".

Dalla disposizione vengono agevolate le persone fisiche (lavoratori autonomi, imprese individuali), per cui le società di qualunque tipo ed oggetto (di capitale, di persone, semplici) e le associazioni professionali continueranno ad essere soggette a tributo.

Ovviamente, l'esclusione<sup>72</sup> da imposta per le persone fisiche prescinde dall'esistenza di una "autonoma organizzazione", essendo di tipo soggettivo.

### **1.1.6 Le questioni di illegittimità costituzionale e comunitaria**

Come analizzato e descritto già in precedenza la stessa Commissione Gallo nei lavori preparatori per la determinazione della base imponibile del tributo aveva trovato una nuova giustificazione costituzionale ricollegandosi al principio del beneficio.

Per il principio del beneficio sono presenti costi e diseconomie per la collettività, questi derivano dalle attività produttive, è proprio per questo motivo che gli enti locali devono intervenire utilizzando un tributo per coprire i relativi oneri.

Il motivo per cui l'impresa paga l'Irap è la creazione di ricchezza sotto forma di valore aggiunto a prescindere dai destinatari<sup>73</sup>.

L'incostituzionalità dell'Irap ha riguardato nel corso degli anni sia il contrasto con l'art. 53 Cost., sia l'equiparazione tra l'esercizio di arti e professioni e l'attività di impresa<sup>74</sup>.

Cercando infatti di utilizzare un'unica e comune unità di misura<sup>75</sup>, la quale non garantirebbe in senso assoluto una uguale capacità contributiva<sup>76</sup>, si riscontra una problematica. La capacità contributiva non deve essere ridotta ad un mero parametro economico, dovendo considerare anche il suo valore sociale.

L'incostituzionalità del tributo è stata sottoposta spesso al giudizio della Corte costituzionale, ci sono state diverse pronunce, per esempio quella nel 2001<sup>77</sup> che ha dichiarato l'inammissibilità delle accuse confermando la piena legittimità del D. Lgs. 446 del 1997 e la sua coerenza ai principi costituzionali<sup>78</sup>.

---

<sup>72</sup> L'imprenditore familiare, Cass., n. 1537/2014; l'agente di commercio che svolge l'attività con l'aiuto di moglie e figli sotto forma di impresa familiare, Cass., n. 14789/2018; il professionista che fa uso di mezzi strumentali eccedenti il minimo indispensabile, Cass., n. 7495/2018; i professionisti che si avvalgono di dipendenti o collaboratori, Cass., n. 7609/2014,

Cass., n. 29146/2008 e Cass., n. 17429/2016

<sup>73</sup> BARDAZZI R., DI MAJO A., PAZIENZA M. C., L'IRAP: un'imposta ancora virtuosa, Studi e Note di Economia, n.1, 2006

<sup>74</sup> Creando una discriminazione delle attività di lavoro autonomo "pure" rispetto a quelle di lavoro di dipendente ed alle attività assimilate al lavoro autonomo, di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 49 del TUIR, non assoggettate al tributo.

<sup>75</sup> SCHIAVOLIN R., L'imposta regionale sulle attività produttiva. Profili sistematici, 2007

<sup>76</sup> Come dimostrato proprio dalla necessità di cercare un comune denominatore tra presupposti economici diversi

<sup>77</sup> Sentenza 156

<sup>78</sup> Corte costituzionale 10/04/2003 n. 124 in Giur Cost, 2004, III, 785 e ss.

In queste pronunce la Consulta ha sempre ribadito che l'Irap è *“un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate”*, l'elemento organizzativo quindi è stato giudicato come idoneo ad essere considerato indice di capacità contributiva. La Corte identificando l'elemento organizzativo all'interno della nozione stessa di impresa ha precisato che per quando si tratta di lavoro autonomo si può ipotizzare di essere in presenza di un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali e lavoro altrui, in assenza di specifiche disposizioni normative<sup>79</sup>.

Grazie al parere della Consulta si è concluso infatti che alcune attività professionali non devono considerarsi passibili d'imposta non avendo l'elemento organizzativo, aggiungendo inoltre con l'ordinanza della Corte costituzionale del 10/04/2003 n. 124 che il legislatore ha il potere, con il solo limite della non arbitrarietà, di decidere in merito alla capacità contributiva, la quale può essere determinata da qualsiasi indice che sia rivelatore di ricchezza<sup>80</sup>.

In linea generale quindi come possiamo ben capire il soggetto non è tassabile dal tributo se non si tratta di *“autonoma organizzazione”*, non deve essere presente l'impiego di lavoro altrui e i beni strumentali devono essere nei limiti di un *“qualunque contesto familiare”*<sup>81</sup>.

## **1.2 Effetti dell'Irap sull'impiego di fattori produttivi**

### **1.2.1 Effetto sulle scelte di indebitamento e autofinanziamento delle PMI**

Tutte le iniziative di investimento che sono intraprese all'interno dell'impresa devono essere necessariamente tradotte in scelte di carattere finanziario.

---

<sup>79</sup> TABELLINI, G. L'Irap zavorra il volo delle Pmi oltre la crisi

<sup>80</sup> Non solamente dal reddito individuale

<sup>81</sup> In merito però, la sentenza della Corte di Cassazione n. 21203 del 16 febbraio 2007, chiarì che l'attività professionale non necessariamente si connota dell'elemento dell'organizzazione, in mancanza della quale il professionista resta escluso dall'applicazione dell'Imposta.

Modigliani e Miller<sup>82</sup>, tramite i loro postulati, basati su mercati senza imposte, costi di transazione e altre imperfezioni di mercato, sostenevano che il valore dell'impresa sarebbe stato influenzato solo dalle decisioni di investimento, essendo interamente finanziati con il capitale netto.

La relazione tra le decisioni di investimento e quelle di finanziamento è molto importante; infatti, esse devono andare di pari passo, proprio per questo motivo il manager finanziario non deve essere solamente orientato alla ricerca quantitativa di risorse, ma deve possedere la capacità di utilizzare le fonti di finanziamento che ritiene più adeguate alle caratteristiche e alle esigenze dell'impresa.

Per un investimento sono molto importanti il suo rischio operativo e la sua politica di finanziamento, tenuto conto di questo e delle barriere e dei vincoli che sorgono si sceglierà un tipo di finanziamento rispetto ad un altro<sup>83</sup>.

Come è noto, la scelta di specifiche forme di finanziamento può comportare dei benefici fiscali, questo è possibile poiché l'interesse sul debito è un costo deducibile, tutti questi vantaggi aumenteranno indubbiamente il valore del progetto.

La scelta di un assetto finanziario rispetto ad un altro è determinante nel momento della definizione del reddito imponibile, questa può essere condizionata dalla presenza di norme che impongono prelievi sui redditi, essendo presente la deducibilità degli interessi sul debito.

Questo ragionamento sta a significare che nel caso fossero presenti normative fiscali, con benefici legati alla presenza di capitale di debito, si utilizzerebbero senza alcun dubbio fonti esterne all'impresa ricorrendo all'indebitamento.

Il grande ricorso al debito, dovuti dai benefici fiscali derivanti dalle deduzioni previste, deve essere prontamente gestito dal manager, il quale deve essere in grado di

---

<sup>82</sup> Il teorema di Modigliani-Miller in particolare riguarda la scelta tra debito e azioni, individua le condizioni sotto cui la scelta di emettere debito oppure azioni per finanziare un dato livello di investimenti, non influisce sul valore delle imprese, sollevando molteplici problemi ed aprendo nuove prospettive all'interno del dibattito teorico finalizzato alla creazione di modelli utili alla determinazione di un livello ottimo di indebitamento rispetto ai mezzi propri delle imprese.

<sup>83</sup> VITALETTI, G., The Optimal Lifetime of Capital Goods: a Restatement of Sraffa's Analysis of Fixed Capital, in Review of Political Economy, n. 1, 2008, pp. 127-145

considerare che con l'incremento dell'indebitamento, oltre al costo del capitale, crescono anche i rischi di fallimento<sup>84</sup>.

Anche se le assunzioni sono completamente diverse, la teoria del trade-off è collegata al Teorema di Modigliani–Miller, essa parte dal presupposto che è impossibile non tenere in considerazione le imposte all'interno di collettività organizzate sotto forma di Stato.

Il teorema, seguendo questo ragionamento individua la scelta di indebitamento ottimale limite alla quale l'impresa deve puntare per massimizzare i benefici connessi alla deducibilità degli interessi passivi e costi dell'indebitamento.

La struttura finanziaria ottimale per la singola impresa può essere ricavata considerando le imposte personali che gravano sugli investitori, essa corrisponde al livello massimo di indebitamento in relazione ai costi di fallimento.

Le voci di costo di cui facciamo riferimento vengono calcolate tramite il prodotto tra il valore attuale dell'ammontare dei costi per la probabilità che il fallimento si verifichi, quest'ultima è legata alla classe di business di appartenenza.

Le due determinanti della struttura finanziaria sono quella fiscale e quella legata ai costi di fallimento; quindi, si può dire che investitori poco tassati avranno azioni di imprese con alta leva, mentre le azioni di imprese con bassa leva saranno detenute da soggetti con maggiori prelievi fiscali, il tutto ricostituendo ovviamente il profilo di "rischio sopportabile".

I costi di fallimento li possiamo suddividere in costi diretti o indiretti, in base al fatto di essere legati all'attivazione o allo svolgimento della procedura fallimentare.

Il ricavo marginale legato al beneficio della deduzione degli interessi passivi, e il costo marginale legato invece ai costi di fallimento, chiamati "financial distress", avranno come punto di ottimo il punto nel quale il ricavo marginale eguaglierà il costo marginale<sup>85</sup>.

---

<sup>84</sup> In questo ambito si inserisce anche la teoria del trade – off che considera l'esistenza di una struttura finanziaria ottimale per la singola impresa, corrispondente al livello di indebitamento che ne massimizza il valore, ottimizzando il trade – off tra vantaggio fiscale del debito e valore attuale dei costi di fallimento.

<sup>85</sup> Questo coinciderà con quel livello di indebitamento nel quale il costo pagato in termini di rischio di fallimento, in relazione al debito contratto, supererà il beneficio marginale derivante dalle deduzioni.

Il Fisco, più precisamente le normative di tipo fiscale hanno un grande peso nelle decisioni sulla struttura finanziaria delle imprese e la composizione delle risorse finanziarie, un'impresa infatti può rimanere neutrale nei confronti delle scelte di investimento a patto che si garantisca la totale deducibilità dal reddito d'impresa degli interessi passivi; in questo caso infatti non essendo presente alcun tipo di tassazione il creditore avrà quindi il rendimento netto pari al rendimento lordo.

Con la riforma Visco si è affrontato il tema della neutralità del prelievo nei confronti delle scelte di finanziamento già nel 1996.

La “dual incom tax” è un'agevolazione, le imprese che ricorrono al debito mettono gli utili non distribuiti al primo posto, al secondo il debito e al terzo posto le azioni presenti sul mercato<sup>86</sup>. Questa agevolazione permetteva di tassare una parte degli utili di impresa con un'aliquota ridotta in base alla remunerazione ordinaria del capitale investito nell'impresa stessa, che coincideva con il costo opportunità per il socio di investire nell'impresa o in impieghi finanziari alternativi.

Se il Fisco intervenisse sulla struttura finanziaria in maniera ridotta ci sarebbe più capitale di rischio con diverse tipologie di strumenti finanziari, con caratteristiche simili a quelle del debito o a quelle capitale proprio, essendoci remunerazioni variabili a seconda dell'andamento dell'impresa.

In merito a questo l'Irap è stata anche accusata di imparzialità, per quanto riguarda la distinzione tra le imprese labour intensive e quelle capital intensive, penalizzando le prime e accentuando così la spinta alla "delavorizzazione" presente nelle economie moderne.

Un'impresa a parità di profitto ma con diversi costi del lavoro legati al mix di capitale e lavoro impiegato, avrà maggiori costi per il personale e maggiori oneri fiscali Irap<sup>87</sup> dovuti ad una minore intensità di capitale.

La “penalizzazione” delle imprese labour intensive era già presente, anche in misura maggiore<sup>88</sup>, nel regime fiscale precedente.

Bisogna considerare inoltre i vantaggi che un aumento dell'intensità di capitale incoraggiato dall'IRAP comporta nel lungo periodo; quindi, la riforma della tassazione

---

<sup>86</sup> DE ANGELO e MASULIS, Optimal Capital Structure under Corporation Taxation, Journal of financial economics

<sup>87</sup> Presentando a parità di profitto un maggior valore aggiunto

<sup>88</sup> Vedi i contributi sanitari, ora soppressi, che gravavano notevolmente sul costo del lavoro

sulle imprese e le sue problematiche vanno affrontate tenendo in considerazione orizzonti temporali sufficientemente ampi.

Infatti, più sarà elevata l'intensità di capitale nel lungo periodo e più crescerà il fattore capitale e la produttività del lavoro producendo sia una crescita produttiva maggiore, sia un più alto reddito e occupazione<sup>89</sup>.

### **1.2.2. L'impiego del lavoro ed i suoi effetti**

L'Irap incide in maniera omogenea sul costo di fattori come il capitale e il lavoro, non alterando il loro relativo prezzo e non influenzando sulla convenienza economica ad impiegare capitale piuttosto che lavoro nel processo produttivo, coerentemente con la neutralità ricercata dal legislatore.

Prendendo in considerazione un mercato di concorrenza perfetta, introducendo un'imposta che colpisca allo stesso modo entrambi i fattori, così come l'IRAP, si può sostenere che non c'è alcun effetto sostituzione<sup>90</sup>.

Deve essere sottolineato però che a causa principalmente dell'Irap molte imprese sono costrette a versare imposte anche se registrano una perdita, poiché quest'ultima tiene in considerazione:

- utili/perdite + costo del lavoro + costo del debito

All'incirca il 14 % delle imprese paga imposte anche se è in perdita, il fisco quindi tende ad aggravare la posizione di aziende già in difficoltà, essendo indebitate e/o limitate nell'accesso al credito queste imprese vedono peggiorare sempre di più la loro posizione finanziaria incrementando inoltre il rischio di fallimento.

La regressività dell'imposizione, la quale sfavorisce le imprese di minori dimensioni, può rappresentare un problema; infatti, se calcoliamo il rapporto tra le imposte dovute e il risultato lordo d'esercizio, si nota che il denominatore non tiene conto della base imponibile Irpef<sup>91</sup>, ma solo il risultato di esercizio ante imposte, ovvero la base imponibile Ires.

---

<sup>89</sup> Cercando di arginare nel breve periodo gli effetti negativi sull'occupazione

<sup>90</sup> BERNARDI L., Le tasse in Europa dagli anni Novanta, in *Economia italiana*, n. 3, pp. 769- 807, 2009, p. 74 e ss.

<sup>91</sup> Pur nella sua semplicità, questo tax rate consente comunque di esaminare il legame tra debiti di imposta e performance delle imprese

Se si vuole dare un parere riguardo l'obiettivo di una maggiore neutralità del sistema tributario rispetto al passato, non può che essere positivo, anche se complessivamente siamo ancora lontani dalla assoluta neutralità.

Nella realtà sono presenti due fonti distinte di capitale, il capitale proprio e il debito, sottoposte a differenti regimi fiscali.

Dagli anni Novanta si è arrivati a rendere neutrali le due opzioni di finanziamento, si è riusciti a fare ciò tramite l'abbassamento della pressione fiscale sul rendimento del capitale proprio<sup>92</sup> e l'innalzamento di quella sul rendimento del debito, comportando un aumento del rapporto tra prezzi di lavoro e capitale per imprese più "unlevered", una diminuzione invece per quelle più "levered".

L'impiego di forza lavoro è disomogeneo in base alle aree geografiche, la riduzione del costo del lavoro è quindi di conseguenza minore per i settori con una forte fiscalizzazione dei contributi sanitari, maggiore nel caso opposto.

Anche l'esclusione dei contributi obbligatori per l'assicurazione sugli infortuni comporta una disomogeneità per i diversi settori, comportando ad un diverso<sup>93</sup> sgravio fiscale. Da questa analisi è facile ed intuitivo comprendere che l'imposta favorisce il ricorso al lavoro autonomo, poiché il lavoro autonomo rispetto a quello dipendente è deducibile, comportando sempre di più il passaggio verso una maggiore esternalizzazione delle funzioni aziendali non strategiche.

Per lo stesso ragionamento viene favorito quindi il noleggio di servizi esterni rispetto all'acquisto di impianti o autovetture destinati all'utilizzo da parte dei dipendenti, questo perché l'impresa nel primo caso potrà dedurre sia i costi per l'utilizzo di beni di terzi sia i costi del lavoro non dipendente compresi nel canone; nel secondo caso, invece non saranno deducibili dall'imponibile IRAP.

### **1.2.3. L'Irap sulle decisioni di delocalizzazione ed esternalizzazione**

La scelta di avvalersi di dipendenti o collaboratori risulta fondamentale per capire se si è in presenza di un'attività organizzata; per lo stesso motivo, si deve tenere conto dell'impiego di capitali, propri o di terzi, sotto forma di beni strumentali

---

<sup>92</sup> DIT e abolizione dell'ILOR

<sup>93</sup> più consistente per quei comparti come il manifatturiero e le costruzioni che presentano mansioni più rischiose

Il legislatore introducendo il concetto di "attività autonomamente organizzata"<sup>94</sup> aveva come obiettivo quello di eliminare la distinzione tra redditi di fonte patrimoniale e no, presente dell'Ilor.

Questo concetto però non teneva in considerazione la presenza di "lavoratori autonomi", i quali svolgendo la loro attività dovessero far ricorso di una "componente organizzativa"

L'imposta ricadendo anche su imprese in rosso ha una natura "darwiniana"<sup>95</sup>, essa infatti contiene intrinsecamente un meccanismo che consente di combinare incentivi per le imprese in rapido sviluppo a disincentivi per quelle statiche o in regresso, comportando una penalizzazione tramite un'addizionale sul valore aggiunto, o premiate, con una riduzione dell'imposta sullo stesso.

La scelta tra le due opzioni dipendeva dal confronto, nello stesso arco temporale, tra il tasso di crescita annuo del loro valore aggiunto e il tasso di crescita del reddito nazionale, vedendo così se questo fosse stato inferiore o superiore.

Non riuscendo però a depurare gli incrementi dall'effetto dell'inflazione e scoraggiando gli investimenti, permettendo agli ammortamenti di ridurre il valore aggiunto, questa proposta aveva molte problematiche.

L'Irap, con le sue caratteristiche si presenta come un incentivo alla delocalizzazione produttiva e all'esternalizzazione nella produzione di alcuni servizi.

L'esternalizzazione è dovuta ad una convenienza del lavoro autonomo, mentre per quanto riguarda la delocalizzazione, essendo una imposta territoriale, induce le imprese a ricercare migliori condizioni al di fuori di un determinato territorio. Delocalizzare per un manager vuol dire scegliere la manodopera estera al posto di quella italiana.

L'Irap rende indeducibile dal reddito il costo del lavoro dipendente, in questo modo quindi tutti gli stipendi dei propri lavoratori dipendenti non possono abbattere la base imponibile, come analizzato e descritto nei precedenti paragrafi.

---

<sup>94</sup> in cui il legislatore supponeva rientrasse anche il normale svolgimento delle professioni liberali

<sup>95</sup> MEAZZA M., L'Irap penalizza gli studi anche sulle collaborazioni, Il Sole-24 ore, 1° dicembre, 1997, p. 85 e ss. 100  
CODAS., La natura darwiniana dell'IRAP, Estratto da una Relazione svolta presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti del Tribunale di Napoli il 12 maggio, 1998

Cercando di essere ancora più chiari si potrebbe concludere quindi che a parità di ricavi pagherebbe di più un'azienda che ha maggiori costi per il personale rispetto a quella che non ha lavoratori dipendenti o che li ha delocalizzati in altri Paesi.

In sostanza avendo maggiori oneri ai fini Irap gli imprenditori avranno una sempre più alta tendenza a delocalizzare la produzione all'estero o ad acquistare la manodopera dei subfornitori, come India o Cina, aumentando così la percentuale di disoccupazione nel nostro Paese.

## CAPITOLO II

### 2.1 Confronto del sistema fiscale e della sanità con i Paesi UE

Negli ultimi anni il fisco italiano è stato oggetto di numerose critiche, si è discusso di un'eccessiva pressione fiscale che va di pari passo con la necessità di ridurre la spesa sanitaria. In questo capitolo verranno esaminati i sistemi fiscali negli altri paesi europei, in particolare in quelli che hanno imposte analoghe all'Italia come Francia e Germania ed anche il Regno Unito, con l'obiettivo di verificare come viene finanziata la sanità sotto il profilo del gettito tributario.

#### 2.1.1 Il sistema fiscale francese

Dal 1789 in Francia il sistema fiscale si ispira ai principi di uguaglianza, capacità contributiva e progressività.

L'articolo 13 della "Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 26 agosto 1789", infatti, afferma che per il mantenimento della forza pubblica e per le spese di amministrazione è indispensabile un contributo comune che deve essere ripartito fra tutti i cittadini in ragione delle loro capacità contributive.

Come si intuisce vi è una perfetta corrispondenza con la normativa italiana, in particolare con l'art. 53 della nostra Costituzione nel quale si sancisce che tutti devono concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

L'articolo 14 del suddetto documento afferma che *"Tutti i cittadini hanno diritto a accertare, da soli o tramite propri rappresentanti, la necessità di un tributo pubblico, per acconsentirvi liberamente, vigilare sul suo uso e determinarne la proporzione, la base, la raccolta e la durata"*.

In Francia, a differenza di altri tributi obbligatori, le imposte possono essere accertate e riscosse solo in virtù di un atto dell'organo legislativo che è il Parlamento.

Tale principio è sancito dall'articolo 34 della Costituzione della V Repubblica del 4 ottobre 1958, in base al quale norme in materia di base, aliquote e modalità di riscossione delle imposte di ogni tipo sono stabilite per statuto.

L'esecutivo è quindi coinvolto solo nell'attuazione delle norme tributarie definite dal Parlamento, stabilendo i termini e le condizioni della loro applicazione sotto il controllo dei giudici tributari.

Di conseguenza, l'amministrazione fiscale si deve limitare a interpretare e commentare le disposizioni di legge nelle circolari che non devono né aggiungere né sottrarre niente a quanto sancito dalla legge.

Fermo restando che tutte le persone che hanno il loro centro di interesse economico sul territorio francese sono tenute a pagare le imposte si evidenzia che le tipologie principali sono le seguenti:

1. *Impôt sur le Revenu (I.R.)* (imposta sui redditi);
2. *Impôt sur les Sociétés (I.S.)* (imposta sulle società)
3. *Taxe sur la Valeur Ajoutée (T.V.A.)* (imposta sul valore aggiunto);

L' *Impôt sur le Revenu* è sostanzialmente la nostra IRPEF; la Francia però applica aliquote diverse rispetto a quelle adottate nel nostro paese, nello specifico, così come emerge dal sito ufficiale francese<sup>96</sup>, esse, per i redditi prodotti nel 2021 e quindi da dichiarare nella dichiarazione del 2022, oscillano tra l'11% e il 45% con la previsione di un'aliquota pari a zero per il redditi inferiori o uguali a 10225 €.

Più precisamente si applicheranno le seguenti aliquote per i seguenti intervalli di reddito:

- 11% per i redditi compresi tra 10225 € e 26070 €;
- 30% per i redditi compresi tra 26071 € e 74545 €
- 41% per i redditi compresi tra 74546 € e 160336 €
- 45% per redditi superiori a 160336€.

---

<sup>96</sup> <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1419>

Si osserva altresì che, a differenza del caso italiano, non grava sul reddito delle persone fisiche ma su quello dell'intero nucleo familiare.

L' *Impôt sur les Sociétés* colpisce gli utili di alcune società e persone giuridiche.

Secondo quanto previsto dall'articolo 209 del Codice delle Imposte francese relativamente alla competenza territoriale un'azienda è soggetta a questa imposta sui suoi utili solo se la sede della sua attività è il territorio francese.

In linea di principio, quindi, non vengono colpiti gli utili realizzati all'estero.

I soggetti dell'imposta sono le società di capitali, società per azioni, società a responsabilità limitata ma sono interessate, anche, le società freelance.

In base alla natura dell'attività svolta, possono essere assoggettate all'imposta suddetta anche alcune persone giuridiche non appartenenti alla categoria delle società di capitali, è il caso, per esempio, delle società civili che esercitano un'attività industriale o commerciale e delle associazioni che svolgono attività lucrative.

Inoltre, anche per chi normalmente gli utili prodotti rientrerebbero nel campo di azione della *Impôt sur le Revenu*, in capo al singolo socio, potrebbe optare per l'*Impôt sur les Sociétés*.

La *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, imposta sul valore aggiunto, come in Italia è un'imposta indiretta che viene pagata dai consumatori e riscossa dalle imprese. Precisamente è un'imposta generale sui consumi che viene addebitata direttamente ai clienti sui beni che consumano o sui servizi che utilizzano.

In Francia, l'ultima modifica delle aliquote IVA è avvenuta il 1° gennaio 2014, ai sensi dell'articolo 68 della legge n.2012-1510 del 29 dicembre 2012, modificata dall'articolo 6 della legge finanziaria per il 2014<sup>97</sup>.

Attualmente le aliquote risultano quelle di seguito riportate:

- tasso normale: 20%
- tasso intermedio: 10%
- aliquota ridotta (invariata): 5,5%

---

<sup>97</sup> <https://www.economie.gouv.fr/cedef/taux-tva-france-et-union-europeenne>

- tariffa speciale (invariata): 2,1%

L'aliquota IVA standard, quindi, è fissata al 20% in virtù dell' art. 278 del codice tributario generale, per la maggior parte delle vendite di beni e servizi, ovvero, si applica a tutti i prodotti o servizi per i quali non è espressamente prevista un'altra aliquota.

L'aliquota ridotta del 10% si applica in particolare ai prodotti agricoli grezzi, legna da ardere, opere di miglioramento abitativo che non beneficiano del 5,5 %, ad alcuni servizi di alloggio e campeggio, a fiere e mostre, giochi e giostre da luna park, ai biglietti d'ingresso a musei, zoo, monumenti, al trasporto passeggeri, al trattamento dei rifiuti, al restauro.

L'aliquota ridotta del 5,5% riguarda la maggior parte dei prodotti alimentari, prodotti per la tutela dell'igiene femminile, attrezzature e servizi per disabili, libri su qualsiasi supporto, abbonamenti gas ed elettricità, fornitura di calore da energie rinnovabili, fornitura di pasti nelle mense scolastiche, biglietteria per spettacoli dal vivo e cinema, alcune importazioni e consegne di opere d'arte, lavori di miglioramento della qualità energetica degli alloggi, alloggi sociali o di emergenza, proprietà di abitazioni .

L'aliquota speciale del 2,1% è riservata ai medicinali rimborsabili dalla previdenza sociale, alle vendite di animali vivi da macello e salumi a soggetti non passivi, al canone televisivo, ad alcuni spettacoli e alla stampa delle pubblicazioni iscritte presso la Commissione paritetica per le pubblicazioni e le agenzie di stampa.

Alcune operazioni sono esenti da IVA. Questi includono le operazioni soggette a un'altra tassa, alcune attività di interesse generale, gli scambi intracomunitari, nonché le esportazioni e determinate importazioni.

Alle imposte suddette si aggiunge l'*Impot sur la fortune immobilière* (IFI) che interessa i beni immobili, salvo beni d'impresa, terreni, foreste, locazioni/affitti di lungo periodo, ed ha aliquote progressive che vanno dallo 0,5% al 1,5% (con una soglia di accesso di 1,3 milioni). Si precisa che anche in questo caso oggetto di riferimento è l'intero nucleo familiare, infatti, ai fini del pagamento dell'imposta vengono presi in considerazione gli immobili di tutti i membri, anche quelli dei figli minorenni nel caso in cui i genitori ne abbiano l'amministrazione legale.

Sono oggetto dell'imposta i seguenti beni:

- gli immobili costruiti (per uso personale o per affitto): case, appartamenti e loro annessi (garage, parcheggio, cantina, ecc.)
- gli edifici classificati come monumenti storici
- gli immobili in costruzione dal 1° gennaio 2022
- gli immobili non edificabili (terreni edificabili, terreni agricoli, ecc.)
- gli immobili o frazioni di immobili rappresentati da azioni di società immobiliari
- i diritti immobiliari (usufrutto, diritto d'uso o abitazione, ecc.)

Tale imposta è calcolata sul valore netto dei beni imponibili al 1° gennaio, cioè dopo aver dedotto le spese in essere a tale data, purché giustificabili.

Le spese ammissibili sono le seguenti:

- spese per l'acquisizione di beni imponibili o diritti immobiliari (prestiti immobiliari)
- spese per lavori di miglioramento, costruzione, ricostruzione o ampliamento
- spese per l'acquisto di quote o azioni, in proporzione al valore dei beni e dei diritti immobiliari imponibili
- spese per lavori di manutenzione dovuti dal proprietario o pagati dal proprietario per conto dell'inquilino ma per i quali non ha potuto ottenere il rimborso
- spese per il pagamento delle tasse dovute per gli immobili interessati (ad esempio: imposta sugli immobili o imposta di successione)

Come quello italiano il sistema tributario francese prevede oltre alle imposte nazionali quelle locali distinguibili in relazione alla destinazione del gettito.

Quelle che abbiamo finora elencato rientrano nel primo gruppo, sono cioè imposte nazionali, mentre quelle delle quali parleremo di seguito rientrano nel novero delle imposte locali.

Il contributo economico territoriale, *Contribution Economique Territoriale* (CET), che ha sostituito l'imposta sulle imprese nel 2010 ed è costituito dal contributo immobiliare aziendale, *Cotisation Foncière des Entreprises* (CFE), e dal contributo sul valore

aggiunto aziendale, *Cotisation sur la Valeur ajoutée des Entreprises* (CVAE), ha caratteristiche molto simili alla nostra IRAP.

La *Cotisation Foncière des Entreprises* si applica alle persone fisiche e giuridiche che esercitano un'attività professionale autonoma al 1° gennaio e che non beneficiano dell'esenzione.

La società deve pagare tale imposta in ogni comune in cui ha locali o terreni.

In altre parole, il CFE deve essere pagato dalle aziende e dai privati che svolgono abitualmente un'attività professionale autonoma e indipendentemente dal loro status giuridico, dalla natura della loro attività, dal loro regime fiscale e dalla loro nazionalità.

Sono previste delle esenzioni che possono essere permanenti o temporanee.

Sono permanentemente e automaticamente esenti da CFE le seguenti organizzazioni:

- Enti locali, enti pubblici ed enti statali
- Grandi porti marittimi, porti autonomi, porti gestiti da enti locali, enti pubblici o società semi-pubbliche (ad eccezione dei porti turistici)
- Agricoltori, alcuni gruppi di datori di lavoro e alcuni GIE
- Alcune cooperative agricole e loro unioni
- Conducenti di taxi o ambulanze, proprietari o inquilini di 1 o 2 auto, con un massimo di 7 posti (senza contare il posto di guida), siano essi guidatori o autogestiti, a condizione che le 2 auto non siano in servizio contemporaneamente e che rispettano le tariffe regolamentari
- Cooperative e unioni di cooperative di artigiani, cooperative e unioni di cooperative di maestri barcaioli, cooperative marittime
- Alcuni pescatori, società di pesca artigianale e dichiaranti marittimi
- Società cooperative e partecipative (Scop)
- Venditori porta a porta indipendenti (VDI), per la loro remunerazione lorda complessiva inferiore a 6.787 euro

- Istituti di istruzione primaria e secondaria privati convenzionati con lo Stato e di istruzione superiore convenzionati o riconosciuti di pubblica utilità
- Insegnanti dilettantistici di lettere, scienze e arti e insegnanti delle scuole primarie che svolgano il loro insegnamento personalmente, sia a casa loro che a casa dei loro alunni, o in locali privi di insegna e non provvisti di disposizioni particolari
- Pittori, scultori, incisori e disegnatori considerati artisti che vendono solo il prodotto della loro arte
- Fotografi autori, per la loro attività relativa alla produzione di scatti e al trasferimento delle loro opere d'arte o d'autore
- Autori, compositori, coreografi, traduttori che percepiscono royalties e alcune categorie di imprenditori dello spettacolo (esibizioni dal vivo)
- Artisti lirici e drammatici
- Negozi di dischi indipendenti (con l'attività principale di vendita al dettaglio di fonogrammi)
- Enti che vendono libri nuovi al dettaglio con etichetta di libreria indipendente di riferimento o, per chi non ne è sprovvisto, con locali liberamente accessibili al pubblico e una vendita al dettaglio di libri nuovi che rappresenti almeno il 50 % delle vendite
- Ostetriche e infermiere (a meno che non rientrino nella professione infermieristica)
- Medici e ausiliari sanitari che aprono uno studio secondario in un luogo dove non ce ne sono altri o in un comune di meno di 2000 abitanti
- Atleti per la sola pratica di uno sport
- Alcune attività di stampa, come distributori specializzati di stampa
- Organizzazioni HLM e proprietari o inquilini che affittano o subaffittano occasionalmente parte della loro abitazione personale a un prezzo ragionevole (o ammobiliata, a condizione che l'alloggio sia la residenza principale del sub-locatario)
- Operatori di alloggi turistici o bed and breakfast (salvo diversa decisione del comune), a condizione che tali locali facciano parte della loro residenza personale (residenza

principale o secondaria al di fuori dei periodi di locazione) e non costituiscano residenza principale o secondaria dell'inquilino

- Aziende per la loro produzione di biogas, elettricità e calore attraverso la metanazione
- Attività di natura sociale (escluse le mutue assicurative, i loro sindacati e le istituzioni di previdenza)
- Le cooperative di credito comunali.

Di contro godono di un'esenzione temporanea i seguenti soggetti:

- Avvocati che abbiano seguito il percorso di formazione teorico pratica della durata di almeno 18 mesi dimostrabile dal certificato di attitudine alla professione di avvocato (CAPA) ed esercitino la propria attività in modo autonomo, individualmente o in gruppo
- Nuove imprese
- Imprese situate in aree di aiuto regionale
- Imprese situate in zone di assistenza agli investimenti per le piccole e medie imprese
- Imprese situate in aree di rilancio rurale
- Aree urbane sensibili (ZUS) o quartieri prioritari per le politiche urbane (QPV)
- Zone libere urbane di prima generazione
- Zone franche urbane di seconda generazione
- Zone franche urbane-territori di imprenditori di terza generazione
- Medici, paramedici e veterinari
- Giovani imprese innovative e giovani imprese universitarie (JEIU)
- Aziende con sede in Corsica
- Imprese ubicate nelle aree occupazionali da rivitalizzare (BER)
- Imprese situate in zone di ristrutturazione della difesa (ZRD)

- Aziende situate in zone franche (ZFA) in Guadalupa, Guyana, Martinica, Reunion o Mayotte
- Imprese create in aree urbane da rivitalizzare (BUD) tra il 1° gennaio 2018 e il 31 dicembre 2020 e che sono esenti da imposta sul reddito o imposta sulle società
- Società costituite in comuni limitrofi alla BUD tra il 1° gennaio 2019 e il 31 dicembre 2020 esenti dall'imposta sul reddito o dall'imposta sulle società

Il CFE è calcolato sul valore locativo degli immobili assoggettati all'imposta utilizzati dalla società ai fini della propria attività nel periodo di riferimento.

I beni interessati sono quelli di proprietà della società, quelli in locazione finanziaria e quelli ad uso gratuito.

Il valore locativo è calcolato secondo le stesse regole che determinano la tassa di proprietà. Nello specifico il valore locativo dei locali professionali è determinato secondo un listino in cui sono classificati i locali ad uso professionale o commerciale, in base alle loro caratteristiche fisiche o alla loro destinazione d'uso: ad esempio, grandi magazzini, punti vendita, magazzini ecc.

Secondo questa classifica il retrobottega di un locale commerciale, adibito al deposito delle merci, non ha lo stesso valore della parte principale dedicata all'accoglienza dei clienti.

La determinazione di tale valore tiene generalmente conto dei canoni medi praticati in un determinato periodo. Tuttavia, dal 2020, quando il valore degli impianti tecnici, dei materiali e degli strumenti presenti negli immobili o nei terreni e destinati all'attività non supera un importo di 500.000 euro, tali fabbricati e terreni non hanno carattere industriale e il loro valore locativo viene quindi determinato come quello dei locali commerciali.

Sono altresì previste delle riduzioni della base imponibile, nello specifico per il calcolo del CFE, le basi fondiarie degli stabilimenti industriali sono ridotte del 30%, del 50% quelle delle nuove imprese per l'anno successivo a quello di creazione; in proporzione al tempo di inattività per alcune attività stagionali (ad es. ristoranti, caffè), del 75% per un artigiano che occupa 1 dipendente, 50% per 2 dipendenti e 25% per 3 dipendenti

(senza contare gli apprendisti), se la retribuzione del lavoro (utile, retribuzione e oneri sociali) rappresenta più del 50% del totale fatturato IVA inclusa

Quando il valore locativo è molto basso, viene stabilito un contributo forfettario minimo a partire da una base il cui importo è fissato con deliberazione del comune o dell'EPCI. La scala di questo contributo fisso viene rivalutata ogni anno.

L'importo del CFE è il prodotto della base imponibile e dell'aliquota fissata dal comune e pertanto varia da un comune all'altro.

Il CVAE, che è dovuto dalla società (persona fisica o giuridica) che realizza più di 500.000 euro di fatturato escluse le tasse (indipendentemente dalla sua forma giuridica, attività o regime fiscale) e svolge un'attività imponibile al CFE, Viene calcolato in base al valore aggiunto prodotto dall'azienda.

Il fatturato e il valore aggiunto (base imponibile: base di calcolo CVAE) sono, quindi, presi in considerazione per determinare la base imponibile CVAE.

Il fatturato viene utilizzato per determinare la soglia di ammissibilità per il CVAE e l'aliquota fiscale effettiva della società.

Il calcolo del fatturato viene effettuato nel periodo di riferimento che generalmente corrisponde all'esercizio finanziario che si conclude nell'esercizio fiscale. Il fatturato da prendere in considerazione per la base CVAE è, però, più ampio del fatturato contabile della società, infatti, comprende i seguenti voci:

- Voci che normalmente compongono il fatturato (vendita/prestazione di servizi)
- Voci aggiuntivi (plusvalenza da alienazioni di cespiti quando riferiti all'attività corrente e normale + rifatturazione di costi iscritti in conto trasferimento spese)

Il valore aggiunto è determinato sulla base del fatturato, maggiorato degli altri proventi, e ridotto dei costi di produzione e degli altri oneri relativi alle attività imponibili.

Come detto le attività imponibili sono quelle che rientrano nel campo di applicazione della CFE, che esercitano l'attività dal 1° gennaio e che non beneficiano di un'esenzione.

Se la società è di nuova costituzione non paga questa imposta per quell'anno, tranne il caso in cui si tratti di un trasferimento di attività, il quest'ultimo caso, infatti, il CVAE deve essere pagato.

L'aliquota del contributo è teoricamente pari allo 0,75% del valore aggiunto prodotto (indipendentemente dal fatturato), tuttavia, le società il cui fatturato non supera i 50.000.000 di euro beneficiano di sgravi fiscali, pertanto, in relazione allo scaglione del fatturato si applicano le aliquote riportate nella tabella seguente<sup>98</sup>:

Fatturato IVA esclusa	Aliquota fiscale effettiva
Inferiore a 500 000 €	0 %
Tra 500 000 € e 3 milioni di €	$0,25 \% \times (CA - 500\,000\ €) / 2,5\ \text{millions}\ €$
Tra 3 milioni € e 10 milioni €	$0,25 \% + 0,45 \% \times (CA - 3\ \text{millions}\ €) / 7\ \text{millions}\ €$
Tra 10 milioni € et 50 milioni €	$0,7 \% + 0,05 \% \times (CA - 10\ \text{millions}\ €) / 40\ \text{millions}\ €$
Plus de 50 milioni €	0,75 %

**Tabella 2: Aliquota d'imposta CVAE in base al fatturato (CA HT)**

Fonte: <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F23546>

Viene altresì riscossa un'imposta CVAE aggiuntiva (TACVAE), oltre al contributo CVAE, a beneficio delle Camere di commercio e industria regionali (CCI).

Il suo tasso è fissato al 3,46% però sono esenti alcune società: le società di noleggio di mobili professionali (LMP) e i professionisti che percepiscono profitti non commerciali (BNC), comprese le libere professioni.

<sup>98</sup> <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F23546>

Se la società è soggetta a TACVAE, l'importo dovuto viene calcolato nel seguente modo:

$$\text{CVAE dovuto (o contributo minimo)} \times \text{aliquota addizionale annuale} = \text{imposta addizionale}$$

Il CVAE che è classificata dai contabili nazionali come una tassa sulla produzione ha portato 18,9 miliardi di euro agli enti locali nel 2019, il che rappresenta il 12,4% del loro gettito fiscale.

Tali entrate sono state distribuite in ragione di 9,5 miliardi di euro a favore delle regioni (ovvero il 36% delle loro entrate fiscali), 3,8 miliardi di euro a favore dei dipartimenti (cioè il 9% delle loro entrate fiscali) e 5,6 miliardi di euro per comuni e intercomunali (7% del loro gettito fiscale)<sup>99</sup>.

Come si vede da quanto sopra evidenziato le imposte francesi per molti versi sono simili a quelle italiane ma le affinità tra il sistema francese e quello italiano però travalicano questi aspetti, infatti, secondo gli esperti quello che preme maggiormente evidenziare è l'eccessiva pressione sulle attività produttive, mentre entrambi i sistemi tassano molto meno il consumo, la conseguenza in entrambi i sistemi è una bassa crescita e entrate fiscali la cui base continua a ridursi anche in conseguenza della decisione di delocalizzare presa dalle aziende.

### **2.1.2 La sanità e le “mutuelles” francesi**

In Francia, dove lo stato si limita a coprire solo una parte delle spese sostenute per la cura dei suoi cittadini, esiste, in materia, una stretta cooperazione tra pubblico e privato e l'assicurazione sanitaria privata gioca un ruolo fondamentale per l'assistenza sanitaria dei francesi.

Come evidenziato da Marcel Porte<sup>100</sup> l'organizzazione del servizio sanitario francese affonda le proprie radici nell'affermazione dei principi liberali in pieno contrasto con programmi di assistenza strutturati e di natura statale.

---

<sup>99</sup> Ecalle F. La baisse des cotisations sur la valeur ajoutée des entreprises. 13.09.2020

<sup>100</sup> PORTE M., *Assurances sociales et traditions mutualistes*, Allier père et fils, 1923.

Nell'800 tali sistemi, infatti, potevano essere visti come lesivi della dignità umana i cui pilastri fondanti erano la libertà e la responsabilità; pertanto, nessun uomo poteva esimersi dal pensare alla tutela della propria salute né dal tutelarsi da altri eventi dannosi quali potrebbero essere gli infortuni, la disabilità e la disoccupazione.

Per le donne la cosa era diversa. Queste erano considerate estranea a tale logica, per loro natura incapaci di possedere la medesima dignità dell'uomo e perciò bisognose di protezione esterna di derivazione statale<sup>101</sup>.

La carenza del sistema statale di assistenza venne colmata dagli enti caritatevoli, in particolare quelli di estrazione cattolica. Da lì si succedettero una serie di riforme che portarono all'attuale sistema sanitario e alla presenza delle *mutuelles*.

Il sistema di assicurazione contro i rischi di malattia venne articolato su due livelli, il primo si estrinsecò in uno schema obbligatorio di assicurazione sociale di malattia (ASM), il secondo in uno complementare facoltativo fornito da assicurazioni private.

Relativamente allo schema obbligatorio fu fatto obbligo a tutti i lavoratori francesi di versare periodicamente i contributi a una cassa di malattia.

L'aliquota contributiva applicata veniva stabilita a livello governativo ed era la medesima per tutte le casse.

Quest'ultime sono organizzazioni private no profit, soggette a una stringente regolazione pubblica e non sono in concorrenza tra loro in quanto non è il lavoratore che sceglie la cassa ma questa viene assegnata d'ufficio.

Quella di dimensioni maggiori è la CNAMTS, *Caisse Nationale d'Assurance Maladie des Travailleurs Salaries* che destinata agli impiegati assiste circa l'85% dei francesi. Accanto ad essa operano circa altre quindici casse destinate all'assistenza di agricoltori, lavoratori autonomi, dipendenti statali, ferrovieri, militari ecc.

Per ciò che concerne i fornitori delle prestazioni sanitarie si evidenzia che essi sono del tutto indipendenti dalle casse suddette, infatti, il cittadino può liberamente scegliere

---

<sup>101</sup> FUCHS R. G., *Abandoned children: Foundlings and child welfare in nineteenth-century France*, SUNY Press, 1984.

il fornitore che preferisce e a posteriori le casse rimborseranno tra il 70% e l'80% della spesa sostenuta<sup>102</sup>.

Gli iscritti al sistema di ASM hanno massima libertà di scelta del medico e dell'ospedale: possono scegliere il fornitore preferito sapendo che le casse di malattia rimborseranno la spesa sostenuta.

Tale sistema, però, riguarda esclusivamente i lavoratori, pur estendendosi alle rispettive famiglie, ma esclude chi non ha un lavoro o non ha comunque un lavoro stabile.

Fino all'inizio del XXI secolo i soggetti che non potevano richiedere l'assistenza sanitaria secondo lo schema di ASM dovevano far fronte in proprio alle spese sanitarie oppure sottoscrivere una polizza privata.

In questa maniera, però, come fa notare Toth<sup>103</sup>, un gran numero di francesi era privo di un'assicurazione sanitaria,

Per superare tale difficoltà nel 2000 con la *Couverture Maladie Universelle* (CMU) venne istituito un programma "residuale"<sup>104</sup> finanziato dalla fiscalità generale, che rimborsa le spese mediche a coloro che dimostrano di non essere in grado di versare regolarmente i contributi. In questa maniera sostanzialmente oggi a tutti è garantita l'assistenza assicurativa.

Ritornando allo schema obbligatorio l'ASM non copre tuttavia integralmente le spese mediche sostenute: le casse di malattia rimborsano, infatti, tra il 70% e l'80% della spesa mentre la differenza, per la quale i francesi generalmente sottoscrivono un'assicurazione privata complementare, è a carico del paziente.

Secondo i dati rilevati<sup>105</sup> i pacchetti per la copertura assicurativa complementare vengono acquistati dai francesi prevalentemente presso organizzazioni assicurative senza fini di lucro, meglio conosciute come le *mutuelles*, e in misura marginale presso compagnie assicurative for profit.

---

<sup>102</sup> CHEVREUL K. et al., France: Health system review. *Health systems in transition*, 2015, 17/3.

<sup>103</sup> TOTH F., Healthcare policies over the last 20 years: Reforms and counter-reforms. *Health Policy*, 2010, 95.1: 82-89.

<sup>104</sup> TOTH F., Classification of healthcare systems: Can we go further? *Health Policy*, 2016, 120.5: 535-543.

<sup>105</sup> TOTH F., L'assicurazione sanitaria privata: alcuni paesi OCSE a confronto.

Nelle *mutuelles* il premio ha un valore medio generale non connesso al profilo di rischio tipicamente tenuto in considerazione dalle assicurazioni private<sup>106</sup>.

Ad esse viene riconosciuto il merito di aver sottratto la sanità francese dal pericoloso contrasto duale tra pubblico e privato, cosa che tipicamente avviene ancora oggi in Italia.

Si osserva che fino al 2017 la copertura complementare anche se ampiamente diffusa non era imposta dalla legge, da quell'anno è stata sancita l'obbligatorietà ragion per cui i datori di lavoro devono predisporre per i loro dipendenti una polizza complementare, coprendone la metà del costo.

D'altra parte, le polizze complementari vengono incentivate con la detrazione fiscale dei premi versati.

### **2.1.3 Il Modello fiscale tedesco**

Il modello fiscale tedesco negli ultimi anni è stato preso come punto di riferimento da diversi paesi europei anche perché la grande Germania ha potuto vantare un livello bassissimo di evasione fiscale.

Negli ultimi anni in Italia si è parlato spesso del modello tedesco al quale guardare per modificare l'IRPEF italiana così da garantire una maggiore semplicità ed equità.

Come evidenzia Giuseppe Corasaniti<sup>107</sup> anche se a differenza di quanto avviene in Italia in Germania i principi di capacità contributiva, uguaglianza e progressività non sono previsti dalla costituzione essi trovano perfetta applicazione nella Einkommensteuer, sorella tedesca dell'IRPEF italiana.

Come quest'ultima, infatti, è un'imposta diretta che colpisce il reddito delle persone fisiche. È, anche, una delle più importanti fonti di reddito per lo Stato.

---

<sup>106</sup> FORUM ANIA CONSUMATORI, Gli scenari del welfare. Verso uno stato sociale sostenibile; FrancoAngeli, 2015.

<sup>107</sup> CORASANTI G. Modello alla tedesca per ritrovare l'equità. 6 febbraio 2020 <https://www.ilsole24ore.com/art/modello-tedesca-ritrovare-equita-ACq4xGHB>

Per questa imposta il modello tedesco prevede una progressività lineare e in parte a scaglioni che si traduce in una progressività più aderente alla capacità contributiva del soggetto.

Le aliquote da applicare per la determinazione dell'imposta aumentano all'aumentare delle fasce di reddito, però è prevista una soglia massima oltre la quale sono applicate due differenti aliquote proporzionali per i corrispondenti "scaglioni".

A garanzia del minimo vitale è prevista un'area no tax che da circa 8.000 euro nel 2010 è aumentata a 9.408 euro nel 2020 per ciascun contribuente. Questo importo esente è raddoppiato, se il contribuente è coniugato o unito civilmente, in quanto in Germania è consentita la dichiarazione congiunta.

La base imponibile è costituita da tutti i redditi di una persona fisica se questa è residente in Germania, nel caso contrario si fa riferimento esclusivamente a quelli prodotti sul territorio tedesco. Inoltre, sono previste degli oneri deducibili come, per esempio, quelli inerenti alle spese sanitarie, alla formazione professionale, alle donazioni ad associazioni caritative, culturali e sportive oppure per gli alimenti pagati ai coniugi divorziati. Per tali oneri talvolta è previsto un tetto massimo di spesa.

Sono altresì previste delle detrazioni per i figli a carico.

Accanto all' *Einkommensteuer* che come abbiamo visto colpisce il reddito delle persone fisiche vi è la *Körperschaftsteuer* che colpisce il reddito delle persone giuridiche, nello specifico per quelle che hanno stabilito la loro residenza in Germania verranno assoggettate all'imposta tutti i redditi ovunque prodotti mentre per le altre solo i redditi prodotti in questo Paese.

Alle imposte che colpiscono il reddito anche in Germania si aggiunge un'imposta che colpisce il consumo. Questa che prende il nome di *Umsatzsteuer* prevede un'aliquota standard del 19% e un valore ridotto del 7%.

Quelle appena citate rappresentano i principali strumenti di finanziamento per la Germania (fig. 1) un paese dove vige uno dei sistemi fiscali più complessi. Come sancito dalla Costituzione, infatti, il sistema di tassazione tedesco si attua a tre diversi livelli: il governo federale (Bund), i governi regionali (Länder) e quelli dei comuni (Gemeinde).

	<b>Governo federale</b>	<b>Länder</b>	<b>Comuni</b>
<b>Imposta sui redditi persone fisiche</b>	42,5%	42,5%	15%
<b>Imposta sui redditi società</b>	50%	50%	-
<b>Imposta sul valore aggiunto (2015)</b>	53,2%	44,6%	2,3

**Tabella 3: Quote di spettanza**

Fonte: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/schede-paese/articolo/germania>

Le quote di spettanza di competenza di ciascun ente territoriale sono sancite in sede costituzionale per tutte le imposte tranne che per l'Iva. Per questa, infatti, la Costituzione rinvia a una apposita legge federale frequentemente modificata, per tenere conto di eventuali esigenze congiunturali.

Simile alla nostra IRAP è la *Gewerbesteuer* che sostanzialmente è un'imposta sul reddito che i commercianti devono pagare al proprio comune, pertanto l'aliquota varia da una municipalità a un'altra. Di conseguenza anche l'imposta non è la stessa ovunque e può variare da comune a comune. Essa tende ad essere leggermente più alta nelle città e nelle aree metropolitane rispetto alle aree rurali, anche se, in media, un imprenditore deve fare i conti con una tassa commerciale pari a circa il 15% del proprio profitto.

#### **2.1.4 I “Krankenkassen” tedeschi**

Come il modello fiscale, alla stessa maniera anche quello sanitario evidenzia delle peculiarità che attirano l'attenzione degli esperti che lo considerano un esempio in termini di qualità ed efficienza<sup>108</sup>. Bisogna innanzitutto permettere che in Germania sulla salute non si risparmia, infatti, nel 2018 in questo Paese per le prestazioni sanitarie, pubbliche e private, sono stati impiegati 391 miliardi, una cifra rilevante se specialmente posta a confronto con quanto è stato speso negli altri paesi europei sia a livello pro capite che in percentuale rispetto al PIL.

<sup>108</sup> OLIVARI S. Come funziona il sistema sanitario tedesco? 8 febbraio 2021

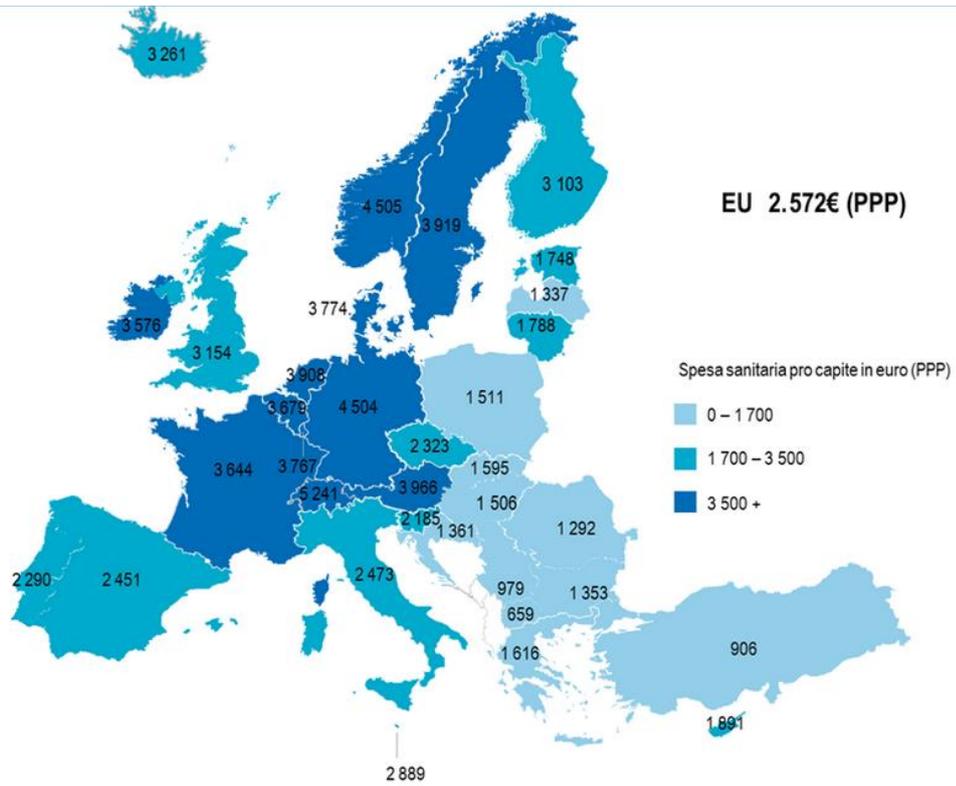


Figura 1: Spesa Sanitaria Pro-Capite

Fonte: OLIVARI S. Op. cit., p. 7

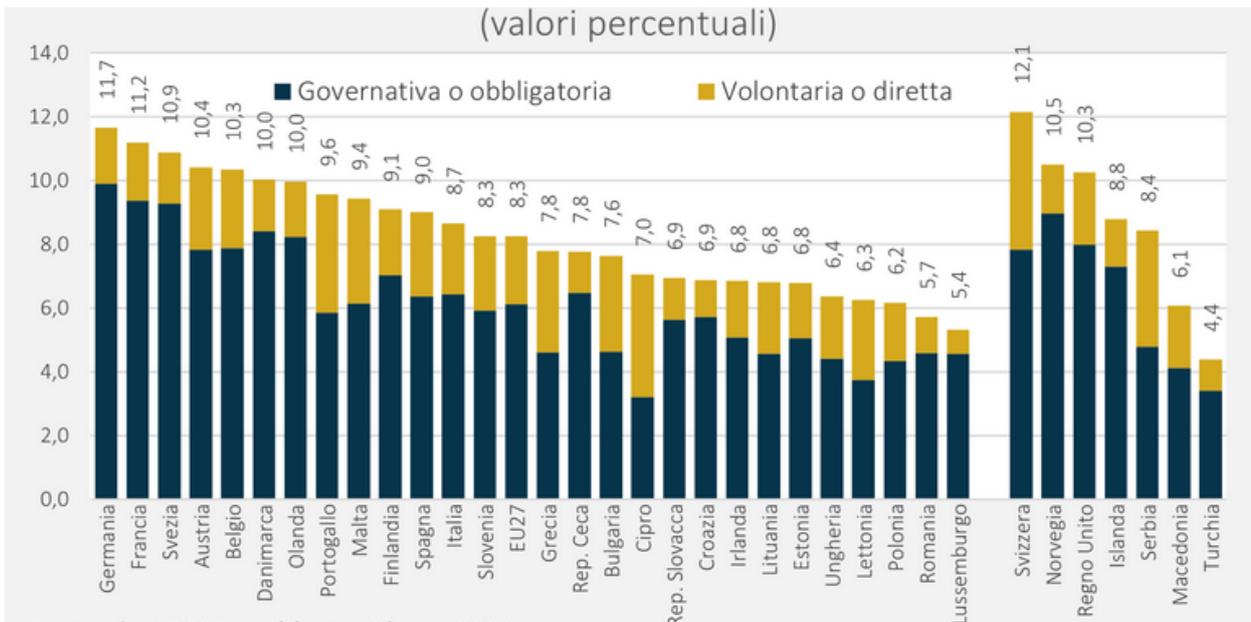


Figura 2: Spesa Sanitaria in percentuale di PIL nel 2019

Fonte: OLIVARI S. Op. cit., p. 8

Come si vede dai grafici seguenti la Germania a livello Europeo è tra i paesi che spende di più in sanità, con uno scarto, in termini pro- capite, di circa € 1.200 rispetto all'Italia e di circa € 1000 rispetto alla media europea.

Dai dati raccolti da Stefano Olivari emerge anche che dal 2011 la Germania destina una quota sempre maggiore di risorse alla sanità investendo circa il 0,6% del Pil in attrezzature, tecnologie e infrastrutture a differenza degli altri paesi europei che in genere destinano a tali voci mediamente lo 0,4%.

Si deve altresì dire che il finanziamento del sistema sanitario tedesco è affidato al sistema assicurativo.

Come si evince dalla figura seguente un ruolo determinante hanno le assicurazioni sociali obbligatorie mentre solo il 5% del finanziamento avviene tramite le tasse.

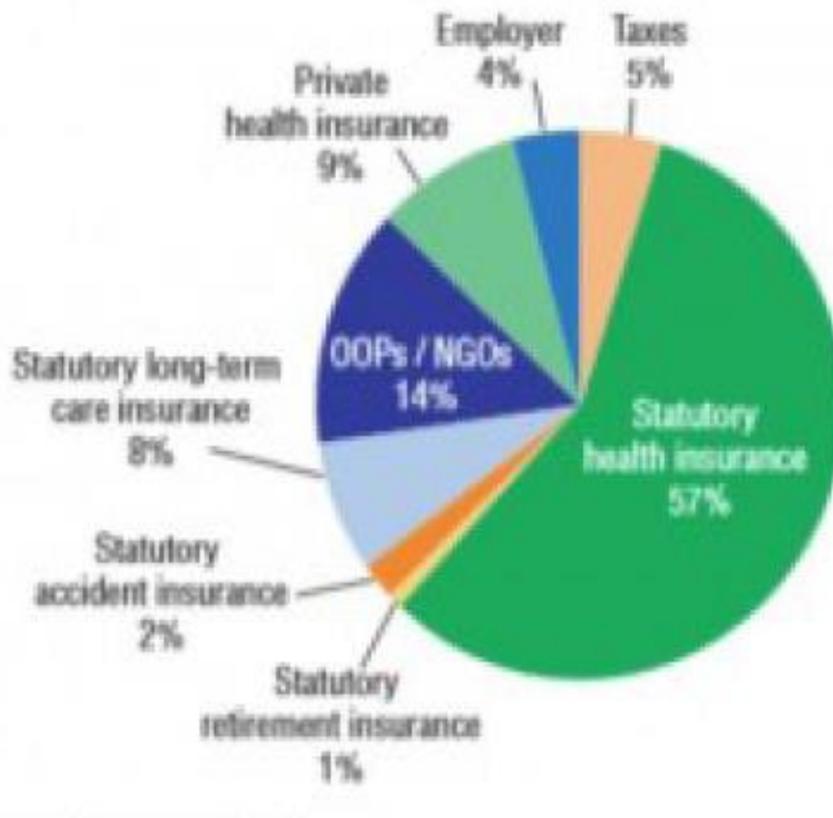


Figura 3: Le fonti di finanziamento della spesa sanitaria in Germania

Fonte: Bellini I., Op. cit., p.4

D'altra parte, lo stato centrale non solo non finanzia il sistema sanitario ma non si occupa neanche della sua gestione, nonostante ciò, mantiene un ruolo determinate al suo interno governando complessivamente il sistema e fissando le regole entro le quali le assicurazioni, il ministero sanitario del Land e le associazioni mediche possono muoversi autogovernandosi a livello di lander in termini di servizi, qualità, finanziamenti e infrastrutture.

Il sistema sanitario tedesco è considerato il più datato in Europa<sup>109</sup>, infatti, per comprenderne il funzionamento è necessario fare un passo indietro e arrivare alla fine dell'800 quando venne creato uno stato sociale particolarmente avanzato, incentrato sulle assicurazioni sociali obbligatorie e finanziato con i contributi delle imprese e dei lavoratori.

In meno di un decennio, e cioè dal 1883 al 1889, venne istituita l'assicurazione contro la malattia, quella sugli infortuni sul lavoro e venne introdotta anche la pensione di invalidità e vecchiaia<sup>110</sup>.

In breve tempo il modello tedesco, incentrato sul principio assicurativo che garantisce al lavoratore e alla sua famiglia la copertura sanitaria in base ai contributi versati e conosciuto anche come "modello Bismack", divenne un esempio per i principali paesi industrializzati che lo adottarono e ce molti ne conservano ancora oggi i tratti distintivi.

Oggi il sistema sanitario tedesco appare alquanto complesso e risente fortemente del modello Bismack, si basa sostanzialmente su un sistema di casse mutue, in tedesco *Krankenkassen*, tendenzialmente organizzate su base statale ma Michele Seste<sup>111</sup> lo definisce come un sistema a due anime dove convivono un'organizzazione della sanità pubblica basata sulle casse pubbliche, le cosiddette *gesetzliche Krankenkassen*, che fanno capo a un sistema di assicurazioni pubbliche e un sistema di assicurazioni private, quest'ultimo disciplinato dalla normativa in materia di assicurazioni.

---

<sup>109</sup> ANDREIS M., *La tutela della salute tra tecnica e potere amministrativo*, Giuffrè, 2004.

<sup>110</sup> BELLINI I., *Il sistema sanitario tedesco*, 15.09.2014

<sup>111</sup> SESTE M., *L'erogazione della prestazione medica tra diritto alla salute, principio di autodeterminazione e gestione ottimale delle risorse sanitarie*, Maggioli Editore, 2006.

Al primo sistema aderiscono circa il 90% degli assicurati che si distinguono in *Freiwillig* e *Pflichtversicherter* in relazione alla loro capacità, in base al loro reddito, di decidere liberamente se sottoscrivere un'assicurazione pubblica o privata.

Inizialmente i cittadini con redditi più elevati avevano la facoltà di non sottoscrivere le assicurazioni ma in virtù di ciò intorno agli anni '90 il numero degli assicurati calò drasticamente e in seguito a ciò venne introdotto l'obbligo di assicurarsi con il pubblico o con il privato.

In sostanza tutti i cittadini tedeschi oggi hanno l'obbligo di avere una copertura assicurativa, nello specifico se sono lavoratori dipendenti e possono vantare un reddito al di sotto di una certa soglia, che per esempio nel 2020 era stato fissato a € 62550, possono iscriversi a una delle cento assicurazioni pubbliche, valide anche per i loro familiari a carico, se hanno un reddito superiore possono optare per una privata.

I lavoratori autonomi, invece, possono decidere autonomamente a quale cassa iscriversi, infine, per alcune categorie professionali, come per esempio i militari, per l'assicurazione esistono canali speciali.

Completamente diversa la situazione dei soggetti disoccupati e di chi ha lavori per i quali consegue redditi mensili minori o uguali a € 450. Ad essi non è richiesto il versamento di nessun contributo è lo stato medesimo che si fa carico delle spese sanitarie a loro destinate<sup>112</sup>.

Nel caso dell'assicurazione pubblica il contributo da versare alle *krankenkassen* è determinato in funzione del reddito e viene calcolato nella misura del 15,5 % dello stipendio mensile. Il contributo viene ripartito tra il dipendente e il datore di lavoro rispettivamente nella misura del 53% e del 47%.

Nelle assicurazioni private, invece, come già detto, anziché in funzione del reddito il calcolo avviene in funzione del rischio sotteso al soggetto d'assicurare, pertanto, prima che l'assicurazione possa essere sottoscritta è richiesta una visita medica che attesti lo stato di salute della persona. È evidente che per una persona giovane e con un buon stipendio il costo è inferiore ma questo cresce con l'avanzare dell'età, ma anche in caso di malattie gravi, comunque, non può superare determinati livelli standard.

---

<sup>112</sup> OLIVARI S., Op. cit.

Generalmente le assicurazioni private garantiscono l'accesso a un servizio superiore rispetto a quello offerto dalle assicurazioni sociali permettendo l'accesso anche a medici e cliniche non convenzionate.

Le due anime, per usare il termine proposto da Michele Sesta<sup>113</sup> rispondono a esigenze differenti, infatti, nel sistema pubblico i contributi sono determinati in virtù del principio di solidarietà e pertanto la sua entità viene determinata in funzione del reddito e non del rischio. Il sistema consente anche di assicurare i familiari che non sono assicurati per altra via.

Diverso è il criterio guida dell'assicurazione privata, infatti, in questo caso il premio è determinato in funzione del rischio e non del reddito.

In sintesi, l'anima pubblica permette di garantire un alto tasso di solidarietà sia verticale, tra anziani e giovani, e orizzontale, tra malati e sani, e si caratterizza per un certo livello di compensazione dei rischi tra le diverse casse.

## **2.2 Comparazione con il modello nel Regno Unito**

Se la Germania è sempre stata sotto i riflettori sia per il suo sistema fiscale che per quello sanitario in realtà anche quelli del Regno Unito meritano una particolare menzione. Lo faremo nei paragrafi successivi in un'ottica di confronto specialmente per ciò che concerne il sistema sanitario.

### **2.2.1. Il Regno Unito ed il suo sistema fiscale**

Nel Regno Unito si riscontra un doppio livello di imposizione, uno a livello governativo gestito dall' *HM Revenue and Custom*, che potremmo considerare come la nostra Agenzia delle Entrate, subordinata al governo centrale che gestisce la quota preponderante delle imposte.

---

<sup>113</sup> Ivi.

Il secondo livello è quello locale e in un parallelismo con il caso italiano potremmo ricondurre a tale livello i tributi imposti a livello regionale e comunale, però non si trova un'imposta simile all'IRAP.

Alla stessa maniera come in Italia anche in Gran Bretagna le imposte si distinguono in dirette e indirette.

Alla prima categoria appartengono i seguenti tributi:

- *income tax*;
- *corporation tax*;
- *inheritance tax*;
- *capital gains tax*.

Rientrano invece nella categoria delle imposte indirette i seguenti contributi:

- *value added tax – V.A.T.*
- *stamp duty*;
- *stamp duty land tax*;
- *customs duty*.

Come per gli altri paesi fin qui esaminati la percentuale più alta del gettito fiscale è determinata dalle imposte sul reddito delle persone fisiche e delle società e dall'imposta sul valore aggiunto.

L'*income tax*, come l'IRPEF italiana, colpisce il reddito delle persone fisiche che viene calcolato in relazione al periodo fiscale inglese che decorre dal 6 aprile al 5 aprile dell'anno successivo. Si configura come un'imposta progressiva e per scaglioni per cui l'aliquota aumenta all'aumentare del reddito.

A differenza da quanto previsto in Italia in Gran Bretagna non esiste il concetto di nucleo familiare per cui ogni membro di una famiglia ai fini contributivi si configura come un singolo contribuente.

È prevista altresì una no tax area, *Personal Allowance*, che per il periodo 2021-2022 è stata fissata a £12,570 con un limite di reddito personale di £100,000<sup>114</sup>.

L'imposta sul valore aggiunto in Gran Bretagna prende il nome di VAT, *value added tax*, e prevede normalmente un'aliquota del 20% ridotta al 5% per alcuni beni e servizi, come ad esempio seggiolini auto per bambini ed energia domestica e persino allo 0% per la maggior parte di beni e vestiti per bambini.

### **2.2.2. Modello Beveridge ed il sistema sanitario**

Il sistema sanitario inglese prende le mosse dal lavoro di William Beveridge considerato uno dei più grandi riformatori della storia e padre del servizio sanitario nazionale britannico che si differenzia nettamente dai modelli fin'ora analizzati e che spesso viene messo in contrapposizione al modello Bismarck (tab. 2).

William Beveridge nel lontano 1942 presentò al parlamento britannico un ricco dossier, il *Social Insurance and allied service*, sulla situazione dell'intero settore della sicurezza sociale con le proposte per un miglioramento dei relativi servizi.

Il risultato fu appunto l'istituzione del *National Health Service* ovvero il servizio sanitario nazionale britannico che da allora si configurò come universalistico e basato sulla fiscalità generale così da garantire un accesso equo ai servizi a ciascuna persona, indipendentemente dal suo reddito o dalla sua condizione sociale.

Il punto cruciale per l'istituzione di tale sistema fu proprio il pensiero di Beveridge il quale considerava la sicurezza sociale una componente inscindibile della politica di stabilità economica e del progresso sociale.

Forte di tale convinzione la sua proposta si focalizzava su tre elementi determinanti:

1. diritto universale alla salute;
2. servizio sanitario onnicomprensivo volto alla prevenzione, diagnosi e cura delle malattie per la salvaguardia della salute fisica e mentale;
3. nazionalizzazione dell'offerta dei servizi sanitari.

---

<sup>114</sup> <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-income-tax/income-tax-rates-and-allowances-current-and-past>

In conseguenza di ciò i principi sui quali si fonda il sistema sanitario inglese possono essere riassunti nei seguenti punti:

- universalità sia in termini di accessibilità che di erogazione delle prestazioni;
- il finanziamento di tale sistema avviene attraverso la fiscalità generale alla quale ogni cittadino contribuisce in relazione alla propria capacità e di contro riceve i servizi in relazione al proprio bisogno;
- le prestazioni vengono erogate in maniera gratuita.

	<b>Modello Bismarck</b>	<b>Modello Beveridge</b>
<b>Modalità di finanziamento</b>	Contributi sociali versati dai lavoratori nelle casse-mutue	Gettito fiscale nazionale
<b>Erogazione dei servizi</b>	Enti/soggetti pubblici e privati	Enti/ soggetti pubblici
<b>Accesso</b>	Contribuenti	Tutta la popolazione
<b>Protezione dai rischi</b>	Diversa per le diverse categorie di lavoratori	Universale per tutti i cittadini e comprensiva di tutte le prestazioni
<b>Prestazioni garantite</b>	Definite dal contratto assicurativo	Tutte offerte dal sistema sanitario

**Tabella 3: Modello Bismarck vs modello Beveridge**

Il sistema sanitario inglese pertanto garantisce a tutti i suoi cittadini il libero accesso a tutte le prestazioni indipendentemente dal loro reddito o dalla loro professione.

Il finanziamento avviene solo, o comunque prevalentemente attraverso la tassazione generale e gli operatori sanitari sono quasi tutti dipendenti statali: lo stato, quindi, è sia finanziatore che erogatore delle prestazioni sanitarie

In breve tempo questo modello venne adottato in diversi paesi per esempio Spagna, gran Scandinavia e Nuova Zelanda ma anche in Italia nel 1978.

Il sistema sanitario proposto dal modello Beveridge è strutturato su due livelli: il primo conosciuto come *primary healthcare*, o cure primarie, si estrinseca in una sorta di filtro rappresentato dai medici di base, in inglese chiamati *gatekeeping*, i quali per primi prendono in cura il paziente e valutano la necessità di un invio al secondo livello per esami più approfonditi da fare presso uno specialista o in ospedale.

Questa struttura fa sì che i sistemi sanitari improntati sul modello Beveridge siano meno costosi e ciò è possibile almeno per due ordini di ragioni: in primis il soggetto produttore è anche erogatore ragion per cui vengono meno tutti i costi di intermediazione, in secondo luogo dal momento che esiste un primo filtro rappresentato dai medici di base ciò riduce notevolmente le richieste per visite specialistiche o ricoveri ospedalieri<sup>115</sup>.

Nonostante ciò, si rivelò scarsamente sostenibile e ciò fu alla base della riforma del 2012 del sistema sanitario inglese, mediante la quale quest'ultimo si è aperto all'approvvigionamento dei servizi e delle prestazioni sanitarie dal mercato privato alla fine di migliorare la qualità e l'efficienza delle prestazioni erogate.

In realtà questo fu soltanto l'atto conclusivo di un processo iniziato alcuni anni prima con le riforme attuate dalla Thatcher e con l'approvazione nel 1990 del *National Health Service and Community Care Act*, nel quale per la prima volta si pensò a un mercato interno, *internal market*, con l'obiettivo di incrementare la qualità e l'efficienza del sistema sanitario inglese mediante l'applicazione dei principi di competizione tipici del libero mercato.

Si tratta di un modello che vede da una parte i *purchaser*, composti dai *General Practice Fundholding* (i medici di base) e gli *Health Authority*, che fungono da "acquirenti" dei servizi sanitari a nome dei loro pazienti, e dall'altra i *provider*, gli ospedali (NHS Trust), organizzati come strutture semi-indipendenti, con l'obiettivo di fornire i servizi sanitari richiesti dai *purchaser*.

---

<sup>115</sup> MADEO, A., *Modelli di imputazione della responsabilità alle strutture sanitarie per l'evento avverso del paziente in Italia e in Inghilterra*, Giappichelli, 2020

La riforma del 2012 si concretizzò nell'atto normativo denominato *Health and Social Care Act* che però entrò in vigore solamente un anno dopo e cioè nell'aprile del 2013.

Questo ritardo è giustificabile in relazione alle ostilità che la stessa riforma aveva incontrato in quanto considerata lesiva del principio dell'universalismo delle prestazioni sanitarie sul quale fino a quel momento si era fondato il sistema sanitario inglese.

Il sistema sanitario inglese di oggi non è quindi quello che originariamente era stato proposto da sir Beveridge in quanto la riforma del 2012 segnò il netto passaggio alle logiche di mercato nell'obiettivo di garantire un'allocatione più efficiente delle risorse.

In tale ottica se prima del 2012 le risorse sanitarie destinate alla sanità erano affidate al Strategic Health Authorities e ai Primary Care Trusts, gli enti amministrativi che a livello territoriale garantivano le prestazioni sanitarie, individuando le priorità e distribuendo le risorse, con l'entrata in vigore della nuova legge questi furono sostituiti dai Clinical Commissioning Groups (CCGs), consorzi di medici di famiglia, ai quali venne attribuita la competenza di decidere sulle priorità cliniche, sull'allocatione delle risorse nel NHS e sull'approvvigionamento dei servizi necessari, anche avvalendosi del libero mercato cosa che ha contribuito in maniera evidente a snaturare l'universalismo che originariamente aveva caratterizzato il sistema sanitario inglese.

Purtroppo, contribuì anche ad aumentare le diseguaglianze sociali e territoriali nell'accesso alle prestazioni sanitarie per gli utenti del servizio stesso.

In sostanza al contrario da quanto si era auspicato prima della riforma il depotenziamento dell'universalismo e della gratuità del sistema sanitario inglese determinata dall'apertura alla concorrenza e al mercato in realtà non ha garantito il conseguimento degli standard sperati inoltre ha posto nuovi problemi in termini di

frammentazione dei servizi e disparità soggettiva e territoriale nell'accesso alle prestazioni<sup>116</sup>.

### 2.2.3 Sintesi comparata

Le diverse tradizioni politiche, culturali e socioeconomiche degli Stati europei hanno dato vita a sistemi sanitari differenti da paese a paese.

Possiamo in sintesi classificare i sistemi sanitari pubblici dei paesi analizzati nel capitolo, secondo tre criteri:

1. la modalità di finanziamento per la quale possiamo distinguere :
  - i modelli mutualistici, o di “social health insurance”<sup>117</sup> in cui la copertura sanitaria è garantita a fronte di contributi obbligatori versati dall'assicurato;
  - i modelli in cui i finanziamenti vengono dalla fiscalità generale, cioè una parte delle entrate dello Stato sono usate per finanziare la sanità e ciascun cittadino può accedervi<sup>118</sup>;
  - modelli in talvolta la distinzione non è così netta perché lo stato può intervenire anche nei sistemi mutualistici per integrare le risorse disponibili dai contributi, per esempio a favore di certe categorie di persone (es. disoccupati).
2. la natura del fornitore delle prestazioni: pubblica, privata a scopo di lucro o privata non-profit. Solitamente i modelli mutualistici si affidano parimenti a enti sanitari pubblici e privati, mentre i modelli universalistici prediligono gli enti sanitari pubblici;
3. il ruolo dei vari livelli di governo: nazionale, regionale o comunale.

In sintesi possiamo riassumere che due modelli principali sono il Bismark e il Beveridge; il primo, anche comunemente chiamato sistema di assicurazione sanitaria e sociale, è basato sul principio assicurativo che garantisce al lavoratore e alla sua famiglia la copertura sanitaria in base ai contributi versati.

---

<sup>116</sup> BUSSATA L., The commodification of health care. Salute, mercato ed equità nel sistema sanitario inglese, *BioLaw Journal-Rivista di BioDiritto*, 17(2), 77-90.

<sup>117</sup> Noti anche come modelli “Bismark”

<sup>118</sup> Modelli universalistici, “tax-financed”, noti anche come modelli “Beveridge”

In questo caso, sono i contributi obbligatori versati dai datori di lavoro e dai dipendenti che finanziano l'intero sistema sanitario.

Il secondo modello, conosciuto come sistema universalistico, garantisce una copertura universale ai cittadini, rispettando il diritto sociale di assicurare un buono stato di salute a tutta la popolazione.

Esempi virtuosi di questo sistema sanitario sono la Gran Bretagna e l'Italia. Tra i Paesi che abbiamo analizzato Germania e Francia adottano un sistema sanitario mutualistico, mentre il Regno Unito come l'Italia, adottano un modello universalistico.

Di seguito tre tabelle riassuntive che analizzano le principali caratteristiche del sistema di assistenza sanitaria in Francia, Germania e Regno Unito, evidenziando tra queste anche le loro modalità di finanziamento.

<b>Principali caratteristiche del sistema di assistenza sanitaria in Francia</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Sistema centralizzato, benché strutturato a livello territoriale (regionale e dipartimentale), nel quale alcune funzioni sono affidate alle autorità locali, soprattutto per l'assistenza agli anziani e ai disabili</li><li>• Fornisce una copertura universale basata sulla residenza, attraverso l'assicurazione sanitaria pubblica e, per gli indigenti, una copertura medica universale</li><li>• La spesa sanitaria è finanziata prevalentemente (tre quarti) da finanziamenti pubblici, provenienti dai contributi basati sul reddito e dal gettito fiscale</li><li>• Eroga servizi misti, pubblici e privati</li></ul>
<b>Principali caratteristiche del sistema di assistenza sanitaria in Germania</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Sistema decentrato, nel quale numerose competenze sono delegate agli Stati (Land) e nel quale svolgono un ruolo importante le organizzazioni della società civile (fondi malattia e associazioni di medici)</li><li>• Fornisce una copertura universale attraverso l'assicurazione sanitaria pubblica e l'assicurazione privata</li><li>• La spesa sanitaria è finanziata prevalentemente da fondi pubblici, provenienti dai contributi per la sicurezza sociale e dal gettito fiscale, integrati tramite pagamenti privati</li><li>• Eroga servizi misti, pubblici e privati</li></ul>

### **Principali caratteristiche del sistema di assistenza sanitaria nel Regno Unito**

- Sistema decentrato in funzione delle differenti entità che costituiscono il Paese, ma centralizzato all'interno di ciascuna di esse e organizzato e gestito su base locale; in Inghilterra, gli enti locali (consigli) contribuiscono all'erogazione e al finanziamento dell'assistenza sociale
- Fornisce una copertura prevalentemente gratuita presso il luogo di cura alle persone che risiedono di regola in Inghilterra
- La spesa sanitaria è finanziata principalmente con fondi pubblici provenienti dal gettito fiscale generale e dai contributi per l'assicurazione nazionale
- Eroga servizi prevalentemente pubblici

#### **Tabella 4- Principali caratteristiche altri SSN**

E' importante inoltre ai fini di una completa comparazione analizzare come i suddetti Paesi si comportano con imposte simili alla nostra IRAP.

L'Irap francese è un'imposta proporzionale al fatturato e prevede una base imponibile con metodo di calcolo molto simile all'Irap italiana, che comprende:

- Costo del personale;
- Interessi passivi o il costo del capitale (di rischio e di debito);
- Utili d'esercizio.

L'imposta è progressiva con aliquote che vanno dallo 0% per fatturati inferiori ai 500.000 euro, fino all'1,5% per le imprese con fatturati superiori ai 50 milioni di euro.

Per quanto riguarda la Germania invece, la Gewerbesteuer è un'imposta municipale sugli utili e il costo del capitale delle imprese.

All'utile di esercizio si aggiunge nella base di calcolo il 25% degli interessi passivi e del costo del capitale comunque sostenuto.

L'aliquota varia da municipalità a municipalità, un po' come la nostra Irap.

Il metodo di calcolo prevede che sull'utile d'esercizio, integrato degli interessi passivi e del costo del capitale, si applichi un'aliquota nazionale del 3,5%; su tale base l'imposta è calcolata applicando dei moltiplicatori stabiliti localmente, che non possono mai essere inferiori al 200%, collocandosi normalmente tra il 350% e il 400%.

Le grandi città applicano moltiplicatori anche del 490%. L'aliquota effettiva quindi va da un minimo del 7% (nel caso di moltiplicatore del 200%) fino al 17% (nel caso di moltiplicatore del 490%).

L'imposta è dovuta anche quando l'impresa è in perdita.

Nel Regno Unito non esiste un'imposta simile all'Irap. L'imposta sul reddito delle società nel Regno Unito (Corporation tax) è pari al 19% degli utili siano essi distribuiti o meno. In caso di distribuzione dei dividendi, essi saranno nuovamente tassati dal paese di residenza dell'azionista.

Questa deve essere versata alla fine dell'esercizio all'Agenzia delle Entrate Inglese (HMRC), dodici mesi dopo la fine dell'esercizio aziendale.

La Corporation Tax colpisce tutti i profitti d'azienda e viene applicata sui redditi di società ed associazioni residenti in UK, ma anche a organizzazioni non residenti fiscalmente in Gran Bretagna (rami d'azienda o branch) che operano però all'interno del paese e della comunità europea.

# CAPITOLO III

## 3.1 Evoluzione e scenari futuri del tributo

### 3.1.1 Il Sistema Sanitario Nazionale

In questo paragrafo si vuole analizzare il processo di definizione della quota complessiva delle risorse del Servizio Sanitario Nazionale (SSN) che vengono finanziate annualmente dallo Stato, partendo preliminarmente da una sua breve descrizione, dalla nascita alla sua evoluzione.

Il Servizio Sanitario Nazionale costituito dal “*complesso delle funzioni, delle strutture, dei servizi e delle attività destinati alla promozione, al mantenimento e al recupero della salute fisica e psichica di tutta la popolazione*” è stato istituito con la L. 833/1978 e si basa su tre principi fondamentali: l’universalità, l’uguaglianza e l’equità.

Rappresenta una tappa importante per lo sviluppo della sanità pubblica italiana, che ancora oggi è considerata in Europa e nel mondo un esempio<sup>119</sup> per la sua natura universalistica, affondando le proprie radici nell’articolo 32 della Costituzione.

Nel corso degli anni ‘90, per una maggiore esigenza di risorse finanziarie, il Servizio Sanitario Nazionale è stato riordinato.

In particolare con i decreti di riordino del 1992-1993 e del 1999<sup>120</sup> si ha un primo rafforzamento del potere delle Regioni e si introducono le aziende sanitarie al fine di garantire ai cittadini uniformità nell’assistenza sanitaria e prestazioni appropriate ai propri fabbisogni.

Da quel momento le unità sanitarie locali (USL) diventano aziende sanitarie con autonomia organizzativa (ASL).

L’ulteriore evoluzione si ha con la Legge 3 del 2001<sup>121</sup> che all’art. 117 ridisegna le competenze di Stato e Regioni in materia sanitaria. Lo Stato ha competenza esclusiva e determina i “*livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti sul territorio nazionale*” e i principi fondamentali nelle

---

<sup>119</sup> Prima tra le Carte nel Vecchio Continente a riconoscere e sancire il diritto alla salute.

<sup>120</sup> C.d. Riforma Bindi.

<sup>121</sup> Riforma del Titolo V della Costituzione

materie di competenza concorrente, affidando ad ogni Regione il compito “*di assicurare i servizi di assistenza sanitaria e ospedaliera*”.

Il Ministero della Salute<sup>122</sup> ha la funzione di “*organo centrale del Servizio Sanitario Nazionale*”, a seguito di interventi legislativi, il suo ruolo è mutato negli anni, esso esercita le funzioni spettanti allo Stato in materia di tutela della salute umana, sanità veterinaria, tutela della salute nei luoghi di lavoro, igiene e sicurezza degli alimenti e il coordinamento del SSN.

Nel 2017 per garantire la tutela della salute e contenere la spesa sanitaria nascono i Livelli essenziali di assistenza (LEA)<sup>123</sup>, le prestazioni e i servizi che il Servizio Sanitario Nazionale è tenuto a fornire sul tutto il territorio a tutti i cittadini, gratuitamente o con partecipazione alla spesa (ticket), finanziati con le risorse pubbliche.

Annualmente con la Legge di Bilancio si determina il Livello del fabbisogno sanitario nazionale standard che rappresenta il finanziamento complessivo della sanità pubblica, la sua determinazione è coerente con il quadro macroeconomico complessivo e i vincoli di finanza pubblica.

Il D.lgs. 56/2000 ha introdotto l'attuale struttura del finanziamento del SSN basato sulla capacità fiscale regionale, stabilendo che al finanziamento di quest'ultimo concorrano l'Irap, l'addizionale regionale all'Irpef e la compartecipazione all'Iva.

La composizione del finanziamento del SSN è descritta nei cosiddetti "riparti"<sup>124</sup> proposti dal Ministero della Salute sui quali si raggiunge un'intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni e che sono poi recepiti con propria delibera dal Comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPE).

In particolare le fonti di finanziamento del fabbisogno sanitario nazionale standard sono le seguenti:

- *Le entrate proprie delle Aziende del SSN*<sup>125</sup>;

---

<sup>122</sup> La legge n. 317, del 3 agosto 2001, modifica la denominazione da Ministero della Sanità a Ministero della “Salute” sottolineando in tal modo il ruolo del Ministero quale promotore della salute della persona nella sua interezza e complessità

<sup>123</sup> Le Regioni, con risorse proprie, possono garantire prestazioni ulteriori rispetto a quelle incluse nei LEA. I LEA, definiti nel 2001 e aggiornati con il DPCM 12 gennaio 2017 sono il nucleo essenziale irrinunciabile del diritto alla salute.

<sup>124</sup> Assegnazione del fabbisogno alle singole Regioni ed individuazione delle fonti di finanziamento

<sup>125</sup> Tale fonte è costituita dai ticket e dai ricavi derivanti dall'attività intramoenia dei dipendenti delle Aziende sanitarie

- *La fiscalità generale delle regioni*<sup>126</sup>

Tale fonte è costituita dall' Irap (nella componente di gettito destinata alla sanità) e dall'addizionale regionale all'Irpef. Essa transita nei conti di Tesoreria e poiché si tratta di valori stimati per entrambe le componenti per l'anno di riferimento, nel caso in cui i gettiti effettivi risultino inferiori, interviene il fondo di garanzia previsto all'articolo 13 del D.lgs. 56/2000. Inoltre secondo quanto stabilito dall' articolo 77 - quater del decreto legge 112/2008 , le risorse relative alle due imposte vengono erogate integralmente con cadenza mensile, stabilendo che: "*Le somme che affluiscono mensilmente a titolo di imposta regionale sulle attività produttive (Irap) e addizionale regionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) ai conti correnti infruttiferi, istituiti presso la tesoreria centrale dello Stato, e intestati alle regioni e alle provincie autonome di Trento e Bolzano, sono accreditate, entro il quinto giorno lavorativo del mese successivo, presso il tesoriere regionale o provinciale. Resta ferma per le regioni a statuto ordinario, fino alla determinazione definitiva della quota di compartecipazione all'imposta sul valore aggiunto (Iva), il meccanismo di garanzia per compensare le regioni a statuto ordinario delle eventuali minori entrate dell'Irap e dell'addizionale regionale all'Irpef (meccanismo di garanzia di cui all' articolo 13, comma 3 del D.Lgs. 56/2000 ). Conseguentemente le eventuali eccedenze di gettito Irap e addizionale regionale all'Irpef - con esclusione degli effetti derivanti dalle manovre eventualmente disposte dalla regione - rispetto alle previsioni delle imposte medesime effettuate ai fini del finanziamento del Servizio sanitario nazionale cui concorre ordinariamente lo Stato, sono riversate all'entrata statale in sede di conguaglio".*

- *La compartecipazione delle Regioni a Statuto speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano*

Tale Fonte è costituita dalla compartecipazione dei suddetti enti al finanziamento sanitario ed avviene fino a concorrenza del fabbisogno non soddisfatto dalle precedenti fonti sopra descritte, ad eccezione per la Regione Sicilia, per la quale la legge n.

---

<sup>126</sup> Tale fonte è costituita dall' IRAP (nella componente di gettito destinata alla sanità) e dall'addizionale regionale all'IRPEF. Essa transita nei conti di Tesoreria e poiché si tratta di valori stimati per entrambe le componenti per l'anno di riferimento, nel caso in cui i gettiti effettivi risultino inferiori, interviene il fondo di garanzia previsto all' articolo 13 del D.lgs. 56/2000.

296/2006 art. 1, comma 830 ha fissato dal 2009 un'aliquota di compartecipazione nella misura del 49,11 per cento del suo fabbisogno sanitario

- Il *Bilancio dello Stato*

Tale fonte è costituita dal finanziamento dello Stato che finanzia il fabbisogno sanitario non coperto dalle altre fonti di finanziamento essenzialmente attraverso la compartecipazione all'imposta sul valore aggiunto - Iva (destinata alle Regioni a statuto ordinario), e attraverso il Fondo sanitario nazionale (una quota è destinata alla Regione siciliana, mentre il resto finanzia anche le spese sanitarie vincolate a determinati obiettivi).

Di seguito si indicano i capitoli di Bilancio dello Stato relativi a tale fonte:

- il capitolo 2700, sul Fondo Sanitario Nazionale, iscritto nel programma 3.6 *Concorso dello Stato al finanziamento della spesa sanitaria* dello stato di previsione del MEF, di cui una quota è destinata alla Regione siciliana, mentre il resto finanzia le spese sanitarie vincolate a determinati obiettivi.
- il capitolo 2701, sul finanziamento del Fondo sanitario nazionale relativo alle minori entrate dell'Irap iscritto nello stesso programma 3.6, determinato annualmente nella Tabella C della legge di stabilità, provvede a compensare l'eventuale mancato gettito fiscale dell'IRAP<sup>127</sup> e si configura come un meccanismo di salvaguardia in grado di non condizionare il livello del finanziamento sanitario all'andamento del ciclo economico e delle entrate fiscali;
- il capitolo 2862 relativo alle *Somme da erogare alle regioni a statuto ordinario a titolo di compartecipazione all'Iva* per le Regioni a statuto ordinario.

Dal 2001, con l'art.2 del D.Lgs. 56/2000 è stata introdotta la compartecipazione delle regioni a statuto ordinario al gettito dell'Iva, di cui una parte rilevante viene destinata al finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale.

La quota annuale di competenza regionale viene determinata sulla base della media dei consumi finali delle famiglie rilevati dall'Istat a livello regionale negli ultimi tre anni; essa viene stabilita ogni anno entro il 30 settembre con DPCM, sulla base di

---

<sup>127</sup> Nella parte dedicata alla sanità

parametri riferiti alla popolazione residente, alla capacità fiscale, ai fabbisogni sanitari ed alla dimensione geografica di ciascuna regione.

Nel caso in cui l'Iva necessaria ad una regione risulti inferiore all'Iva spettante sulla base dei consumi pro-capite, interviene la solidarietà interregionale che consente l'attingimento da un apposito fondo perequativo, che è alimentato dalle regioni con surplus di Iva.

Il D.Lgs 68/2011<sup>128</sup>, ha modificato la normativa in materia di compartecipazione regionale all'IVA, attribuendola secondo il principio di territorialità, cioè in base al luogo effettivo in cui avvengono la cessione dei beni o la prestazione di servizi.

Per cui la base imponibile cui applicare l'aliquota di compartecipazione all'IVA corrisponde al gettito IVA complessivo realizzato nel penultimo anno precedente a quello in considerazione, al netto di quanto devoluto alle regioni a statuto speciale e delle risorse UE.

---

<sup>128</sup> Artt. 4 e 15

Di seguito viene riportata una tabella esplicativa del contributo di ogni singola Regione alle spese sanitarie.

REGIONI	RICAVI PROPRI	PARTECIPAZIONE DELLE REGIONI A STATUTO SPECIALE	IRAP	ADD. IRPEF	DL 56/2000	FONDO SSN	TOTALE LEA
PIEMONTE	1.448.745.760,89		167.095.971,00	791.455.000,00	5.938.133.043,62		8.345.429.775,51
VALLE D'AOSTA	143.847.845,24	4.341.336,00	65.843.816,24	24.075.000,00			238.107.997,49
LOMBARDIA	4.683.100.055,74		344.688.926,00	1.980.963.000,00	11.847.567.295,86		18.856.319.277,60
P.A. BOLZANO	496.177.269,98	17.089.038,00	349.062.753,97	110.369.000,00			972.698.061,95
P.A. TRENTO	624.070.288,81	17.328.157,00	270.178.865,12	97.766.000,00			1.009.343.310,93
VENETO	1.917.720.777,12		187.978.900,00	865.617.000,00	6.254.424.721,27		9.225.741.398,39
FRIULI VENEZIA GIULIA	1.519.685.826,83	47.484.584,00	546.211.608,88	225.405.000,00			2.338.787.019,71
LIGURIA	483.945.495,66		62.729.872,00	287.846.000,00	2.203.166.115,26		3.037.687.482,93
EMILIA ROMAGNA	1.912.727.177,56		171.955.829,00	852.253.000,00	5.519.140.431,66		8.456.076.438,22
TOSCANA	1.316.544.543,05		138.369.096,00	643.136.000,00	5.039.025.169,49		7.137.074.808,54
UMBRIA	215.260.663,92		34.031.402,00	136.681.000,00	1.302.977.464,33		1.688.950.530,25
MARCHE	475.634.839,31		57.467.177,00	237.265.000,00	2.132.574.251,30		2.902.941.267,61
LAZIO	162.193.247,00		2.670.706.055,66	984.159.000,00	7.142.036.553,84		10.959.094.856,51
ABRUZZO	278.560.797,34		41.537.068,00	175.337.000,00	1.984.248.224,43		2.479.683.089,78
MOLISE	3.601.311,18		12.952.736,00	36.084.000,00	528.207.059,34		580.845.106,52
CAMPANIA	870.069.704,10		163.215.831,00	575.955.000,00	8.916.860.379,50		10.526.090.914,60
PUGLIA	610.664.771,41		113.350.898,00	439.595.000,00	6.329.645.798,48		7.493.256.467,89
BASILICATA	10.850.238,39		16.926.354,00	65.888.000,00	964.857.624,95		1.058.522.217,33
CALABRIA	47.418.994,00			186.816.000,00	3.375.489.031,54		3.609.724.025,54
SICILIA	4.535.119.949,03	128.084.893,00	1.128.261.340,97	496.431.000,00		2.946.718.881	9.234.616.064,00
SARDEGNA	2.288.038.643,55	45.917.138,00	569.069.657,16	203.659.000,00			3.106.684.438,72
T O T A L E (*)	1.982.157.447,00	9.606.939.823,00	19.826.750.234,00	9.416.755.000,00	69.478.353.165,00	2.946.718.881	113.257.674.550,00

(\*) Totali arrotondati all'unità di euro.

**Tabella 5 - C FSN 2020 - Riparto tra le Regioni delle disponibilità finanziarie per il servizio sanitario nazionale fonti di finanziamento indistinto e finalizzato**

**Delibera numero 20, del 14 Maggio 2020**

<https://ricerca-delibere.programmazioneeconomica.gov.it/20-14-maggio-2020/>

Il concorso delle Regioni a statuto speciale e delle province autonome di Trento e Bolzano al finanziamento del SSN come analiticamente descritto in tabella, è effettuato con risorse provenienti dal proprio bilancio.

Fa eccezione la Regione siciliana, sola regione tra le autonomie speciali, a non finanziarie completamente i servizi di assistenza sanitaria sul proprio territorio. Ai sensi della legge 296/2006, articolo 1 comma 830, infatti, la regione a decorrere dal 2009, partecipa alla spesa sanitaria nella misura del 49,11%. Per la restante parte essa riceve i finanziamenti dallo Stato al pari delle regioni a statuto ordinario. Per tale ragione, la Regione siciliana è esclusa dalla normativa concernente le regioni a statuto speciale.

Il sistema di finanziamento delle regioni a statuto speciale prevede che, attraverso le entrate fiscali che ricevono sotto forma di compartecipazioni ai tributi erariali<sup>129</sup>, esse provvedono al finanziamento integrale dell'esercizio delle funzioni attribuitegli dallo statuto speciale e dalle norme di attuazione.

In particolare la regione Valle d'Aosta e le province autonome di Trento e Bolzano<sup>130</sup>, la Regione Friuli Venezia Giulia<sup>131</sup>, e la Regione Sardegna<sup>132</sup>, provvedono al finanziamento del rispettivo fabbisogno senza alcun apporto a carico del Bilancio dello Stato.

Per la Regione siciliana<sup>133</sup>, invece, l'aliquota di partecipazione alla spesa sanitaria è fissata nella misura del 49,11%.

La norma, in particolare, dispone l'aumento progressivo della percentuale di spesa sanitaria posta a carico del bilancio della Regione siciliana: 44,85 per cento per l'anno 2007, 47,05 per cento per l'anno 2008 e 49,11 per cento per l'anno 2009). Essa perciò, per la parte restante, rientra nella ripartizione del Fondo sanitario nazionale.

---

<sup>129</sup> Le cui quote sono stabilite negli statuti speciali e nelle norme di attuazione

<sup>130</sup> Legge 724/1994, art. 34, comma 3

<sup>131</sup> Legge 662/1996, art. 1, comma 144

<sup>132</sup> Legge 296/2006, art. 1, comma 836

<sup>133</sup> Legge 296/2006, art. 1, comma 830

Si ricorda inoltre che, stante il diverso modo di finanziamento del Servizio Sanitario Nazionale sul proprio territorio e in ragione del principio di coordinamento della finanza pubblica, tutte le regioni e le province autonome sono tenute a contribuire agli obiettivi di finanza pubblica.

Pertanto, a fronte di una riduzione del finanziamento erariale per il comparto delle regioni a statuto ordinario, è previsto che anche le autonomie speciali realizzino un risparmio.

### **3.1.2 Il superamento dell'Irap**

Il Consiglio dei Ministri in data 05 Ottobre 2021<sup>134</sup> ha approvato il Disegno di Legge per la revisione del sistema fiscale (A.C. 3343 trasmesso al parlamento il 29 Ottobre 2021) da attuarsi per il tramite di uno o più decreti attuativi.

Con la risoluzione approvata alla Camera dei Deputati sul Documento di finanza pubblica DEF 2021, la Camera aveva impegnato il Governo a tener conto nella predisposizione del disegno di legge delle risultanze dell'indagine conoscitiva sulla riforma condotta presso le Commissioni riunite Finanza e Tesoro del Senato e Finanza della Camera. Nell'arco di sei mesi tra Gennaio a Giugno 2021 le Commissioni hanno entrambe approvato in un testo identico il documento conclusivo dell'indagine che ha indirizzato verso una riforma fiscale che sia in linea con gli obiettivi di ripresa economica e semplificazione del sistema fiscale richiamati dal PNRR.

Il disegno di legge si compone di dieci articoli ed è basato sui seguenti principi cardine:

- la crescita dell'economia, attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura delle imposte e la riduzione del carico fiscale sui redditi derivanti dall'impiego dei fattori di produzione;
- la razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario, preservandone la progressività, da attuarsi anche attraverso la riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti e l'eliminazione dei c.d. "micro-tributi" con gettito trascurabile per l'Erario;
- la riduzione dell'evasione ed elusione fiscale.

---

<sup>134</sup> Consiglio dei Ministri n.39, 5 Ottobre del 2021

La riforma è tra le azioni chiave<sup>135</sup> individuate nel PNRR per contrastare le debolezze strutturali del Paese, sfruttando al meglio le risorse europee.

Un'apposita Commissione è istituita presso il MEF per facilitare il Governo nell'esercizio della delega e nell'arco di 18 mesi dovrebbe essere elaborata la riforma complessiva che tenga conto della Relazione delle Commissioni Finanze<sup>136</sup> sullo stato del sistema fiscale, del 30 giugno 2021, contenente un orientamento sulle riforme necessarie in tema di IRPEF, IRES, IRAP, Catasto.

Il Governo, delegato dal Parlamento, ha il poter di introdurre norme secondo principi e criteri di progressiva evoluzione del sistema attuale verso un modello di tassazione duale che preveda l'applicazione della medesima aliquota proporzionale sia sui redditi derivanti dall'impiego del capitale sia su quelli derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo svolte da soggetti diversi da quelli a cui si applica l'Ires.

Nell'ambito della legge delega l'art. 6<sup>137</sup> prevede *“il graduale superamento dell'Irap”*, cioè la sua soppressione.

Il tema del superamento dell'Irap è stato oggetto di approfondimento nelle predette Commissioni parlamentari Camera e Senato e nelle varie audizioni che si sono succedute nel corso del 2021.

Come indicato nel punto 2.9 della Relazione presentata al Senato dalla Sesta Commissione Permanente (Finanza e Tesoro), nella seduta del 30 Giugno 2021, *“nell'ottica di una semplificazione del sistema tributario e all'interno di un complessivo quadro di riforma in cui valutare gli aspetti di redistribuzione del carico fiscale, la Commissione concorda sulla necessità che porti al superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)”*.

---

<sup>135</sup> Come specificato dalla relazione illustrativa della legge delega

<sup>136</sup> 6ª Commissione permanente - Resoconto sommario n. 255 del 30/06/2021

[https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/frame.jsp?tipodoc=SommComm&leg=18&id=1300472&part=doc\\_dc-allegato\\_a](https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/frame.jsp?tipodoc=SommComm&leg=18&id=1300472&part=doc_dc-allegato_a)

<sup>137</sup> DDL 5 Ottobre 2021, Attuale disegno di legge delega al Governo per la revisione del sistema fiscale (A.C. 3343)

La Commissione ha evidenziato che *“tale imposta fu, introdotta negli anni Novanta come strumento di razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario, ma nel corso del tempo alcune scelte di politica economica (come il riconoscimento, nel 2015, della deduzione integrale del costo del lavoro a tempo indeterminato) o di natura macroeconomica (il forte abbassamento del costo dell’indebitamento) hanno avvicinato notevolmente la base imponibile dell’IRAP a quella di altre imposte (l’utile di bilancio per le imprese in contabilità ordinaria, il reddito da lavoro autonomo o d’impresa per le imprese in contabilità semplificata)”*.

Inoltre, una riforma che abbia come principale obiettivo lo stimolo alla crescita del Paese non può non considerare in modo critico una imposta che ha come base imponibile la remunerazione dei fattori produttivi, determinanti per la crescita economica.

La Commissione ha raccomandato quindi, un riassorbimento del gettito IRAP nei tributi attualmente esistenti, preservando la manovrabilità da parte degli enti territoriali e il livello di finanziamento del servizio sanitario nazionale, senza caricare di ulteriori oneri i redditi da lavoro dipendente e assimilati.

Al fine di comprendere come le riforme degli ultimi anni abbiano influenzato e ridimensionato il gettito Irap, nel presente lavoro sono stati presi in considerazione i dati annuali Istat dal 2010 ad oggi relativi al gettito fiscale.

Imposte	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Imposta sul valore aggiunto (Iva)</b>	97.042 €	98.257 €	95.768 €	93.571 €	96.567 €	100.345 €	102.086 €	107.576 €	109.333 €	111.464 €	99.808 €
<b>Imposta regionale sulle attività produttive (Irap)</b>	31.852 €	33.052 €	33.264 €	32.195 €	30.353 €	28.031 €	20.178 €	22.249 €	23.949 €	24.278 €	19.939 €
<b>Addizionale e regionale all'Irpef</b>	8.167 €	8.483 €	10.674 €	10.596 €	10.940 €	11.052 €	11.854 €	11.966 €	11.655 €	11.961 €	11.834 €

Irap	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Totale Irap Privata (Bollettino Entrate) €</b>	23.347 €	23.962 €	24.422 €	24.813 €	20.921 €	19.714 €	13.125 €	13.836 €	14.936 €	15.002 €	9.822 €
<b>Totale Irap PA (Bollettino Entrate) €</b>	10.236 €	10.174 €	9.920 €	9.954 €	9.547 €	9.656 €	9.648 €	9.782 €	10.073 €	10.166 €	10.117 €
<b>Totale IRAP (Bollettino entrate) €</b>	33.583 €	34.136 €	34.342 €	34.767 €	30.468 €	29.370 €	22.773 €	23.618 €	25.009 €	25.168 €	19.939 €

**Tabella 6 – dati annuali ISTAT**

(\*) Totali arrotondati all'unità di euro, espressi in mln.

<https://www.istat.it/>

Come si può ben notare dal 2010 ad oggi la serie storica pubblicata dall'Istat evidenzia una significativa contrazione negli ultimi anni del gettito Irap, scaturita dalle modifiche evidenziate in precedenza. In particolare, nell'anno di imposta 2020 l'Irap dichiarata è stata pari a 19,4 mld di euro, ovvero confrontando il dato con quanto riportato in tabella a pg.7 poco più del 16,8% della spesa sanitaria (113 mld di euro circa<sup>138</sup>).

Dal confronto delle due citate tabelle si può evidenziare quindi che, inizialmente un anno di imposta del tributo valeva più di 30 mld e che la percentuale dell'apporto al SSN si è ridotta di almeno 10 punti percentuali.

Il consistente decremento non è stato accompagnato da una contemporanea riduzione dell'Irpef, anzi da una sua maggiorazione, comportando il passaggio dell'onere della spesa del SSN dal mondo datoriale a quello della fiscalità generale<sup>139</sup>.

E' evidente quindi che l'imposta attuale è molto diversa da quella originaria, pertanto il suo superamento va contestualizzato alla situazione attuale.

L'analisi non può inoltre prescindere dalla considerazione dell'attuale situazione pandemica che ha comportato negli ultimi due anni un notevole incremento della spesa sanitaria, evidenziando lacune e carenze di un sistema sanitario pubblico che nel medio e lungo periodo avrà necessità di essere riorganizzato e migliorato con conseguente esigenza di un aumento del suo finanziamento.

<sup>138</sup> Come riportato dalla tabella del precedente paragrafo

<sup>139</sup> Irpef e addizionale Irpef

L'abrogazione dell'Irap comporta inevitabilmente la necessità di introdurre nuove forme impositive o incrementare quelle già esistenti al fine di recuperare risorse per circa 25 mld di euro all'anno.

Inoltre per continuare ad assicurare il finanziamento della spesa sanitaria la perdita di gettito derivante dall'abrogazione dell'Irap dovrebbe essere recuperata attraverso forme impositive da applicare a basi imponibili quanto più ampie possibili, ulteriori forme di prelievo sui redditi aumenterebbero il carico fiscale complessivo sugli stessi con effetti negativi e in controtendenza in termini di confronto con gli altri Paesi (se, per esempio si incrementasse l'aliquota Ires, aumenterebbe sensibilmente, peraltro, il numero dei Paesi a fiscalità privilegiata nei confronti dei quali troverebbero applicazione le disposizioni sulle CFC e sulla fiscalità dei dividendi e delle plusvalenze su cessione di partecipazioni - cfr. articolo 167 del Tuir, come modificato a seguito del recepimento della cd. direttiva ATAD).

Le ipotesi allo studio per il recupero del gettito Irap sono le seguenti:

- a. istituzione/incremento di addizionali alle imposte sui redditi (Ires e Irpef);
- b. istituzione di un contributo di solidarietà.

La prima ipotesi appare improbabile per ciò che concerne l'Irpef in considerazione dell'intervento di modifica dell'Irpef inserito nella Legge di Bilancio 2022<sup>140</sup>; essa ha infatti previsto un'ampia revisione dell'imposta che riguarda sia le aliquote marginali legali sia gli scaglioni nonché le detrazioni per tipo di reddito, con la finalità di avvantaggiare la generalità dei contribuenti e allo stesso tempo realizzare un'opera di razionalizzazione del tributo.

Le manovre sull'Ires<sup>141</sup> invece, comporterebbero un incremento molto consistente dell'aliquota dell'imposta sulle società, scaricando inoltre sui soli profitti anche il gettito che oggi deriva dalla tassazione degli interessi passivi, aumentando così l'incentivo all'indebitamento da parte delle imprese.

---

<sup>140</sup> Legge n.234/21, art. 1, commi 2-3

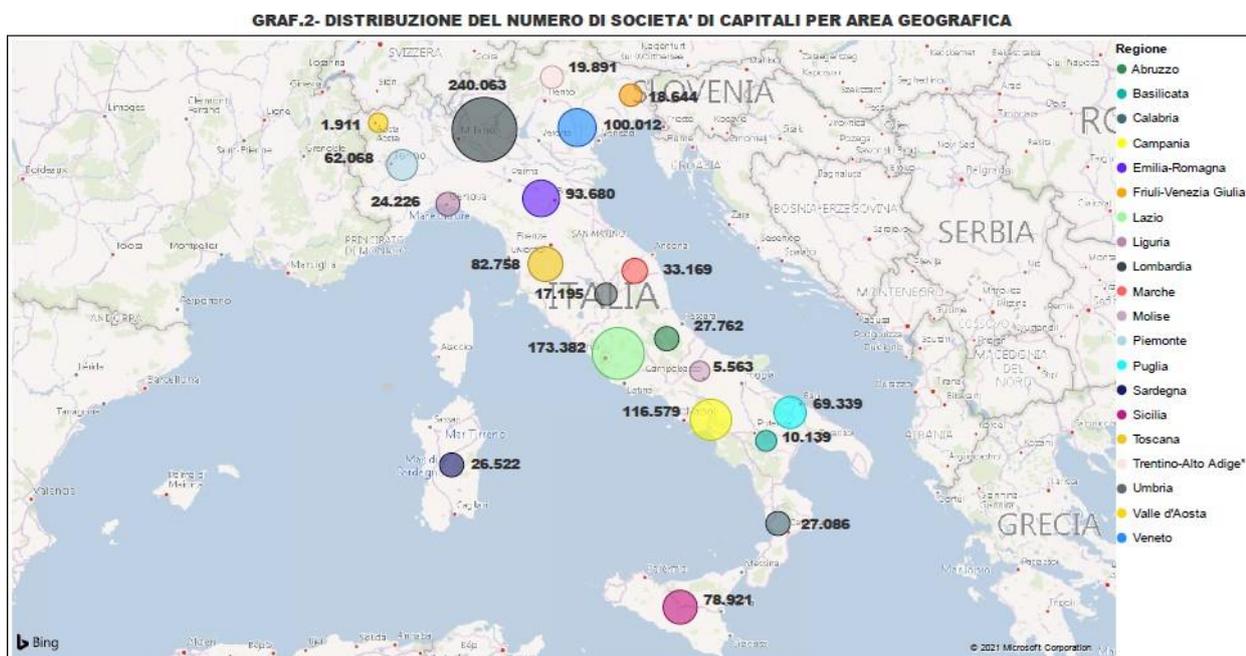
<sup>141</sup> Proposta di legge AC 2597/[XVIII Legislatura - Lavori - Progetti di legge - Scheda del progetto di legge \(camera.it\)](#)

Il recupero della perdita delle entrate Irap con un aumento dell'Ires comporterebbe solo una semplificazione del sistema fiscale non un aumento della produttività e competitività delle imprese.

E' presente inoltre un'altra ragione che deve essere presa in considerazione, connessa alla distribuzione territoriale della produzione che, in un sistema sanitario federale, consente di far rimanere le risorse economiche dell'Irap nell'area geografica che le ha generate.

Proprio questo principio di territorialità renderebbe complesso in caso di una sua abolizione redistribuire le entrate dell'Ires e dell'Irpef per regione di produzione.

La difformità descritta in precedenza, si può dedurre in linea generale considerando i dati relativi alla distribuzione del numero di società di capitali per area geografica che contribuiscono al gettito dell'Ires, dalla tabella sotto riportata.



\* I a frequenza di Trento e Bolzano è stata annessata

**Figura 5 – Distribuzione del numero di Società di capitali per area geografica**

file:/// analisi\_dati\_2018\_Ires.pdf

Inoltre per comprendere meglio e rimarcare le differenze tra Regioni riportiamo i dati riguardanti la diversa compartecipazione di esse al gettito dell'Irap<sup>142</sup>

REGIONI	IRAP TOTALE	ONERI GESTIONE	Ex Fondo perequativo	IRAP SANITA'
Piemonte	1.266.565.070		108.972.406	1.157.592.664
Valle d'Aosta				
Lombardia	3.755.886.102		13.944.336	3.741.941.766
P.A. di Trento				
P.A. di Bolzano				
Veneto	1.554.525.852		22.207.647	1.532.318.205
Friuli V.G.				
Liguria	496.692.736		110.005.320	386.687.416
Emilia-Romagna	1.575.325.742		46.997.578	1.528.328.164
Toscana	1.123.230.855		71.271.052	1.051.959.803
Umbria	235.007.669		63.007.742	171.999.927
Marche	435.824.290		55.777.345	380.046.945
Lazio	2.420.093.850		286.117.122	2.133.976.728
Abruzzo	336.715.666		114.136.975	222.578.691
Molise	79.829.637		76.952.078	2.877.559
Campania	1.255.043.888		559.839.279	695.204.609
Puglia	871.667.513		383.727.476	487.940.037
Basilicata	158.442.177		149.772.501	8.669.676
Calabria	446.218.761		446.218.761	0
Sicilia				
Sardegna				
Totale	16.011.069.807		2.508.947.616	13.502.122.191

**Tabella 7 – Irap per Regioni – Totale – Sanità**

[https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie\\_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.data PubblicazioneGazzetta=2022-01-22&atto.codiceRedazionale=22A00318&elenco30giorni=true](https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.data PubblicazioneGazzetta=2022-01-22&atto.codiceRedazionale=22A00318&elenco30giorni=true)

<sup>142</sup> DECRETO DEL PRESIDENTE DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI, 10 dicembre 2021

Dal confronto tra le due tabelle si evince che, l'abolizione dell'Irap a carico dell'Ires, considerando l'Irap al netto dell'importo pagato dalla Pubblica Amministrazione e calcolato ad aliquota standard, quindi al netto dell'extra-gettito proveniente dall'utilizzo degli spazi di manovra regionali sulle singole aliquote, porterebbe inevitabilmente un maggior prelievo in corrispondenza di alcune regioni rispetto ad altre a seconda della diversa composizione territoriale della base imponibile.

Infatti, in generale l'Irap insiste sulle attività di produzione e di scambio di beni e l'Ires sulle imprese con personalità giuridica. Tutte e due le fiscalità, hanno una distribuzione concentrata territorialmente nelle aree economicamente più avanzate del paese o più popolate o dove risiedono le sedi fiscali delle imprese, in particolare Lombardia e Lazio.

Ma l'IRES accentua tale concentrazione territoriale rispetto all'Irap, che per la natura della base imponibile è distribuita in modo più omogeneo sul territorio nazionale. Dalla ripartizione dei diversi gettiti per regione si evidenzia che l'abolizione dell'Irap a carico dell'IRES aumenterebbe soprattutto le entrate di Lombardia e Lazio, e penalizzerebbe molte regioni meridionali quali la Campania, la Puglia e la Sicilia.

Per quanto riguarda la seconda ipotesi per il recupero del gettito Irap, si prevede l'introduzione di una nuova forma di prelievo, avente una base imponibile molto ampia, idealmente costituita da tutte le categorie di reddito indicate dall'art. 6 del TUIR, e configurato quale "Contributo di Solidarietà".

Anche in questo caso gli effetti distributivi sarebbero non trascurabili e difficili da gestire anche se si introducesse una soglia minima di reddito rilevante ai fini dell'applicabilità del "Contributo di Solidarietà".

Il carico fiscale Irap verrebbe "traslato" su tutti i soggetti con conseguente innalzamento della pressione fiscale per i contribuenti ad oggi non soggetti al tributo.

In alternativa alle soluzioni sopra indicate, si potrebbe pensare di *"introdurre un nuovo tributo di carattere reale avente come presupposto il possesso di redditi ritraibili da attività d'impresa e di lavoro autonomo, di redditi diversi e di capitale. Soggetti passivi del nuovo tributo risulterebbero le persone fisiche, le persone giuridiche, nonché le società di persone e, sotto il profilo applicativo, il tributo non presenterebbe particolari difficoltà poiché tasserebbe i redditi imponibili ai fini delle imposte dirette.*

*Anche in tal caso, si dovrebbe perseguire l'obiettivo di massima semplificazione e riduzione del numero degli adempimenti”<sup>143</sup>.*

In base ai dati delle dichiarazioni fiscali per l'anno d'imposta 2018 l'Irap netta dichiarata dai privati ammonta a 14,5 miliardi di euro a cui si aggiunge l'imposta pari a 9,6 miliardi di euro relativa all'attività istituzionale della P.A., per un totale di circa 24,1 miliardi di euro. Il gettito è interamente attribuito alle regioni.

L'Irap privata è al momento così ripartita tra i diversi tipi di soggetti:

<b>Tipologia contribuente</b>	<b>Ammontare</b>
Persone fisiche	1.349.259
Società di persone	1.314.087
Società di capitali ed enti commerciali	11.574.692
Enti non commerciali	254.043
Amministrazioni pubbliche	10.021
<b>Totale</b>	<b>14.502.101</b>

**Tabella 8: Irap – Imposta netta (esclusa attività istituzionale delle P.A.)**

*Fonte:* Statistiche sulle dichiarazioni. Ammontare in migliaia di euro. Anno d'imposta 2018

L'Irap dichiarata dalle Società di Capitali, che è la componente maggiore, circa 11,6 miliardi, potrebbe *“essere sostituita da un'addizionale regionale all'Ires, non determinando cambiamenti sostanziali rispetto alla categoria di soggetti contribuenti, poiché l'Irap grava, oltre che sugli utili, anche sugli interessi passivi e sul lavoro dipendente a tempo determinato, aumenterebbe il carico fiscale sulle imprese con più profitti e diminuirebbe su quelle maggiormente indebitate e che fanno maggior uso di lavoratori a tempo determinato”*.

---

<sup>143</sup> Audizione parlamentare del 26 marzo 2021 del Direttore Generale delle Finanze Prof.ssa Fabrizia Lapecorella  
<https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/18/SommComm/0/1210064index.html>

Nell’Audizione Parlamentare del 5 marzo 2021 dei Consiglieri del Consiglio Nazionale dei dottori Commercialisti esperti contabili<sup>144</sup> è stata ribadita l’opportunità di *“sostituire i 14 mld di gettito Irap relativo all’attività produttiva solamente con una addizionale regionale all’Ires applicata da ciascuna Regione in misura idonea ad assicurare l’invarianza di gettito”*.

Considerando che la base imponibile Ires dichiarata nel 2018 è di 140,5 miliardi di euro, per ottenere lo stesso gettito Irap dalle Società di Capitali occorrerebbe introdurre un’addizionale Ires di 8,3 punti percentuali, comportando un passaggio ad una aliquota Ires di 32,3%<sup>145</sup>.

Inoltre la tassazione combinata di società (32,3%) e dei soci (26% sui dividendi) arriverebbe al 58,3%, aliquota che favorirebbe quindi la scelta della forma giuridica di società di persone o ditta individuale, con una tassazione massima del 43% (aliquota massima Irpef).

Nel caso di abrogazione dell’Irap sarà necessario rivedere le modalità di finanziamento del SSN evidenziando che la quota del SSN non coperta dal gettito ad aliquota di base dell’Irap e dell’addizionale regionale all’Irpef è finanziata con l’attribuzione dalle regioni di una compartecipazione all’Iva, come visto nel precedente paragrafo, la cui misura è stabilita annualmente con DPCM e che è aumentata nel corso degli anni (64,27% nel 2019) anche per supplire alla progressiva riduzione del gettito Irap.

---

<sup>144</sup> Gilberto Gelosa e Maurizio Postal /

<https://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/18/SommComm/0/1209177/index.html>dei

<sup>145</sup> Il più alto tra i Paesi OCSE, superando la Francia che ha una CIT al 32,02%, la Germania (29,9%) e sarebbe significativamente superiore a quello del Regno Unito (19%)

<b>Regione</b>	<b>Ires quota regionale dell'imposta totale</b>	<b>Irap quota regionale della base imponibile</b>
Piemonte	6,5%	7,6%
Valle d'Aosta	0,2%	0,2%
Lombardia	36,6%	28,2%
Liguria	1,3%	2,4%
Trentino Alto Adige (P.A. Trento)	1,0%	1,2%
Trentino Alto Adige (P.A. Bolzano)	1,4%	1,6%
Veneto	9,0%	10,4%
Friuli Venezia Giulia	2,1%	2,3%
Emilia Romagna	9,9%	10,1%
Toscana	5,0%	6,4%
Umbria	0,7%	1,0%
Marche	1,6%	2,2%
Lazio	15,2%	12,3%
Abruzzo	0,9%	1,4%
Molise	0,1%	0,2%
Campania	3,5%	4,3%
Puglia	1,9%	2,9%
Basilicata	0,2%	0,5%
Calabria	0,5%	0,9%
Sicilia	1,6%	2,7%
Sardegna	0,8%	1,4%
<b>Totale</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>

**Tabella 9: Confronto quote Ires Irap (esclusa attività istituzionale delle P.A.)**

*Fonte:* Statistiche sulle dichiarazioni. Anno d'imposta 2018

Se si decidesse di sostituire l'Irap dichiarata dalle Società di Capitali con un'addizionale Ires, occorrerebbe che le società di capitali continuassero a compilare la tabella di ripartizione regionale dell'imposta, da applicarsi per il calcolo della nuova addizionale regionale Ires. La Confindustria<sup>146</sup> nella sua Audizione parlamentare del 17 Novembre del 2021, invita il Parlamento a scongiurare un incremento dell'IRES per compensare il mancato gettito IRAP sostenendo che si tratterebbe di un intervento non coerente con l'obiettivo di generale riduzione del carico fiscale dei fattori produttivi, posto alla base della riforma fiscale, comportando inoltre un forte disincentivo ad investimenti provenienti dall'estero.

<sup>146</sup> AUDIZIONE CONFINDUSTRIA, Atto Camera n. 3343  
<https://www.confindustria.it/home/policy/audizioni-parlamentari>

La trasformazione dell'IRAP in un prelievo addizionale IRES, infatti, *“trasferirebbe, di fatto, interamente sulle società di capitali un prelievo che oggi grava anche su altre imprese e sui lavoratori autonomi”*.

*“Nel periodo d'imposta 2018, i contribuenti IRAP sono stati più di 3,7 milioni, contro gli 1,2 milioni dell'IRES. Le società di capitali contribuenti IRAP sono pari a 1,2 milioni. I restanti 2,5 milioni di contribuenti sono persone fisiche, società di persone, enti non commerciali e Amministrazioni Pubbliche, che non sono soggetti IRES. Quindi, se si decidesse di eliminare l'IRAP e aumentare l'aliquota IRES per compensare la perdita di gettito IRAP, si trasferirebbe sulle società di capitali anche il gettito oggi riferibile a persone fisiche, società di persone, enti non commerciali che era pari, nell'anno di imposta 2018, a 2,9 miliardi”*.

In particolare, le società di capitali che sarebbero colpite sono quelle che pagano l'IRES (733.709, pari al 59,7% del totale dei contribuenti IRES). Le imprese del manifatturiero, per l'anno di imposta 2018, hanno assicurato il 31,9% del gettito IRES, quelle del commercio all'ingrosso e al dettaglio il 20,8% e gli istituti finanziari e assicurativi il 10,4%. Le imprese di maggiori dimensioni (con oltre 50 milioni di volume d'affari) hanno versato circa la metà del gettito (49%). Quindi il trasferimento dell'IRAP sull'IRES accrescerebbe il carico fiscale per complessivi 2,9 miliardi principalmente per le grandi imprese del manifatturiero e comporterebbe in generale la conseguenza di una elevata aliquota nominale Ires (molto al di sopra della media UE).

### **3.1.3 Gli effetti dell'abolizione del tributo sui bilanci delle imprese**

Dopo aver evidenziato nei precedenti paragrafi le possibili ipotesi allo studio relative alla sostituzione dell'Irap o alla sua modifica, è necessario porre ora l'attenzione alle possibili implicazioni che il superamento dell'IRAP porterà alle imprese per ciò che concerne i loro bilanci.

Infatti, se da un lato la soppressione dell'Irap comporterebbe un vantaggio sotto il profilo economico-finanziario, dall'altro potrebbe implicare possibili criticità sotto il

profilo della rappresentazione contabile riguardante le fiscalità differita attiva e passiva connessa al tributo.

Sebbene a seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 244/2007, sia stata sancita la diretta “derivazione” della base imponibile IRAP dalle poste di bilancio, restano ancora numerosi casi in cui sussistono differenze temporanee tra base imponibile IRAP e il valore della produzione risultante dal conto economico dell’esercizio.

In particolare, si dovranno effettuare attente valutazioni sul tema della fiscalità differita attiva dai soggetti che hanno iscritto nell’attivo di bilancio asset per imposte anticipate relative all’IRAP.

Tale credito rischierebbe di essere stralciato qualora l’IRAP venisse abrogata senza essere sostituita con altre tipologie di prelievi.

Nel caso in cui il nuovo tributo sostitutivo dell’Irap andasse a gravare sui soggetti che esercitano attività d’impresa, si dovrà valutare con molta attenzione l’implicazione relativa all’iscrizione della fiscalità differita<sup>147</sup>, ovvero il mantenimento di quella eventualmente già iscritta nell’IRAP.

Pertanto risulta evidente che in assenza di tale previsione transitoria si verificherebbero rilevanti effetti negativi nei bilanci delle società.

Qualora l’IRAP venga sostituita con una addizionale dell’IRES non dovrebbero verificarsi tali effetti negativi, fermo restando che la norma transitoria permetta l’utilizzo del *tax asset* con il nuovo tributo.

In alternativa, il legislatore potrebbe prevedere una sorta di riconoscimento del *tax asset* IRAP trasformandolo in un credito d’imposta<sup>148</sup>.

Anche l’eventuale fondo per imposte differite passive relative alla quota di IRAP dedotta in via anticipata a causa dei disallineamenti tra valori civilistici e valori fiscali rappresenta un’area del bilancio che dovrà essere attentamente monitorata in occasione della prospettata abrogazione dell’IRAP.

---

<sup>147</sup> Fiscalità differita che potrà eventualmente essere mantenuta avendo riguardo alle specificità applicative (che potrebbero differire da quelle dell’IRAP) delle tipologie di prelievi che saranno individuati dal legislatore per sostituire il gettito assicurato dall’IRAP

<sup>148</sup> Questo consentirebbe uno storno della fiscalità differita senza rilevanti oneri a conto economico in quanto il credito per imposte differite verrebbe semplicemente riqualificato ai fini tributari in un credito d’imposta.

Considerazioni analoghe a quelle svolte in relazione alle imposte anticipate troveranno applicazione anche in reazione ai fondi iscritti al passivo per imposte differite passive. Infatti, qualora la società abbia iscritto il debito relativo all'IRAP per future variazioni fiscali in aumento derivanti dal fatto che la società ha dedotto in via anticipata un componente di reddito, potranno essere stornati dal conto economico e dallo stato patrimoniale, evidenziando in questo caso un effetto positivo<sup>149</sup>.

### 3.1.4 Conclusioni

Il dibattito concernente l'abolizione dell'Irap ha trovato la sua definizione nell'attuale disegno di legge delega al Governo per la revisione del sistema fiscale<sup>150</sup> (A.C. 3343).

Ricordiamo che l'imposta<sup>151</sup> è stata il frutto di una lunga discussione di carattere scientifico e politico che si è svolta in Italia a partire dalla metà degli anni '80 del secolo scorso e non a caso la stessa è stata definita da uno dei massimi esperti internazionali di finanza territoriale *“la migliore approssimazione ad una buona imposta locale sulle imprese che oggi esista”*<sup>152</sup>. Imposte analoghe, peraltro, esistevano ed esistono in molti Paesi, come visto nel secondo capitolo, proprio con l'obiettivo di finanziare il sistema di welfare.

Negli ultimi 20 anni l'imposta ha subito un'evoluzione volta sistematicamente a ridurre il campo di applicazione riducendo sistematicamente la base imponibile, fino ad escludere dal prelievo la quasi totalità dei redditi di lavoro (Governo Renzi) e si è discusso più volte del suo superamento fino a giungere alla richiamata legge delega.

Il *“superamento dell'IRAP è visto come un intervento che avrebbe effetti positivi in termini di semplificazione del sistema tributario nel suo complesso, con una conseguente riduzione dei costi di compliance e amministrativi”*<sup>153</sup>.

---

<sup>149</sup> Il beneficio iscritto a conto economico permetterà, inoltre, di godere del vantaggio fiscale che sarà fiscalmente neutro in quanto l'onere tributario è stato già assolto nel momento (precedente) in cui la società, avendo iscritto un costo provvisoriamente non deducibile, ha versato l'IRAP dovuta attraverso una variazione in aumento effettuata in dichiarazione dei redditi.

<sup>150</sup> DDL, 5 Ottobre 2021

<sup>151</sup> Vincenzo Visco, [www.eticaeconomica.it/](http://www.eticaeconomica.it/) La soppressione dell'Irap

<sup>152</sup> Richard Bird

<sup>153</sup> Memoria della Banca d'Italia, in audizione 6 Commissione - 18 novembre 2021

Il disegno di legge delega sulla riforma fiscale non individua però esplicitamente le modalità con cui superare l'IRAP, né le fonti alternative di entrata per le Regioni, limitandosi a richiamare la necessità di preservare il finanziamento della sanità e ciò non fa che alimentare il dibattito.

Quale forma di finanziamento scegliere quindi in alternativa all'Irap per finanziare la Sanità?

E' questo il quesito che è stato oggetto di analisi dovendo riflettere sul fatto che *“qualunque fosse la forma di finanziamento prescelta, andrebbe considerato l'impatto delle modifiche sul grado di autonomia tributaria delle Regioni, già in riduzione negli ultimi anni”*.

La scelta va effettuata nell'ambito di un disegno più organico e coerente dell'intero assetto di finanza decentrata, anche alla luce del completamento del federalismo fiscale inserito quale riforma abilitante nel Piano nazionale di ripresa e di resilienza.

Un primo parziale intervento è inserito nella legge di Bilancio 2022<sup>154</sup> che prevede che parte degli 8 miliardi destinati dal 2022 alla riduzione della pressione fiscale possano essere utilizzati per finanziare una diminuzione dell'IRAP attraverso un intervento sull'aliquota.

Ma la gradualità dell'abolizione dell'IRAP potrebbe essere più complicata da gestire rispetto a un'abolizione immediata, si ricorda infatti *“che l'IRAP è un'imposta devoluta alle Regioni e queste possono esercitare la propria autonomia finanziaria aumentando entro certi limiti l'aliquota. Sia nel caso di sostituzione con una nuova imposta sia in quello di un aumento di un prelievo già esistente, dovrà essere consentito alle Regioni di ricostituire i propri spazi di autonomia finanziaria. La gradualità dell'abolizione dell'IRAP rende complesso anche il mantenimento degli attuali spazi di autonomia fiscale in alcune Regioni quasi del tutto esauriti”*<sup>155</sup>. Sulla strada della graduale soppressione<sup>156</sup> del tributo ricordiamo inoltre che la stessa legge

---

<sup>154</sup> Legge di Bilancio 2022, Art. 2

<sup>155</sup> Memoria del Presidente dell'UPB, Giuseppe Pisauro, sul DDL AC 3343 recante “Delega al Governo per la riforma fiscale” – Commissione finanze della Camera dei deputati 30 novembre 2021

<sup>156</sup> Verrà istituito un Fondo presso il MEF di 192.252.000 di euro annui, finalizzato a compensare le Regioni e le Province autonome della riduzione delle entrate fiscali

di Bilancio 2022, anticipando la riforma fiscale ha escluso dai soggetti passivi le persone fisiche ovvero gli esercenti attività commerciali e arti e professioni<sup>157</sup>.

Sono state analizzate nel precedente paragrafo le possibili soluzioni alla sua sostituzione descrivendo le caratteristiche e le criticità che si potrebbero incontrare, in particolare dalle audizioni parlamentari esaminate si è evidenziato che la soluzione maggiormente indicata è quella relativa ad un incremento dell'Ires per compensare il mancato gettito Irap ma questa non sarebbe coerente con l'obiettivo di una generale riduzione del carico fiscale dei fattori produttivi, posto alla base della riforma fiscale, comportando inoltre un forte disincentivo ad investimenti provenienti dall'estero, trasferendo sulle società di capitali un prelievo che oggi grava anche su altre imprese e sui lavoratori autonomi.

Si indicano sinteticamente nella sottostante tabella le ipotesi di sostituzione e le relative criticità.

IPOTESI	CRITICITA'
Addizionale/Sovraimposta IRES	<b>Diversi soggetti passivi passivi</b> (una platea più ampia nel caso dell'IRAP e circoscritta alle imprese con personalità giuridica nel caso dell'Ires), <b>base imponibile</b> (profitti e interessi passivi per la prima imposta e solo profitti per la seconda) e nella <b>distribuzione territoriale di quest'ultima</b>
Contributo di solidarietà	<b>Effetti distributivi sarebbero non trascurabili</b> e difficili da gestire anche se si introducesse una soglia minima di reddito rilevante ai fini dell'applicabilità del "Contributo di Solidarietà".  <b>Il carico fiscale Irap verrebbe "traslato"</b> su tutti i soggetti con conseguente <b>innalzamento della pressione fiscale</b> per i contribuenti ad oggi non soggetti al tributo
IRPEF	<b>Modifica dell'Irpef inserita già nella Legge di Bilancio 2022</b> , revisione dell'imposta che riguarda sia le aliquote marginali legali sia gli scaglioni nonché le detrazioni per tipo di reddito, con la finalità di avvantaggiare la generalità dei contribuenti e allo stesso tempo realizzare un'opera di razionalizzazione del tributo
Abolizione IRES – Trasformazione in nuova imposta	<b>Non riduce il carico fiscale dei fattori produttivi</b> , forte <b>disincentivo ad investimenti</b> provenienti dall'estero, <b>trasferisce sulle società di capitali</b> un prelievo che oggi grava anche su altre imprese e sui lavoratori autonomi

**Tabella 10- Proposte sostituzione Irap**

<sup>157</sup> Cfr. comma 1, articolo 3, lettere b) e c) del decreto legislativo n. 446/1997

Oltre alle proposte evidenziate, una opzione potrebbe essere quella di abolire l'Ires e trasformare il residuo di Irap esistente in nuova imposta sulle società, introducendo nel nostro ordinamento la Comprehensive Business Income Tax proposta nel 1992 in un rapporto del Tesoro americano. In questo modo però il finanziamento della sanità sarebbe interamente a carico dello Stato e verrebbe meno gran parte della autonomia impositiva delle Regioni.

Si deve tener conto in questa ottica che i sistemi fiscali dei Paesi sviluppati, in particolare di quelli europei, fanno i conti con la progressiva contrazione dei redditi di lavoro<sup>158</sup> come base per la tassazione.

Per esempio, nel nostro Paese il rapporto tra prelievi sul lavoro e prelievi sugli altri redditi (profitti, interessi, rendite, royalties) risulta di 3 a 1, rispetto ad una ripartizione del reddito di 47 e 53%, i redditi di lavoro risultano quindi iper tassati.

Se si vuole superare questa situazione bisognerebbe razionalizzare la questione del cuneo fiscale sul lavoro ponendosi l'obiettivo di apportare cambiamenti rilevanti nel nostro sistema fiscale e contributivo ridistribuendo il prelievo e fiscalizzando un rilevante parte dei contributi sociali previdenziali.

Come già riconosciuto dalla Commissione Europea<sup>159</sup> in una recente comunicazione al Parlamento, l'ipotesi più ragionevole e percorribile potrebbe essere quella di un prelievo generalizzato su tutti i redditi prodotti<sup>160</sup>.

La questione risulta pertanto ancora aperta e si auspica che nei prossimi mesi di lavoro la Commissione istituita per apportare le modifiche al sistema fiscale possa trovare la soluzione migliore che garantisca l'esistenza di un'imposta che risponda in maniera adeguata allo scopo per cui fu creata l'IRAP garantendo il sostegno della sanità pubblica senza aumentare il già gravoso carico fiscale delle imprese.

---

<sup>158</sup> Infatti, negli anni '80 la quota dei redditi di lavoro rispetto al Pil si aggirava intorno al 65%, mentre oggi è sotto il 50%

<sup>159</sup> Comunicazione della Commissione Europea del 19 Marzo 2020 (C(2020) 1863 final)

<sup>160</sup> Sul valore aggiunto netto o lordo

## BIBLIOGRAFIA

- ANDREIS M., La tutela della salute tra tecnica e potere amministrativo, Giuffrè, 2004.
- BARDAZZI R., DI MAJO A., PAZIENZA M. C., L'IRAP: un'imposta ancora virtuosa?, Studi e Note di Economia, n.1, 2006
- BELLINI I., Il sistema sanitario tedesco, 15.09.2014
- BERNARDI, Le tasse in Europa dagli anni Novanta, in Economia italiana, n.3, 2009, pp. 769-807
- BUONOCORE, (a cura di), Manuale di diritto commerciale, Torino, 1997 117
- BUSSATA L., The commodification of health care. Salute, mercato ed equità nel sistema sanitario inglese, BioLaw Journal-Rivista di BioDiritto, 17(2), 77-90.
- CASCONI F., LUGARESI S., ORICCHIO G., L'effetto dell'IRAP sull'economia delle società di capitale, Economia Italiana, n.1, 1998, pp.165-180
- CHEVREUL K. et al., France: Health system review. Health systems in transition, 2015, 17/3. 8 TOTH F., Healthcare policies over the last 20 years: Reforms and counter-reforms. Health Policy, 2010, 95.1: 82-89. 9 TOTH F., Classification of healthcare systems: Can we go further? Health Policy, 2016, 120.5: 535-543.
- CORASANTI G. Modello alla tedesca per ritrovare l'equità. 6 febbraio 2020
- DE ANGELO e MASULIS, Optmal Capital Structure under Corporation Taxation, Journal of financial economics pag 5-29 marzo 1980
- ECALLE F. La baisse des cotisations sur la valeur ajoutée des entreprises. 13.09.2020
- FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte speciale, Milano, 2009. 118
- FEDELE A., Prime osservazioni in materia di Irap, in Riv. Dir. Trib., 1997, I, 453 e ss.
- MADEO, A., Modelli di imputazione della responsabilità alle strutture sanitarie per l'evento avverso del paziente in Italia e in Inghilterra, Giappichelli, 2020
- MARONGIU G, "I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici", Giappichelli, Torino, 1995, p. 145 e ss.
- MARONGIU, L'imposta regionale sulla attività produttive (IRAP) in "Trattato di diritto tributario" a cura di A. Amatucci, vol IV, Padova, 2001
- MEAZZA M., L'Irap penalizza gli studi anche sulle collaborazioni, Il Sole-24 ore, 1 dicembre, 1997, p. 85 e ss.
- OLIVARI S. Come funziona il sistema sanitario tedesco? 8 febbraio 2021
- PETRANGELI P., Lo sconto Irap a forfait per le imposte sul reddito, Corr. Trib., 2009, 91 e ss. 121

- PETRANGELI P., Lo sconto Irap a forfait per le imposte sul reddito, Corr. Trib., 2009, 91 e ss.
- PORTE M., Assurances sociales et traditions mutualistes, Allier père et fils, 1923. 6
- FUCHS R. G., Abandoned children: Foundlings and child welfare in nineteenth-century France, SUNY Press, 1984.
- SCHIAVOLIN R., L'imposta regionale sulle attività produttiva. Profili sistematici, 2007.
- SESTE M., L'erogazione della prestazione medica tra diritto alla salute, principio di autodeterminazione e gestione ottimale delle risorse sanitarie, Maggioli Editore, 2006.
- TOTH F., L'assicurazione sanitaria privata: alcuni paesi OCSE a confronto. 11 FORUM ANIA CONSUMATORI, Gli scenari del welfare. Verso uno stato sociale sostenibile; FrancoAngeli, 2015.
- VISCO, V. Le ragioni dell'Irap, disponibile alla pagina [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info), 2009
- VISCO, V, [www.eticaeconomica.it/](http://www.eticaeconomica.it/) La soppressione dell'Irap

#### COLLEGAMENTI

- <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1419>
- <https://www.economie.gouv.fr/cedef/taux-tva-france-et-union-europeenne>
- <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/F23546>
- <https://www.ilsole24ore.com/art/modello-tedesca-ritrovare-equita-ACq4xGHB>
- <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/schede-paese/articolo/germania>
- <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-income-tax/income-tax-rates-and-allowances-current-and-past>
- <https://ricerca-delibere.programmazioneeconomica.gov.it/20-14-maggio-2020/>
- file:/// analisi\_dati\_2018\_ires.pdf
- [https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie\\_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2022-01-22&atto.codiceRedazionale=22A00318&elenco30giorni=true](https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2022-01-22&atto.codiceRedazionale=22A00318&elenco30giorni=true)

## RIASSUNTO

Nella prima parte dell'elaborato è stato presentato un quadro introduttivo dell'imposta con riferimento alle norme istitutive ed ai suoi principali contenuti, ricordando in particolare che, l'imposta, istituita con Decreto Legislativo 18 dicembre 1997 n. 446 ed entrata in vigore il 1° gennaio 1998, ha avuto come obiettivo quello di modificare il sistema fiscale cambiando le modalità di prelievo tributario e sanitario a carico delle imprese e dei lavoratori autonomi.

E' servita sia a procurare il finanziamento alle funzioni trasferite (in particolare, alla spesa sanitaria), sia a sostituire un complesso di entrate (quali ILOR, imposta sul patrimonio netto delle imprese, ICIAP, tasse di concessione comunali e, soprattutto, contributi sanitari) costituente un sistema scarsamente razionale.

Ad attribuirle la natura di "tributo proprio della regione" ha provveduto la L. n. 244 del 2007, a decorrere dal 1° gennaio 2009.

Il presupposto dell'imposta è contenuto nell'articolo 2 del citato D. Lgs n. 446/1997, in particolare, l'art. prevede che l'imposta *"ha come presupposto l'esercizio abituale di una attività, autonomamente organizzata, diretta alla produzione e allo scambio di beni o alla prestazione di servizi, comprese le attività esercitate dalle società e dagli enti, inclusi gli organi e le Amministrazione dello Stato"*.

La questione relativa all'incompatibilità dell'imposta con l'articolo 33 della sesta direttiva Ue 77/388 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari, è stata definitivamente chiarita nel 2006 a seguito del pronunciamento della Corte di Giustizia Europea nell'ambito della causa C-475/03, che ha stabilito che quest'ultima presenta caratteristiche che la differenziano dall'IVA in modo tale da non poter essere considerata un'imposta sulla cifra d'affari e che, pertanto, la stessa deve ritenersi compatibile con il diritto comunitario.

Per ciò che concerne il presupposto, il D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137 ha introdotto nell'art. 2 la specificazione secondo cui l'attività deve essere *"autonomamente organizzata"*.

Sulla base di tale previsione la Corte costituzionale, con sentenza n. 156 del 10 maggio 2001, ha ritenuto legittima l'IRAP in quanto non colpisce qualunque attività

produttiva, ma solo quelle che siano “*autonomamente organizzate*”, da non essere considerata “*un’imposta sul lavoro autonomo*” ma un’imposta sulla capacità produttiva che deriva dalla “*autonoma organizzazione*”.

Tale condizione, sempre secondo la Corte, si verifica *ex se* per l’attività d’impresa, mentre per l’attività di lavoro autonomo è affidato al giudice il compito di definire quando il contribuente disponga di una propria “*autonoma organizzazione*”, in modo da garantire un’applicazione ragionevole della norma.

La giurisprudenza di merito nel corso degli ultimi anni si è espressa più volte sul tema, citiamo in particolare, le sentenze n. 12108, 12109, 12110, 12111 del 28 maggio 2009 con cui la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ha elaborato il seguente principio di diritto definendo che tale sussistenza è presente quando: “*il requisito dell’autonoma organizzazione, il cui accertamento spetta al giudice di merito ed è insindacabile in sede di legittimità, se congruamente motivato, ricorre quando il contribuente: a) sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell’organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l’id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui*”.

Un’altra importante sentenza da citare tra le varie riportate nell’elaborato, è la n. 9451/2016, in cui la Suprema Corte si è espressa in merito all’accertamento dell’autonoma organizzazione nei casi in cui i professionisti si avvalgano di dipendenti e/o collaboratori nell’esercizio della propria attività, ed ha sancito che il lavoro dipendente rileva ai fini dell’applicazione dell’IRAP “*solo qualora sia impiegato in modo non occasionale e superi la soglia dell’impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive*”.

Infine, la Cassazione con la recentissima ordinanza n. 10710 del 22 aprile 2021, trattando di un professionista, ha confermato che quest’ultimo non è soggetto ad IRAP se manca l’autonoma organizzazione che, di contro, sussiste solo se il professionista adopera beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile ovvero ricorre in modo non occasionale al lavoro di terzi.

La disciplina dell’imposta risponde al principio di territorialità, la residenza nel territorio dello Stato del soggetto passivo è uguale a quella per le imposte sui redditi.

Si viene considerati residenti quando “per la maggior parte del periodo di imposta si sia iscritti nelle anagrafi della popolazione residente o si abbia il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato”.

Nel caso in cui il soggetto passivo è una società di persone viene considerato residente, se “per la maggior parte del periodo di imposta ha la sede legale, dell’amministrazione o l’oggetto principale nel territorio dello Stato”. Se la società o l’ente non è residente nel territorio dello Stato, ai sensi dell’art. 12, comma 2, del decreto IRAP, l’assoggettamento al tributo entra in vigore quando per almeno tre mesi, mediante stabile organizzazione, essi esercitino attività commerciali e non commerciali, nel territorio dello Stato.

Nell’elaborato è presente la descrizione dei soggetti passivi, l’IRAP si applica alle Società di capitali (Spa, Srl, Sapa), le società cooperative e di mutua assicurazione, gli enti pubblici e privati, società di persone (Snc e Sas), Stato ed enti pubblici, produttori agricoli, se non esonerati dalla Legge di Stabilità del 2016.

La Legge di Bilancio 2022 prevede invece che *“a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 1° gennaio 2022 l’Irap non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni, di cui alle lettere b) e c) dell’articolo 3, comma 1, del Dlgs n. 446/1997”*

La determinazione della base imponibile, ben descritta dall’articolo 4 al 13 del D.lgs. n. 446/1997, è data dal valore della produzione netta dell’attività esercitata, il quale a sua volta è dato dalla differenza tra il valore dei beni e dei servizi prodotti e quelli consumati nel processo produttivo.

Questa differenza è il valore aggiunto nel territorio delle Regioni e corrisponde ad una porzione di reddito nazionale, per localizzarla nel territorio è fondamentale il luogo in cui l’attività è esercitata, se questa è esercitata in più regioni si applicano dei criteri convenzionali di ripartizione. I soggetti in contabilità semplificata determinano la base imponibile con gli stessi criteri previsti per i soggetti in contabilità ordinaria e devono procedere alla riclassificazione dei componenti positivi e negativi, utilizzando lo schema di conto economico previsto dall’art.2425c.c.

La Legge di Bilancio 2017 ha quasi totalmente riscritto l’art. 66 del DPR 917/1986 relativo al reddito delle imprese in contabilità semplificata, dall’1° gennaio 2017 infatti, viene abrogato il regime contabile semplificato che era basato sul criterio di

competenza economica, introducendo il principio di cassa. La legge istitutiva dell'IRAP fissa l'aliquota dell'imposta al 3,90%, trattandosi tuttavia di un'imposta locale, e precisamente regionale, sono le Regioni ordinarie dal 2013 ad avere la facoltà di effettuare successivamente degli aggiustamenti potendola aumentare o diminuire fino ad un massimo di un punto percentuale (0,92%) grazie all'art. 5 del D.Lgs. 6 maggio 2011, n. 68.

Per quanto riguarda il settore sanitario invece in caso di squilibri economici sono presenti sia alcuni automatismi fiscali, sia incrementi delle aliquote fiscali per le Regioni sottoposte ai piani di rientro dai deficit sanitari.

Anche le Regioni a statuto speciale ed le Province autonome di Trento e di Bolzano hanno il potere di azzerare l'imposta grazie alle norme contenute in questo caso nei loro Statuti speciali o nelle disposizioni di attuazione statutaria.

L'imposta ha subito vari interventi normativi nel corso degli anni, tra i più significativi possiamo ricordare la significativa riforma dell'imposta avvenuta nel 2007 con la L. n. 244 del 2007, con la quale sono state ridotte le aliquote ed è stata ampliata la base imponibile, introducendo l'indeducibilità parziale degli interessi passivi e l'abolizione degli ammortamenti anticipati ed accelerati, venuta poi successivamente meno con il D.L. n. 185 del 2008.

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.

Nel 2015 con la Legge di Stabilità 2015 i soggetti IRAP, a partire dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2014, hanno la facoltà di dedurre integralmente dalla base imponibile il costo sostenuto per il lavoro dipendente a tempo indeterminato che eccede le altre deduzioni previste dall'articolo 11 del D.Lgs 446/1997.

Sempre nel 2015 si segnala il decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139, in attuazione della direttiva 2013/34/UE, che ha innovato, in modo significativo, le disposizioni recate dal Codice civile relative alla redazione del bilancio e alla comunicazione finanziaria, con effetti dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016. Il coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con le nuove disposizioni civilistiche relative alla redazione del bilancio ed i nuovi principi

contabili nazionali è stato effettuato con l'art. 13-bis del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19.

Nel 2020 per effetto dell'articolo 24 del DL 34 2020, il cosiddetto decreto Rilancio, il legislatore d'emergenza ha disposto, per un ampio numero di contribuenti l'esonero dall'obbligo di versamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020.

Nel 2022 con la legge di Bilancio 2022 viene previsto l'esonero dall'imposta per gli imprenditori individuali e i professionisti/artisti non associati, che non hanno scelto i regimi forfettario e di vantaggio e per i quali ricorrono i requisiti dell'autonoma organizzazione, come analizzato in precedenza.

In particolare la suddetta legge di Bilancio, a partire dal 2022, esclude da IRAP le persone fisiche, stabilendo che l'IRAP *“non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997”*.

L'incostituzionalità del tributo che ha riguardato nel corso degli anni sia il contrasto con l'art. 53 Cost., sia l'equiparazione tra l'esercizio di arti e professioni e l'attività di impresa è stata sottoposta spesso al giudizio della Corte costituzionale.

Tra le diverse pronunce ricordiamo la sentenza 156 del 2001 che ha dichiarato l'inammissibilità delle accuse confermando la piena legittimità del D. Lgs. 446 del 1997 e la sua coerenza ai principi costituzionali ribadendo che l'Irap è *“un'imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate”*, l'elemento organizzativo quindi è stato giudicato come idoneo ad essere considerato indice di capacità contributiva. L'Irap è stata anche accusata di imparzialità, per quanto riguarda la distinzione tra le imprese labour intensive e quelle capital intensive, penalizzando le prime e accentuando così la spinta alla *“delavorizzazione”* presente nelle economie moderne. Un'impresa a parità di profitto ma con diversi costi del lavoro legati al mix di capitale e lavoro impiegato, avrà maggiori costi per il personale e maggiori oneri fiscali Irap dovuti ad una minore intensità di capitale.

L'Irap incide in maniera omogenea sul costo di fattori come il capitale e il lavoro, non alterando il loro relativo prezzo e non influenzando sulla convenienza economica ad impiegare capitale piuttosto che lavoro nel processo produttivo, coerentemente con la neutralità ricercata dal legislatore.

A causa principalmente dell'Irap però molte imprese sono costrette a versare imposte anche se registrano una perdita, poiché quest'ultima tiene in considerazione la somma tra utili/perdite, il costo del lavoro e quello del debito, aggravando sempre di più la loro situazione. L'Irap, con le sue caratteristiche si presenta come un incentivo alla delocalizzazione produttiva e all'esternalizzazione nella produzione di alcuni servizi. L'esternalizzazione è dovuta ad una convenienza del lavoro autonomo, poiché questo rispetto a quello dipendente è deducibile, comportando sempre di più il passaggio verso una maggiore esternalizzazione delle funzioni aziendali non strategiche. Per quanto riguarda la delocalizzazione invece, essendo una imposta territoriale, induce le imprese a ricercare migliori condizioni al di fuori di un determinato territorio poiché a parità di ricavi pagherebbe di più un'azienda che ha maggiori costi per il personale rispetto a quella che non ha lavoratori dipendenti o che li ha delocalizzati in altri Paesi. In sostanza avendo maggiori oneri ai fini Irap gli imprenditori avranno una sempre più alta tendenza a delocalizzare la produzione all'estero o ad acquistare la manodopera dei subfornitori, come India o Cina, aumentando così la percentuale di disoccupazione nel nostro Paese. Nel corso della trattazione è stata successivamente approfondita l'analisi dei sistemi fiscali dei Paesi che hanno imposte analoghe all'Italia, come Francia e Germania ed anche il Regno Unito, e di come finanziano i loro sistemi sanitari. Dall'analisi è emerso che la modalità di finanziamento del sistema sanitario può fare riferimento a tre diversi modelli: il primo è il modello Bismark, anche comunemente chiamato sistema di assicurazione sanitaria e sociale, basato sul principio assicurativo che garantisce al lavoratore e alla sua famiglia la copertura sanitaria in base ai contributi versati. In questo caso, sono i contributi obbligatori versati dai datori di lavoro e dai dipendenti che finanziano l'intero sistema sanitario (Germania e Francia). Il secondo modello è il Beveridge, conosciuto come sistema universalistico, esso garantisce una copertura universale ai cittadini, rispettando il diritto sociale di assicurare un buono stato di salute a tutta la popolazione (Gran Bretagna e l'Italia).

Di seguito tre tabelle riassuntive che analizzano le principali caratteristiche del sistema di assistenza sanitaria in Francia, Germania e Regno Unito, evidenziando tra queste anche le loro modalità di finanziamento.

Principali caratteristiche del sistema di assistenza sanitaria in Francia
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Sistema centralizzato, benché strutturato a livello territoriale (regionale e dipartimentale), nel quale alcune funzioni sono affidate alle autorità locali, soprattutto per l'assistenza agli anziani e ai disabili</li> <li>➤ Fornisce una copertura universale basata sulla residenza, attraverso l'assicurazione sanitaria pubblica e, per gli indigenti, una copertura medica universale</li> <li>➤ La spesa sanitaria è finanziata prevalentemente (tre quarti) da finanziamenti pubblici, provenienti dai contributi basati sul reddito e dal gettito fiscale</li> <li>➤ Eroga servizi misti, pubblici e privati</li> </ul>
Principali caratteristiche del sistema di assistenza sanitaria in Germania
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Sistema decentrato, nel quale numerose competenze sono delegate agli Stati (Land) e nel quale svolgono un ruolo importante le organizzazioni della società civile (fondi malattia e associazioni di medici)</li> <li>➤ Fornisce una copertura universale attraverso l'assicurazione sanitaria pubblica e l'assicurazione privata</li> <li>➤ La spesa sanitaria è finanziata prevalentemente da fondi pubblici, provenienti dai contributi per la sicurezza sociale e dal gettito fiscale, integrati tramite pagamenti privati</li> <li>➤ Eroga servizi misti, pubblici e privati</li> </ul>
Principali caratteristiche del sistema di assistenza sanitaria nel Regno Unito
<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Sistema decentrato in funzione delle differenti entità che costituiscono il Paese, ma centralizzato all'interno di ciascuna di esse e organizzato e gestito su base locale; in Inghilterra, gli enti locali (consigli) contribuiscono all'erogazione e al finanziamento dell'assistenza sociale</li> <li>➤ Fornisce una copertura prevalentemente gratuita presso il luogo di cura alle persone che risiedono di regola in Inghilterra</li> <li>➤ La spesa sanitaria è finanziata principalmente con fondi pubblici provenienti dal gettito fiscale generale e dai contributi per l'assicurazione nazionale</li> <li>➤ Eroga servizi prevalentemente pubblici</li> </ul>

**Tabella 4- Principali caratteristiche altri SSN**

E' importante inoltre ai fini di una completa comparazione analizzare come i suddetti Paesi si comportano con imposte simili alla nostra IRAP. L'IRAP francese è un'imposta proporzionale al fatturato e prevede una base imponibile con metodo di calcolo molto simile all'IRAP italiana, che comprende il costo del personale, gli interessi passivi o il costo del capitale e gli utili d'esercizio. Per quanto riguarda la

Germania invece, la Gewerbesteuer è un'imposta municipale sugli utili e il costo del capitale delle imprese. All'utile di esercizio si aggiunge nella base di calcolo il 25% degli interessi passivi e del costo del capitale comunque sostenuto. L'aliquota varia da municipalità a municipalità, un po' come la nostra IRAP. Il metodo di calcolo prevede che sull'utile d'esercizio, integrato degli interessi passivi e del costo del capitale, si applichi un'aliquota nazionale del 3,5%; su tale base l'imposta è calcolata applicando dei moltiplicatori stabiliti localmente, che non possono mai essere inferiori al 200%, collocandosi normalmente tra il 350% e il 400%. Le grandi città applicano moltiplicatori anche del 490%. L'aliquota effettiva quindi va da un minimo del 7% (nel caso di moltiplicatore del 200%) fino al 17% (nel caso di moltiplicatore del 490%). L'imposta è dovuta anche quando l'impresa è in perdita.

Nel Regno Unito non esiste un'imposta simile all'IRAP. L'imposta sul reddito delle società nel Regno Unito (Corporation tax) è pari al 19% degli utili siano essi distribuiti o meno. In caso di distribuzione dei dividendi, essi saranno nuovamente tassati dal paese di residenza dell'azionista. La Corporation Tax colpisce tutti i profitti d'azienda e viene applicata sui redditi di società ed associazioni residenti in UK, ma anche a organizzazioni non residenti fiscalmente in Gran Bretagna (rami d'azienda o branch) che operano però all'interno del paese e della comunità europea.

Infine nell'ultimo capitolo dell'elaborato è stato approfondito il tema relativo al Servizio Sanitario Nazionale (SSN) ed alle sue fonti di finanziamento con particolare attenzione a quelle derivanti dal gettito Irap. Il Servizio Sanitario Nazionale costituito dal "complesso delle funzioni, delle strutture, dei servizi e delle attività destinati alla promozione, al mantenimento e al recupero della salute fisica e psichica di tutta la popolazione" è stato istituito con la L. 833/1978 e si basa su tre principi fondamentali: l'universalità, l'uguaglianza e l'equità. La Legge 3 del 2001 che all'art.117 ridisegna le competenze di Stato e Regioni in materia sanitaria. Lo Stato ha competenza esclusiva e determina i "livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti sul territorio nazionale" e i principi fondamentali nelle materie di competenza concorrente, affidando ad ogni Regione il compito "di assicurare i servizi di assistenza sanitaria e ospedaliera". Nel 2017 per garantire la tutela della salute e contenere la spesa sanitaria nascono i Livelli essenziali di assistenza (LEA), le prestazioni e i servizi che il Servizio Sanitario Nazionale è tenuto

a fornire sul tutto il territorio a tutti i cittadini, gratuitamente o con partecipazione alla spesa (ticket), finanziati con le risorse pubbliche.

Annualmente con la Legge di Bilancio si determina il Livello del fabbisogno sanitario nazionale standard che rappresenta il finanziamento complessivo della sanità pubblica, la sua determinazione è coerente con il quadro macroeconomico complessivo e i vincoli di finanza pubblica. La composizione del finanziamento del SSN è descritta nei cosiddetti "riparti" proposti dal Ministero della Salute sui quali si raggiunge un'intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni e che sono poi recepiti con propria delibera dal Comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPE).

Il D.lsg 56/2000 ha introdotto l'attuale struttura del finanziamento del SSN basato sulla capacità fiscale regionale, stabilendo che al finanziamento di quest'ultimo concorrano l'IRAP, l'addizionale regionale all'IRPEF e la compartecipazione all'IVA a cui si aggiungono il Bilancio dello Stato e la compartecipazione delle Regioni a statuto speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano.

Il D.Lgs 68/2011, ha modificato la normativa in materia di compartecipazione regionale all'IVA, attribuendola secondo il principio di territorialità, cioè in base al luogo effettivo in cui avvengono la cessione dei beni o la prestazione di servizi.

Di seguito viene riportata una tabella esplicativa del contributo di ogni singola Regione alle spese sanitarie.

REGIONI	RICAVI PROPRI	PARTECIPAZIONE DELLE REGIONI A STATUTO SPECIALE	IRAP	ADD. IRPEF	DL 56/2000	FONDO SSN	TOTALE LEA
PIEMONTE	1.448.745.760,89		167.095.971,00	791.455.000,00	5.938.133.043,62		8.345.429.775,51
VALLE D'AOSTA	143.847.845,24	4.341.336,00	65.843.816,24	24.075.000,00			238.107.997,49
LOMBARDIA	4.683.100.055,74		344.688.926,00	1.980.963.000,00	11.847.567.295,86		18.856.319.277,60
P.A. BOLZANO	496.177.269,98	17.089.038,00	349.062.753,97	110.369.000,00			972.698.061,95
P.A. TRENTO	624.070.288,81	17.328.157,00	270.178.865,12	97.766.000,00			1.009.343.310,93
VENETO	1.917.720.777,12		187.978.900,00	865.617.000,00	6.254.424.721,27		9.225.741.398,39
FRIULI VENEZIA GIULIA	1.519.685.826,83	47.484.584,00	546.211.608,88	225.405.000,00			2.338.787.019,71
LIGURIA	483.945.495,66		62.729.872,00	287.846.000,00	2.203.166.115,26		3.037.687.482,93
EMILIA ROMAGNA	1.912.727.177,56		171.955.829,00	852.253.000,00	5.519.140.431,66		8.456.076.438,22
TOSCANA	1.316.544.543,05		138.369.096,00	643.136.000,00	5.039.025.169,49		7.137.074.808,54
UMBRIA	215.260.663,92		34.031.402,00	136.681.000,00	1.302.977.464,33		1.688.950.530,25
MARCHE	475.634.839,31		57.467.177,00	237.265.000,00	2.132.574.251,30		2.902.941.267,61
LAZIO	162.193.247,00		2.670.706.055,66	984.159.000,00	7.142.036.553,84		10.959.094.856,51
ABRUZZO	278.560.797,34		41.537.068,00	175.337.000,00	1.984.248.224,43		2.479.683.089,78
MOLISE	3.601.311,18		12.952.736,00	36.084.000,00	528.207.059,34		580.845.106,52
CAMPANIA	870.069.704,10		163.215.831,00	575.955.000,00	8.916.860.379,50		10.526.090.914,60
PUGLIA	610.664.771,41		113.350.898,00	439.595.000,00	6.329.645.798,48		7.493.256.467,89
BASILICATA	10.850.238,39		16.926.354,00	65.888.000,00	964.857.624,95		1.058.522.217,33
CALABRIA	47.418.994,00			186.816.000,00	3.375.489.031,54		3.609.724.025,54
SICILIA	4.535.119.949,03	128.084.893,00	1.128.261.340,97	496.431.000,00		2.946.718.881	9.234.616.064,00
SARDEGNA	2.288.038.643,55	45.917.138,00	569.069.657,16	203.659.000,00			3.106.684.438,72
T O T A L E (*)	1.982.157.447,00	9.606.939.823,00	19.826.750.234,00	9.416.755.000,00	69.478.353.165,00	2.946.718.881	113.257.674.550,00

(\*) Totali arrotondati all'unità di euro.

**Tabella 5 - C FSN 2020 - Riparto tra le Regioni delle disponibilità finanziarie per il servizio sanitario nazionale fonti di finanziamento indistinto e finalizzato**

Fa eccezione come si può notare in tabella che la Regione siciliana, è la sola tra le autonomie speciali, a non finanziarie completamente i servizi di assistenza sanitaria sul proprio territorio.

Il sistema di finanziamento delle regioni a statuto speciale prevede che, attraverso le entrate fiscali che ricevono sotto forma di compartecipazioni ai tributi erariali, esse provvedono al finanziamento integrale dell'esercizio delle funzioni attribuitegli dallo statuto speciale e dalle norme di attuazione.

Nella parte finale dell'elaborato, viene analizzato il tema del graduale superamento dell'Irap previsto dall'art 6 della legge delega di riforma per la revisione del sistema fiscale approvata dal Governo Draghi.

Il Consiglio dei Ministri in data 05 Ottobre 2021 ha approvato il Disegno di Legge per la revisione del sistema fiscale (A.C. 3343 trasmesso al parlamento il 29 Ottobre 2021) da attuarsi per il tramite di uno o più decreti attuativi.

Con la risoluzione approvata alla Camera dei Deputati sul Documento di finanza pubblica DEF 2021, la Camera aveva impegnato il Governo a tener conto nella predisposizione del disegno di legge delle risultanze dell'indagine conoscitiva sulla riforma condotta presso le Commissioni riunite Finanza e Tesoro del Senato e Finanza della Camera. Nell'arco di sei mesi tra Gennaio a Giugno 2021 le Commissioni hanno entrambe approvato in un testo identico il documento conclusivo dell'indagine che ha indirizzato verso una riforma fiscale che sia in linea con gli obiettivi di ripresa economica e semplificazione del sistema fiscale richiamati dal PNRR.

Il disegno di legge si compone di dieci articoli ed è basato sui seguenti principi cardine:

- la crescita dell'economia, attraverso l'aumento dell'efficienza della struttura delle imposte e la riduzione del carico fiscale sui redditi derivanti dall'impiego dei fattori di produzione;
- la razionalizzazione e semplificazione del sistema tributario, preservandone la progressività, da attuarsi anche attraverso la riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti e l'eliminazione dei c.d. "micro-tributi" con gettito trascurabile per l'Erario;
- la riduzione dell'evasione ed elusione fiscale.

La riforma è tra le azioni chiave individuate nel PNRR per contrastare le debolezze strutturali del Paese, sfruttando al meglio le risorse europee.

Un'apposita Commissione è istituita presso il MEF per facilitare il Governo nell'esercizio della delega e nell'arco di 18 mesi dovrebbe essere elaborata la riforma complessiva che tenga conto della Relazione delle Commissioni Finanze sullo stato del sistema fiscale, del 30 giugno 2021, contenente un orientamento sulle riforme necessarie in tema di IRPEF, IRES, IRAP, Catasto.

Il Governo, delegato dal Parlamento, ha il poter di introdurre norme secondo principi e criteri di progressiva evoluzione del sistema attuale verso un modello di tassazione duale che preveda l'applicazione della medesima aliquota proporzionale sia sui redditi derivanti dall'impiego del capitale sia su quelli derivanti dall'impiego del capitale nelle attività di impresa e di lavoro autonomo svolte da soggetti diversi da quelli a cui si applica l'Ires.

Nell'ambito della legge delega l'art. 6 prevede *“il graduale superamento dell'Irap”*, cioè la sua soppressione.

Il tema del superamento dell'Irap è stato oggetto di approfondimento nelle predette Commissioni parlamentari Camera e Senato e nelle varie audizioni che si sono succedute nel corso del 2021.

Come indicato nel punto 2.9 della Relazione presentata al Senato dalla Sesta Commissione Permanente (Finanza e Tesoro), nella seduta del 30 Giugno 2021, *“nell'ottica di una semplificazione del sistema tributario e all'interno di un complessivo quadro di riforma in cui valutare gli aspetti di redistribuzione del carico fiscale, la Commissione concorda sulla necessità che porti al superamento dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)”*.

La Commissione ha raccomandato quindi, un riassorbimento del gettito IRAP nei tributi attualmente esistenti, preservando la manovrabilità da parte degli enti territoriali e il livello di finanziamento del servizio sanitario nazionale, senza caricare di ulteriori oneri i redditi da lavoro dipendente e assimilati.

Al fine di comprendere come le riforme degli ultimi anni abbiano influenzato e ridimensionato il gettito Irap, nel presente lavoro sono stati presi in considerazione i dati annuali Istat dal 2010 ad oggi relativi al gettito fiscale.

Imposte	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Imposta sul valore aggiunto (Iva)</b>	97.042 €	98.257 €	95.768 €	93.571 €	96.567 €	100.345 €	102.086 €	107.576 €	109.333 €	111.464 €	99.808 €
<b>Imposta regionale sulle attività produttive (Irap)</b>	31.852 €	33.052 €	33.264 €	32.195 €	30.353 €	28.031 €	20.178 €	22.249 €	23.949 €	24.278 €	19.939 €
<b>Addizionale regionale all'Irpef</b>	8.167 €	8.483 €	10.674 €	10.596 €	10.940 €	11.052 €	11.854 €	11.966 €	11.655 €	11.961 €	11.834 €

Irap	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Totale Irap Privata (Bollettino Entrate) €</b>	23.347 €	23.962 €	24.422 €	24.813 €	20.921 €	19.714 €	13.125 €	13.836 €	14.936 €	15.002 €	9.822 €
<b>Totale Irap PA (Bollettino Entrate) €</b>	10.236 €	10.174 €	9.920 €	9.954 €	9.547 €	9.656 €	9.648 €	9.782 €	10.073 €	10.166 €	10.117 €
<b>Totale IRAP (Bollettino entrate) €</b>	33.583 €	34.136 €	34.342 €	34.767 €	30.468 €	29.370 €	22.773 €	23.618 €	25.009 €	25.168 €	19.939 €

**Tabella 6 – dati annuali ISTAT**

(\*) Totali arrotondati all'unità di euro, espressi in mln.

<https://www.istat.it/>

Come si può ben notare dal 2010 ad oggi la serie storica pubblicata dall'Istat evidenzia una significativa contrazione negli ultimi anni del gettito Irap, scaturita dalle modifiche evidenziate in precedenza. In particolare, nell'anno di imposta 2020 l'Irap dichiarata è stata pari a 19,4 mld di euro, ovvero confrontando il dato con quanto riportato in tabella a pg.7 poco più del 16,8% della spesa sanitaria (113 mld di euro circa). Dal confronto delle due citate tabelle si può evidenziare quindi che, inizialmente un anno di imposta del tributo valeva più di 30 mld e che la percentuale dell'apporto al SSN si è ridotta di almeno 10 punti percentuali. Il consistente decremento non è stato accompagnato da una contemporanea riduzione dell'Irpef, anzi da una sua maggiorazione, comportando il passaggio dell'onere della spesa del SSN dal mondo datoriale a quello della fiscalità generale. E' evidente quindi che l'imposta attuale è

molto diversa da quella originaria, pertanto il suo superamento va contestualizzato alla situazione attuale.

L'analisi non può inoltre prescindere dalla considerazione dell'attuale situazione pandemica che ha comportato negli ultimi due anni un notevole incremento della spesa sanitaria, evidenziando lacune e carenze di un sistema sanitario pubblico che nel medio e lungo periodo avrà necessità di essere riorganizzato e migliorato con conseguente esigenza di un aumento del suo finanziamento.

L'abrogazione dell'Irap comporta inevitabilmente la necessità di introdurre nuove forme impositive o incrementare quelle già esistenti al fine di recuperare risorse per circa 25 mld di euro all'anno.

Inoltre per continuare ad assicurare il finanziamento della spesa sanitaria la perdita di gettito derivante dall'abrogazione dell'Irap dovrebbe essere recuperata attraverso forme impositive da applicare a basi imponibili quanto più ampie possibili, ulteriori forme di prelievo sui redditi aumenterebbero il carico fiscale complessivo sugli stessi con effetti negativi e in controtendenza in termini di confronto con gli altri Paesi (se, per esempio si incrementasse l'aliquota Ires, aumenterebbe sensibilmente, peraltro, il numero dei Paesi a fiscalità privilegiata nei confronti dei quali troverebbero applicazione le disposizioni sulle CFC e sulla fiscalità dei dividendi e delle plusvalenze su cessione di partecipazioni - cfr. articolo 167 del Tuir, come modificato a seguito del recepimento della cd. direttiva ATAD).

Le ipotesi allo studio per il recupero del gettito Irap sono le seguenti:

- c. istituzione/incremento di addizionali alle imposte sui redditi (Ires e Irpef);
- d. istituzione di un contributo di solidarietà.

La prima ipotesi appare improbabile per ciò che concerne l'Irpef in considerazione dell'intervento di modifica dell'Irpef inserito nella Legge di Bilancio 2022; essa ha infatti previsto un'ampia revisione dell'imposta che riguarda sia le aliquote marginali legali sia gli scaglioni nonché le detrazioni per tipo di reddito, con la finalità di avvantaggiare la generalità dei contribuenti e allo stesso tempo realizzare un'opera di razionalizzazione del tributo. Le manovre sull'Ires invece, comporterebbero un incremento molto consistente dell'aliquota dell'imposta sulle società, scaricando inoltre sui soli profitti anche il gettito che oggi deriva dalla tassazione degli interessi

passivi, aumentando così l'incentivo all'indebitamento da parte delle imprese. Il recupero della perdita delle entrate Irap con un aumento dell'Ires comporterebbe solo una semplificazione del sistema fiscale non un aumento della produttività e competitività delle imprese. E' presente inoltre un'altra ragione che deve essere presa in considerazione, connessa alla distribuzione territoriale della produzione che, in un sistema sanitario federale, consente di far rimanere le risorse economiche dell'Irap nell'area geografica che le ha generate. Proprio questo principio di territorialità renderebbe complesso in caso di una sua abolizione redistribuire le entrate dell'Ires e dell'Irpef per regione di produzione. La difformità descritta in precedenza, si può dedurre in linea generale considerando i dati relativi alla distribuzione del numero di società di capitali per area geografica che contribuiscono al gettito dell'Ires, dalla tabella sotto riportata.



\* I a frequenza di Trento e Bolzano è stata arrotondata

**Figura 5 – Distribuzione del numero di Società di capitali per area geografica**

file:/// analisi\_dati\_2018\_Ires.pdf

Inoltre per comprendere meglio e rimarcare le differenze tra Regioni riportiamo i dati riguardanti la diversa compartecipazione di esse al gettito dell'Irap.

REGIONI	IRAP TOTALE	ONERI GESTIONE	Ex Fondo perequativo	IRAP SANITA'
Piemonte	1.266.565.070		108.972.406	1.157.592.664
Valle d'Aosta				
Lombardia	3.755.886.102		13.944.336	3.741.941.766
P.A. di Trento				
P.A. di Bolzano				
Veneto	1.554.525.852		22.207.647	1.532.318.205
Friuli V.G.				
Liguria	496.692.736		110.005.320	386.687.416
Emilia-Romagna	1.575.325.742		46.997.578	1.528.328.164
Toscana	1.123.230.855		71.271.052	1.051.959.803
Umbria	235.007.669		63.007.742	171.999.927
Marche	435.824.290		55.777.345	380.046.945
Lazio	2.420.093.850		286.117.122	2.133.976.728
Abruzzo	336.715.666		114.136.975	222.578.691
Molise	79.829.637		76.952.078	2.877.559
Campania	1.255.043.888		559.839.279	695.204.609
Puglia	871.667.513		383.727.476	487.940.037
Basilicata	158.442.177		149.772.501	8.669.676
Calabria	446.218.761		446.218.761	0
Sicilia				
Sardegna				
Totale	16.011.069.807		2.508.947.616	13.502.122.191

**Tabella 7 – Irap per Regioni – Totale – Sanità**

[https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie\\_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2022-01-22&atto.codiceRedazionale=22A00318&elenco30giorni=true](https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2022-01-22&atto.codiceRedazionale=22A00318&elenco30giorni=true)

Dal confronto tra le due tabelle si evince che, l'abolizione dell'Irap a carico dell'Ires, considerando l'Irap al netto dell'importo pagato dalla Pubblica Amministrazione e calcolato ad aliquota standard, quindi al netto dell'extra-gettito proveniente dall'utilizzo degli spazi di manovra regionali sulle singole aliquote, porterebbe inevitabilmente un maggior prelievo in corrispondenza di alcune regioni rispetto ad altre a seconda della diversa composizione territoriale della base imponibile. Infatti, in generale l'Irap insiste sulle attività di produzione e di scambio di beni e l'Ires sulle imprese con personalità giuridica. Tutte e due le fiscalità, hanno una distribuzione

concentrata territorialmente nelle aree economicamente più avanzate del paese o più popolate o dove risiedono le sedi fiscali delle imprese, in particolare Lombardia e Lazio.

Ma l'IRES accentua tale concentrazione territoriale rispetto all'Irap, che per la natura della base imponibile è distribuita in modo più omogeneo sul territorio nazionale. Dalla ripartizione dei diversi gettiti per regione si evidenzia che l'abolizione dell'Irap a carico dell'IRES aumenterebbe soprattutto le entrate di Lombardia e Lazio, e penalizzerebbe molte regioni meridionali quali la Campania, la Puglia e la Sicilia. Per quanto riguarda la seconda ipotesi per il recupero del gettito Irap, si prevede l'introduzione di una nuova forma di prelievo, avente una base imponibile molto ampia, idealmente costituita da tutte le categorie di reddito indicate dall'art. 6 del TUIR, e configurato quale "Contributo di Solidarietà". Anche in questo caso gli effetti distributivi sarebbero non trascurabili e difficili da gestire anche se si introducesse una soglia minima di reddito rilevante ai fini dell'applicabilità del "Contributo di Solidarietà". Il carico fiscale Irap verrebbe "traslato" su tutti i soggetti con conseguente innalzamento della pressione fiscale per i contribuenti ad oggi non soggetti al tributo. In alternativa alle soluzioni sopra indicate, si potrebbe pensare di *"introdurre un nuovo tributo di carattere reale avente come presupposto il possesso di redditi ritraibili da attività d'impresa e di lavoro autonomo, di redditi diversi e di capitale. Soggetti passivi del nuovo tributo risulterebbero le persone fisiche, le persone giuridiche, nonché le società di persone e, sotto il profilo applicativo, il tributo non presenterebbe particolari difficoltà poiché tasserebbe i redditi imponibili ai fini delle imposte dirette. Anche in tal caso, si dovrebbe perseguire l'obiettivo di massima semplificazione e riduzione del numero degli adempimenti"*. In base ai dati delle dichiarazioni fiscali per l'anno d'imposta 2018 l'Irap netta dichiarata dai privati ammonta a 14,5 miliardi di euro a cui si aggiunge l'imposta pari a 9,6 miliardi di euro relativa all'attività istituzionale della P.A., per un totale di circa 24,1 miliardi di euro. Il gettito è interamente attribuito alle regioni.

L'Irap privata è al momento così ripartita tra i diversi tipi di soggetti:

Tipologia contribuente	Ammontare
Persone fisiche	1.349.259
Società di persone	1.314.087
Società di capitali ed enti commerciali	11.574.692
Enti non commerciali	254.043
Amministrazioni pubbliche	10.021
<b>Totale</b>	<b>14.502.101</b>

**Tabella 8: Irap – Imposta netta (esclusa attività istituzionale delle P.A.)**

L'Irap dichiarata dalle Società di Capitali, che è la componente maggiore, circa 11,6 miliardi, potrebbe *“essere sostituita da un'addizionale regionale all'Ires, non determinando cambiamenti sostanziali rispetto alla categoria di soggetti contribuenti, poiché l'Irap grava, oltre che sugli utili, anche sugli interessi passivi e sul lavoro dipendente a tempo determinato, aumenterebbe il carico fiscale sulle imprese con più profitti e diminuirebbe su quelle maggiormente indebitate e che fanno maggior uso di lavoratori a tempo determinato”*. Nell'Audizione Parlamentare del 5 marzo 2021 dei Consiglieri del Consiglio Nazionale dei dottori Commercialisti esperti contabili è stata ribadita l'opportunità di *“sostituire i 14 mld di gettito Irap relativo all'attività produttiva solamente con una addizionale regionale all'Ires applicata da ciascuna Regione in misura idonea ad assicurare l'invarianza di gettito”*. Considerando che la base imponibile Ires dichiarata nel 2018 è di 140,5 miliardi di euro, per ottenere lo stesso gettito Irap dalle Società di Capitali occorrerebbe introdurre un'addizionale Ires di 8,3 punti percentuali, comportando un passaggio ad una aliquota Ires di 32,3%, combinata con quella dei soci (26% sui dividendi) arriverebbe al 58,3%, aliquota che favorirebbe quindi la scelta della forma giuridica di società di persone o ditta individuale, con una tassazione massima del 43% (aliquota massima Irpef). Nel caso di abrogazione dell'Irap sarà necessario rivedere le modalità di finanziamento del SSN evidenziando che la quota del SSN non coperta dal gettito ad aliquota di base dell'Irap e dell'addizionale regionale all'Irpef è finanziata con l'attribuzione dalle regioni di una compartecipazione all'Iva, come visto nel precedente paragrafo, la cui misura è

stabilita annualmente con DPCM e che è aumentata nel corso degli anni (64,27% nel 2019) anche per supplire alla progressiva riduzione del gettito Irap.

La Confindustria nella sua Audizione parlamentare del 17 Novembre del 2021, invita il Parlamento a scongiurare un incremento dell'IRES per compensare il mancato gettito IRAP sostenendo che si tratterebbe di un intervento non coerente con l'obiettivo di generale riduzione del carico fiscale dei fattori produttivi, posto alla base della riforma fiscale, comportando inoltre un forte disincentivo ad investimenti provenienti dall'estero. La trasformazione dell'IRAP in un prelievo addizionale IRES, infatti, *“trasferirebbe, di fatto, interamente sulle società di capitali un prelievo che oggi grava anche su altre imprese e sui lavoratori autonomi”*. *“Nel periodo d'imposta 2018, i contribuenti IRAP sono stati più di 3,7 milioni, contro gli 1,2 milioni dell'IRES. Le società di capitali contribuenti IRAP sono pari a 1,2 milioni. I restanti 2,5 milioni di contribuenti sono persone fisiche, società di persone, enti non commerciali e Amministrazioni Pubbliche, che non sono soggetti IRES. Quindi, se si decidesse di eliminare l'IRAP e aumentare l'aliquota IRES per compensare la perdita di gettito IRAP, si trasferirebbe sulle società di capitali anche il gettito oggi riferibile a persone fisiche, società di persone, enti non commerciali che era pari, nell'anno di imposta 2018, a 2,9 miliardi”*.

In particolare, le società di capitali che sarebbero colpite sono quelle che pagano l'IRES (733.709, pari al 59,7% del totale dei contribuenti IRES). Le imprese del manifatturiero, per l'anno di imposta 2018, hanno assicurato il 31,9% del gettito IRES, quelle del commercio all'ingrosso e al dettaglio il 20,8% e gli istituti finanziari e assicurativi il 10,4%. Le imprese di maggiori dimensioni (con oltre 50 milioni di volume d'affari) hanno versato circa la metà del gettito (49%). Quindi il trasferimento dell'IRAP sull'IRES accrescerebbe il carico fiscale per complessivi 2,9 miliardi principalmente per le grandi imprese del manifatturiero e comporterebbe in generale la conseguenza di una elevata aliquota nominale Ires (molto al di sopra della media UE). Il disegno di legge delega sulla riforma fiscale non individua però esplicitamente le modalità con cui superare l'IRAP, né le fonti alternative di entrata per le Regioni, limitandosi a richiamare la necessità di preservare il finanziamento della sanità e ciò non fa che alimentare il dibattito. La scelta va effettuata nell'ambito di un disegno più organico e coerente dell'intero assetto di finanza decentrata, anche alla luce del completamento del federalismo fiscale inserito quale riforma abilitante nel Piano

nazionale di ripresa e di resilienza. Un primo parziale intervento è inserito nella legge di Bilancio 2022 che prevede che parte degli 8 miliardi destinati dal 2022 alla riduzione della pressione fiscale possano essere utilizzati per finanziare una diminuzione dell'IRAP attraverso un intervento sull'aliquota. Sono state analizzate le possibili soluzioni alla sua sostituzione descrivendo le caratteristiche e le criticità che si potrebbero incontrare, in particolare dalle audizioni parlamentari esaminate si è evidenziato che la soluzione maggiormente indicata è quella relativa ad un incremento dell'Ires per compensare il mancato gettito Irap ma questa non sarebbe coerente con l'obiettivo di una generale riduzione del carico fiscale dei fattori produttivi, posto alla base della riforma fiscale, comportando inoltre un forte disincentivo ad investimenti provenienti dall'estero, trasferendo sulle società di capitali un prelievo che oggi grava anche su altre imprese e sui lavoratori autonomi.

Si indicano sinteticamente nella sottostante tabella le ipotesi di sostituzione e le relative criticità.

IPOTESI	CRITICITA'
Addizionale/Sovraimposta IRES	<b>Diversi soggetti passivi passivi</b> (una platea più ampia nel caso dell'IRAP e circoscritta alle imprese con personalità giuridica nel caso dell'Ires), <b>base imponibile</b> (profitti e interessi passivi per la prima imposta e solo profitti per la seconda) e nella <b>distribuzione territoriale di quest'ultima</b>
Contributo di solidarietà	<b>Effetti distributivi sarebbero non trascurabili</b> e difficili da gestire anche se si introducesse una soglia minima di reddito rilevante ai fini dell'applicabilità del "Contributo di Solidarietà".  <b>Il carico fiscale Irap verrebbe "traslato"</b> su tutti i soggetti con conseguente <b>innalzamento della pressione fiscale</b> per i contribuenti ad oggi non soggetti al tributo
IRPEF	<b>Modifica dell'Irpef inserita già nella Legge di Bilancio 2022</b> , revisione dell'imposta che riguarda sia le aliquote marginali legali sia gli scaglioni nonché le detrazioni per tipo di reddito, con la finalità di avvantaggiare la generalità dei contribuenti e allo stesso tempo realizzare un'opera di razionalizzazione del tributo
Abolizione IRES – Trasformazione in nuova imposta	<b>Non riduce il carico fiscale dei fattori produttivi</b> , forte <b>disincentivo ad investimenti</b> provenienti dall'estero, <b>trasferisce sulle società di capitali</b> un prelievo che oggi grava anche su altre imprese e sui lavoratori autonomi

**Tabella 10- Proposte sostituzione Irap**

Oltre alla proposte evidenziate, una opzione potrebbe essere quella di abolire l'Ires e trasformare il residuo di Irap esistente in nuova imposta sulle società, introducendo nel nostro ordinamento la Comprehensive Business Income Tax proposta nel 1992 in un rapporto del Tesoro americano. In questo modo però il finanziamento della sanità sarebbe interamente a carico della Stato e verrebbe meno gran parte della autonomia

impositiva delle Regioni. Si deve tener conto in questa ottica che i sistemi fiscali dei Paesi sviluppati, in particolare di quelli europei, fanno i conti con la progressiva contrazione dei redditi di lavoro come base per la tassazione, che risultano già ipertassati. Se si vuole superare questa situazione bisognerebbe razionalizzare la questione del cuneo fiscale sul lavoro ponendosi l'obiettivo di apportare cambiamenti rilevanti nel nostro sistema fiscale e contributivo redistribuendo il prelievo e fiscalizzando un rilevante parte dei contributi sociali previdenziali. Come già riconosciuto dalla Commissione Europea in una recente comunicazione al Parlamento, l'ipotesi più ragionevole e percorribile potrebbe essere quella di un prelievo generalizzato su tutti i redditi prodotti. La questione risulta pertanto ancora aperta e si auspica che nei prossimi mesi di lavoro la Commissione istituita per apportare le modifiche al sistema fiscale possa trovare la soluzione migliore che garantisca l'esistenza di un'imposta che risponda in maniera adeguata allo scopo per cui fu creata l'IRAP garantendo il sostegno della sanità pubblica senza aumentare il già gravoso carico fiscale delle imprese.