

UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI NAPOLI
"FEDERICO II"

Dottorato in Scienze Economiche

XXII ciclo

Tesi di dottorato:

Gli effetti dell'IRAP nel settore agricolo

Coordinatore: Prof. Carlo Panico

Candidata: Mafalda Monda

Indice

Introduzione

Capitolo 1. L'Imposta regionale sulle attività produttive

Introduzione

Par. 1.1 La genesi dell'IRAP

Par.1.1.1 I lavori della Commissione Gallo

Par.1.1.2 Il disegno originario dell'IRAP: l'Imposta per l'Autonomia regionale (IPAR)

Par.1.1.3 La tassazione del valore aggiunto d'impresa

Par.1.1.4 La riforma Visco e l'introduzione dell'IRAP

Par. 1.2 Le caratteristiche generali dell'IRAP

Par. 1.3 I possibili effetti derivanti dall'applicazione del tributo

Par. 1.4 La controversa natura dell'IRAP: imposta diretta vs imposta indiretta

Par.1.4.1 Una duplice imposta sul valore aggiunto?

Par.1.4.2 Alcune considerazioni conclusive sulla natura del tributo

Capitolo 2. L'Irap in agricoltura

Introduzione

Par. 2.1 L'introduzione dell'IRAP nel sistema fiscale agricolo

Par. 2.2 Le caratteristiche generali dell'IRAP nel settore agricolo

Par. 2.3 La controversa natura dell'IRAP in agricoltura

Capitolo 3. L'applicazione dell'IRAP al settore agricolo

Introduzione

Par. 3.1 Il prelievo tributario in agricoltura e l'introduzione dell'IRAP

Par. 3.2 I soggetti passivi IRAP nel settore agricolo

Par. 3.3 L'incidenza dell'IRAP in agricoltura

Par. 3.4 L'evoluzione degli investimenti nel settore agricolo ed il ruolo dell'IRAP

Capitolo 4. L'IRAP e la domanda di investimenti in agricoltura

Introduzione

Par. 4.1 Le determinanti delle scelte di investimento delle imprese

Par. 4.2 Il ruolo delle imposte sulla domanda di investimento delle imprese: una rassegna della letteratura economica

Par. 4.3 L'IRAP in agricoltura e la domanda privata di investimenti

Par. 4.4 Le imposte ed i modelli di domanda di investimento impiegati nell'analisi econometrica riferiti al settore agricolo

Par. 4.5 Il modello di analisi dell'incidenza dell'IRAP sulla domanda di investimenti in agricoltura

Par. 4.5.1 I risultati della stima

Par. 4.5.2 Commento ai risultati

Considerazioni conclusive

Bibliografia

Appendice statistica

Sez. A Fonti statistiche

Sez. B Tavole statistiche

Sez. C Base dati del modello econometrico

Sez. D Risultati test della stima econometrica

Introduzione

L'introduzione dell'Imposta regionale sulle attività produttive (di seguito IRAP) nel 1998 e la contestuale abolizione di altri tributi ha inciso fortemente sul comportamento delle imprese, determinandone una modificazione significativa in risposta al nuovo regime fiscale.

L'IRAP è un'imposta che grava sul valore aggiunto netto, prodotto sul territorio regionale, inteso come somma delle remunerazioni corrisposte ai fattori produttivi (salari, interessi, rendite e profitti). In tal senso il tributo colpisce una "forma di manifestazione della ricchezza mai chiamata alla contribuzione"¹ che rende difficoltoso l'inquadramento economico dell'imposta.

L'IRAP, pur essendo comune a tutti i settori economici, viene introdotta in agricoltura in sostituzione di tributi prima non rilevanti (ISMEA 2003), pertanto è indubbio che la sua entrata in vigore abbia determinato un aumento del prelievo tributario gravante sulle imprese. Inoltre la struttura assunta dal tributo in questo settore, per il quale la normativa stabilisce un trattamento differenziato rispetto alle altre attività produttive (sotto tre diversi aspetti: la determinazione della base imponibile, la sua ripartizione a livello regionale e l'aliquota applicata), rende complessa l'identificazione dei risultati economici connessi che, per questo, sono stati indagati solo in parte dalla letteratura.

In particolare quest'ultima ha approfondito gli effetti prodotti dall'IRAP, sia in termini di variazione del carico fiscale sulle imprese che di modificazione della domanda di fattori produttivi.

Sotto il primo aspetto, l'attenzione è stata posta sui risultati prodotti dalla sostituzione, con l'IRAP, dei tributi ad essa preesistenti; nel secondo ambito, invece, le indicazioni fornite hanno permesso di distinguere due principali effetti legati all'imposta: un effetto di sostituzione ed un effetto domanda di beni.

L'effetto di sostituzione (Fiorillo, 1999) è legato al mutare dei prezzi relativi dei fattori, capitale e lavoro, derivante dall'applicazione del tributo, che ne modifica la convenienza economica, data l'inclusione nella base imponibile delle voci di costo loro relative. L'effetto di domanda, invece, risulta connesso all'ampliamento della dimensione produttiva delle imprese, conseguente all'incremento di domanda dei prodotti determinato, a certe condizioni, dall'imposta (Ermini, Lucchetti, 1999).

Tali contributi hanno, tuttavia, trattato gli effetti di variazione delle quantità domandate, in connessione alle modifiche nei prezzi relativi dei fattori, trascurando il ruolo rivestito dal tributo nelle scelte di investimento delle imprese, che risulta di particolare rilevanza per l'agricoltura, alla luce delle particolarità, stabilite dalla normativa IRAP, per la determinazione dell'imponibile.

Gli operatori economici agricoli, infatti, sono soggetti ad un duplice regime di calcolo della base imponibile che tiene conto, per le imprese individuali e le società semplici, della differenza tra le vendite

¹ G. Marongiu, *IRAP lavoro autonomo e costituzione*, in *Diritto e Pratica tributaria*, I, 2000, (pag. 1632).

e gli acquisti totali incluso i beni di investimento, mentre, per tutte le altre imprese, della differenza tra le vendite e gli acquisti di beni intermedi, con deduzione degli ammortamenti nel periodo d'imposta, analogamente a quanto previsto per gli altri settori produttivi.

Al riguardo la letteratura teorica mostra come un'imposta sul reddito d'impresa, alla quale l'IRAP può essere assimilata, produca degli effetti sulle scelte di investimento, variabili a seconda che sia consentita la detraibilità completa degli investimenti dall'imponibile o, al contrario, sia ammessa la sola deduzione degli ammortamenti (Leccisotti, 1984). La presenza di entrambi i regimi, nel caso dell'agricoltura, rende difficile esaminarne i risultati, anche se va considerato che, nei primi anni di introduzione del tributo, gli investimenti fissi lordi della branca registrano un incremento considerevole, pari al +5,58% tra il 1998-1999.

In tale contesto si inserisce il presente lavoro che si pone l'obiettivo specifico di indagare gli effetti dell'IRAP sul settore, con particolare riguardo al ruolo da essa rivestito sulla dinamica della formazione di capitale fisso in agricoltura.

La metodologia adottata allo scopo si basa, in primo luogo, sulla costruzione di una serie di indicatori in grado di evidenziare l'impatto del tributo sia a livello regionale, in considerazione della sua caratteristica di tributo locale, che per tipologia giuridica di impresa, data la presenza dei due regimi di determinazione dell'imponibile.

In secondo luogo viene indagata l'incidenza del tributo sulle scelte di investimento delle imprese, attraverso la costruzione di un modello econometrico di domanda aggregata di investimenti, che riprende, in parte, alcuni dei modelli proposti a questo fine (Rizzi 1980, De Stefano 1990), modificandoli per tener conto del ruolo dell'imposizione.

I primi modelli di investimento che affrontano esplicitamente il problema dell'intervento pubblico, realizzato attraverso la leva fiscale, possono essere fatti risalire agli anni 50 (Jorgenson, 1954). Tra i modelli proposti ne esistono specifici riferiti alla realtà agricola italiana, che presenta caratteristiche difficilmente assimilabili ad altri contesti territoriali.

In tale ambito, la formulazione di un modello che catturi gli effetti prodotti dall'IRAP sulle scelte di investimento delle imprese agricole, rappresenta un fattore di assoluta novità, che permette l'esplorazione di un terreno nuovo di ricerca. Con tutti i limiti del caso il lavoro vuole dare un contributo al dibattito esistente in materia, aggiungendo così un tassello ancora mancante all'indagine degli effetti economici connessi all'IRAP.

Il lavoro esamina, preliminarmente, le caratteristiche generali dell'imposta, con riferimento specifico alle motivazioni legate alla sua introduzione e alla scelta di tassare il valore aggiunto d'impresa (capitolo 1), approfondendo il dibattito esistente circa l'inquadramento economico del tributo.

Successivamente ne approfondisce l'applicazione al settore agricolo, attraverso un esame della normativa ad esso relativa (capitolo 2). Infine ne analizza gli effetti prodotti con particolare riferimento

alla sua incidenza sulle imprese, a livello territoriale e per tipologia giuridica (capitolo 3) e all'alterazione delle scelte di investimento prodotte. Quest'ultimo aspetto, come più sopra anticipato, viene indagato con l'ausilio di un modello econometrico di domanda aggregata di investimenti, i cui risultati vengono presentati nella parte finale della tesi (capitolo 4).

Parte I

Capitolo I: L'IRAP

Introduzione

Per ricostruire la storia dell'IRAP dobbiamo rifarci ai lavori della Commissione Gallo², istituita nel 1995 dall'allora Ministro delle Finanze, Augusto Fantozzi, con lo scopo di riformare completamente il sistema tributario. Infatti la Commissione, nei lavori conclusivi, propose l'introduzione di un nuovo tributo sul valore aggiunto, denominato IPAR successivamente diventato IRAP³ nella riforma Visco del 1996 (Legge 23 dicembre 1996 n. 662). Quest'ultima arrivava a definire un nuovo sistema di finanziamento delle regioni che alterava, in misura considerevole, la struttura della tassazione gravante sulle imprese di tutti i settori produttivi. Prevedeva, infatti, la soppressione di sei distinte forme di prelievo e la loro sostituzione con la nuova imposta regionale al fine di perseguire gli obiettivi di "semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, ridurre il costo del lavoro e il prelievo complessivo che gravava sui redditi da lavoro autonomo e di impresa minore, nel rispetto dei principi costituzionali del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva⁴ e dell'autonomia politica e finanziaria⁵ degli enti territoriali"⁶.

La riforma si inseriva in un contesto caratterizzato da una forte pressione fiscale sulle imprese, per effetto dell'applicazione del sistema combinato IRPEF, IRPEG, ILOR e da uno sbilanciamento del carico tributario sul fattore lavoro, dovuto anche al peso dei contributi sanitari obbligatori. In tale ambito, essa mirava a correggere le distorsioni della struttura fiscale, attraverso l'introduzione del nuovo tributo⁷ che doveva diventare il perno del nuovo sistema di entrate tributarie regionali.

² La Commissione Gallo era composta: dal presidente Franco Gallo, dal segretario Edoardo Narduzzi, Stefano Aldovisi, Aurelio Bertozzi, Massimo Bordignon, Carla Borra, Giampieri Brunefio, Enrico Buglione, Guido Carpani, Luigi Cecamore, Gianfranco Cerca, Vieri Ceriani, Caterina Cittadino, Domenico Da Empoli, Bruno De Leo, Nicoletta Emiliani, Umberto Fava, Andrea Fedele, Piero Gastaldo, Luigi Giampaolino, Antonio Giuncato, Giovanni Guerrieri, Girolamo Ielo, Linda Lanzillotta, Fabio Melilli, Franco Osculati, Giuseppe Pelleggi, Leonardo Perrone, Giancarlo Pola, Niccolò Pollari, Mario Rey, Gilberto Ricci, Emilio Rosini, Giuseppe Roxas, Marina Sereni, Ennio Spaziani Testa, Riccardo Triglia.

³ In realtà il cammino che ha portato alla istituzione dell'IRAP è stato più complesso e articolato anche nella scelta dello stesso nome da dare al tributo come si dirà meglio in seguito.

⁴ Sul rispetto da parte dell'IRAP del principio di capacità contributiva si dirà meglio più avanti, al riguardo va osservato che il principio del beneficio è stato, invece, da più parti posto a fondamento del tributo. Si vedano: P. Bosi, M. C. Guerra, *I tributi nell'economia Italiana*, Il Mulino 2008; Porcaro, *Riflessioni sulla soggettività passiva dell'IRAP: in particolare i casi del non residente, degli enti non commerciali e delle amministrazioni Pubbliche*, in *Rassegna tributaria, Il Fisco*, 1997.

⁵ Il nuovo tributo, infatti, attraverso la possibilità di manovrare le aliquote, anche se in un range predefinito dalla normativa statale, rappresentava un aumento del grado di autonomia finanziaria delle regioni. Sulla idoneità del tributo a garantire effettivamente un'autonomia finanziaria a tali enti si dirà più avanti.

⁶ Art. 3 comma 143 L. 23/12/96 n. 662.

⁷ Infatti il nuovo tributo doveva sostituire, principalmente, i contributi sanitari obbligatori che si riteneva penalizzassero il fattore lavoro. In tal senso, come si dirà più avanti, erano state avanzate diverse proposte di sostituzione di questa forma di contribuzione con un tributo neutrale che eliminasse la discriminazione a favore dei settori a più alta intensità di capitale rispetto a quelli a più alta intensità di lavoro. A proposito si vedano: Di Majo, *Struttura tributaria e struttura economica: il prelievo sulle imprese*, in E. Gerelli (a cura di), *Sistema tributario oggi e domani*, Franco Angeli, 1986, ove si ipotizzava già la sostituzione, poi realizzata con l'IRAP, di sostituire i contributi sanitari con un'imposta sul valore aggiunto.

Nei paragrafi seguenti viene ripercorso il cammino che ha portato all'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, a partire dai lavori della commissione Gallo (par. 1.1.1) e dalle proposte di legge che ne hanno definito il disegno originario (par.1.1.2), per proseguire con la riforma che ne ha segnato l'introduzione (par.1.1.4); successivamente vengono esaminate le caratteristiche generali (par.1.2.) e la qualificazione economica (par.1.3.) del tributo nell'universo delle imposte.

Par. 1.1 La genesi dell'IRAP

Par.1.1.1 I lavori della Commissione Gallo

Sul finire degli anni 90 in Italia è stato avviato un processo di profonda revisione del sistema fiscale che ha riguardato, principalmente, i meccanismi di finanziamento di regioni ed enti locali, con l'obiettivo specifico di realizzare un maggiore decentramento, sia sul fronte delle entrate che delle spese.

La riforma fiscale del 1971-73, infatti, "aveva reso la finanza regionale e quella locale quasi interamente derivate, affidando ai trasferimenti erariali il sostegno finanziario degli enti decentrati, attraverso un duplice sistema di trasferimenti dallo stato alle regioni e dallo stato ai comuni⁸". Tale riforma si basava sull'idea che la centralizzazione del prelievo garantisse una più efficiente gestione dei tributi, da cui discendeva un ruolo molto ampio dei trasferimenti dal centro alla periferia (Bosi, 1996).

"Ci sono voluti diversi anni per accorgersi che questa impostazione conteneva due pericoli. Il pericolo che il governo centrale si rivelasse incapace di resistere alle pressanti richieste dei governi locali (...). E il pericolo che il governo centrale, chiamato a contenere le spese pubbliche, lasciasse il governo locale in mezzo al guado, tagliando i trasferimenti (...). Come risulta chiaramente dalle vicende della finanza locale e statale, questi pericoli si sono puntualmente verificati. Ed è stata questa situazione di crisi che ha riportato in auge negli anni 80', un po' strumentalmente, l'autonomia tributaria e il principio di responsabilità⁹".

L'assetto centralista totalitario è stato così messo in discussione, in quanto riconosciuto come la principale causa della nascita della cosiddetta "democrazia del deficit", cioè dell'insorgere di un deficit crescente a partire dagli anni 70'. In tale contesto il federalismo fiscale è stato riconosciuto come la soluzione adatta, in quanto capace di "sottrarre il controllo sui meccanismi di spesa al chiuso imperscrutabile degli uffici delle burocrazie ministeriali, di ripristinare, ad ogni livello di governo, il principio "no taxation without representation", di imporre l'obbligo da parte di chi spende di provvedere al finanziamento della spesa pubblica con i tributi quanto più specifici e controllabili¹⁰".

Nel 1995 fu istituita la commissione Gallo con lo scopo di formulare proposte per la realizzazione del federalismo fiscale, attraverso la revisione della disciplina di finanziamento delle regioni e degli enti

⁸ Cit. P. Bosi, M. C. Guerra, *I tributi nell'economia Italiana*, Il Mulino 2008, (pag. 214).

⁹ Cit. Commissione di studio per il decentramento fiscale, *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, Volume I, Relazione finale, marzo 1996, (pag. 10).

¹⁰ Cit. Ministero delle Finanze, *La riforma fiscale*, Libro Bianco, dicembre 1994, (pag. 45).

locali¹¹. Alla Commissione, nell'elaborazione della proposta, venne chiesto di attenersi ai seguenti criteri di massima:

- a) Revisione dell'attuale disciplina di finanziamento delle regioni e degli enti locali attraverso tributi propri, quote di tributi erariali e trasferimenti statali, abolendo, se del caso, alcuni tributi e sostituendone altri nell'ottica di efficienza e semplificazione del sistema;
- b) Attribuzione di una maggiore potestà di imposizione a tali enti, nel rispetto degli artt. 23 e 119 della Costituzione;
- c) Partecipazione delle regioni e degli enti locali al gettito di determinati tributi erariali;
- d) Previsione di un sistema perequativo interregionale che consenta di tenere conto dei forti squilibri economici e sociali esistenti tra le diverse aree dello stato;
- e) Indicazione dei criteri di coordinamento e delle modalità di assistenza alle regioni e agli enti locali ai fini dell'ottimale gestione dei tributi propri, con particolare riferimento al funzionamento dei sistemi informativi tributari.

Il modello "federalista" di riferimento, per gran parte dei membri della Commissione, era basato sull'idea che gli enti locali dovessero finanziare le loro funzioni normali con entrate proprie¹² ottenute, principalmente, attraverso la leva tributaria, mentre i trasferimenti statali dovessero gradualmente venire rimossi permanendo solo quelli con finalità perequative¹³.

Per dare forma a tale modello era, tuttavia, necessario trovare il modo "di attribuire alle Regioni strumenti adatti, per quantità di gettito assicurato e qualità delle basi imponibili colpite e dei contribuenti coinvolti, a condurre autonome politiche nei settori di competenza riconosciuti dall'allora vigente Costituzione"¹⁴ sottraendo gli enti decentrati dalle determinazioni autoritarie assunte dallo Stato, in ordine alla politica finanziaria e al riparto dei finanziamenti tra centro e periferia.

A tale scopo la Commissione aveva individuato due distinte strade: la prima era rappresentata da un rafforzamento delle compartecipazioni conferite agli enti decentrati, la seconda, invece, consistente in un ampliamento dell'autonomia tributaria regionale.

¹¹ La Commissione veniva chiamata ad elaborare una proposta a Costituzione e pressione fiscale invariata, tenuto conto dei principi di sussidiarietà e di solidarietà.

¹² Ciò era coerente con quanto affermato dalla Commissione Giarda alla quale era stato affidato il compito di elaborare delle proposte per l'attuazione del federalismo fiscale. Essa, infatti, si era espressa nel senso di conferire agli enti locali una maggiore autonomia attraverso l'introduzione di sovrainposte e di nuovi tributi locali destinati al finanziamento di servizi offerti su scala locale. La Commissione Giarda fu istituita dal Ministro delle Finanze di allora Prof. Franco Gallo ed era così composta: Prof. Giarda che la presiedeva, Bertolissi, Borra, Cerea, Collecchio, De Mita, Pica, Pola, Rosace, Spaziani, Testa e Tortora. La relazione conclusiva della Commissione (Ministero delle Finanze, Commissione per la riforma della finanza regionale, *Relazione conclusiva*) è contenuta in *Rassegna tributaria*, 1994, (pag. 652 e ss.), editore.

¹³ Si trattava di una scelta di "decentramento fiscale che doveva tendere all'equilibrata composizione del molteplice all'interno di una medesima organizzazione statale così mantenendo alle leggi statali il potere di stabilire i limiti entro i quali fissare l'autonomia finanziaria e di coordinarla con la finanza dei diversi livelli di governo e garantendo ai cittadini residenti delle comunità più povere il diritto di avere riguardo ai bisogni essenziali, la garanzia dei livelli minimi di prestazioni in assenza di sprechi da parte delle amministrazioni locali". I trasferimenti a fini perequativi, in tale ambito, servivano a fronte alla erogazione di servizi "essenziali" non coperti con risorse proprie per compensare gli squilibri territoriali. *Il federalismo fiscale cooperativo*, in *Enciclopedia Giuridica*, 1996.

¹⁴ Cit. Commissione di studio per il decentramento fiscale, opera citata, (pag. 31)

Il rafforzamento delle compartecipazioni, infatti, permetteva di svincolare “i bilanci da decisioni imperative centrali offrendo alla programmazione locale la possibilità di essere impostata in un quadro di prevedibile evoluzione”¹⁵. Esso, tuttavia, limitava di fatto l'autonomia fiscale degli enti locali, contrariamente all'attribuzione di tributi propri, che consentivano, attraverso la modificazione delle aliquote, di modulare le entrate regionali in rapporto al fabbisogno di spesa. In tale contesto l'introduzione di un'Imposta locale sulle attività produttive, ispirata al criterio di collaborazione o *partnership principle*, alla base anche della *Gewerbesteuer* tedesca e della *Taxe Professionnelle* francese¹⁶, poteva rappresentare la giusta soluzione. Tale principio, infatti, si fondava sull'esistenza di un legame tra attività produttive e amministrazioni locali, attraverso la fruizione dei servizi pubblici localmente offerti alle imprese, conferiva loro maggior titolo nel chiedere prestazioni pubbliche di qualità, a supporto della produzione e dei produttori¹⁷.

Due erano le varianti di imposta locale sulla produzione che la Commissione prese in considerazione: la prima denominata TRAEP, tassa regionale sulle attività economiche e professionali, un'imposta gravante sui salari, sul valore locativo dei beni di impresa mobili e immobili e sui ricavi delle attività professionali, in sostituzione dell'ICIAP¹⁸, dell'ILOR e della patrimoniale sulle imprese; la seconda, invece, denominata IPAR, Imposta per l'autonomia regionale, basata sul valore aggiunto prodotto dalle imprese, che doveva sostituire, oltre all'ILOR e all'ICIAP, anche la tassa sulla partita IVA ed eventualmente l'imposta sul patrimonio delle imprese¹⁹.

La necessità di avere, per l'applicazione della prima soluzione, i dati sui valori locativi, disponibili solo in parte nel sistema italiano di allora, ed, inoltre, le difficoltà di introdurre un'imposta che richiedeva l'applicazione di un'aliquota elevata, per garantire un gettito pari a quello dei tributi da sostituire, fece propendere per la seconda soluzione, spingendo l'IPAR²⁰ a diventare il perno del un nuovo sistema di finanziamento di regioni, province e comuni.

¹⁵ Cit. Commissione di studio per il decentramento fiscale, opera citata, (pag. 36)

¹⁶ Entrambe le imposte erano state poste a fondamento dell'autonomia finanziaria degli enti locali, così rileva F. Gallo, *Il federalismo fiscale cooperativo*, in Enciclopedia Giuridica, 1996.

¹⁷ “Nel *partnership principle* è insita in particolare una visione del governo locale che attribuisce grande importanza ai rapporti che necessariamente mettono in relazione il mondo della produzione con le comunità locali e con i suoi organi di autogoverno. Tra le attività produttive e le amministrazioni locali esiste necessariamente un legame. Le imprese tengono conto e si avvantaggiano non solo dell'adeguatezza strutturale dei luoghi, delle caratteristiche ambientali e della qualità e quantità dei servizi reali, ma anche della natura dei servizi educativi, ricreazionali, sanitari e di benessere offerti ai lavoratori e alle loro famiglie”. Commissione di studio per il decentramento fiscale, opera citata, (pag. 50). Il principio di collaborazione, inoltre, è strettamente legato al principio del beneficio poiché entrambi si fondano sul presupposto che l'uso di servizi locali accrescesse la redditività delle imprese; in tal senso esse vengono chiamate a contribuire ai servizi pubblici di cui si avvalgono.

¹⁸ Con riferimento all'ICIAP va rilevato che erano stati sollevati problemi di legittimità costituzionale, a proposito di veda: L. Tosi, *Principi generali del sistema tributario locale*, in Rivista di diritto tributario, Giuffrè, 1995.

¹⁹ Anche in questo caso la Commissione Gallo aveva ripreso quanto già proposto dalla Commissione Giarda. Quest'ultima, infatti, aveva analizzato due alternative di tributo in sostituzione dei contributi sanitari, dell'ICIAP e dell'ILOR: una prima si fondava sull'introduzione di un'imposta sul valore aggiunto con un'aliquota proporzionale del valore aggiunto dell'impresa (IRVAP); la seconda, invece, riguardava l'istituzione di un tributo che tassasse i redditi prodotti dall'attività di impresa e di lavoro autonomo (TRAEP)). In Ministero delle Finanze, Commissione per la riforma della Finanza regionale, *Relazione conclusiva*.

²⁰ “La Commissione concluse i lavori nel marzo del 1996 ma lo scioglimento del parlamento per le elezioni politiche della primavera del 1996 impedirono al Ministro Fantozzi di dare corso alla proposta elaborata dalla Commissione Gallo. Il nuovo parlamento riprendendo il progetto, con l'art. 3, 143° comma della l. 23 dicembre 1996, n. 662, delegò il nuovo governo, presieduto dal prof. Prodi, e con il prof. Visco al dicastero delle finanze, ad istituire l'IRAP”. Cit. A. Bodrito, *L'IRAP tra genesi ed esegesi*, in Diritto e pratica tributaria, Cedam, Parte I, 1999, (pag. 448).

Par.1.1.2 Il disegno originario dell'IRAP: l'Imposta per l'Autonomia regionale (IPAR)

L'IPAR rappresentava per la Commissione Gallo l'imposta che "per la sua generalità e neutralità, per l'ammontare del gettito reso disponibile, per le sue caratteristiche di dinamicità nel tempo e di relativa stabilità al variare del ciclo, e soprattutto per la libertà di aliquota consentita alle singole regioni, poteva essere considerata il tributo idoneo (..) a finanziare parte rilevante della loro spesa, potenziandone l'autonomia²¹".

Infatti l'IPAR, pur non essendo stata concepita come un'imposta di scopo, poteva essere destinata alla copertura della spesa sanitaria, che costituiva la quota maggioritaria della spesa corrente delle regioni²², in sostituzione dei contributi sanitari obbligatori²³.

Il tributo presentava, inoltre, una serie di caratteristiche che lo rendevano adatto a garantire l'autonomia finanziaria, a livello regionale, in particolare: "la minore variabilità ciclica rispetto alle imposte sui profitti²⁴; l'elasticità del gettito rispetto ai prezzi, che garantiva il mantenimento del valore reale delle entrate a parità di aliquota; l'elasticità alla crescita che rendeva in qualche modo le regioni partecipi dell'andamento dell'economia; l'ampiezza della base imponibile che consentiva entrate meno sperequate territorialmente rispetto ad altre imposte con basi imponibili più ristrette"²⁵.

Infine l'IPAR consentiva di realizzare la semplificazione del sistema, sostituendo una serie di tributi gravanti sulle produzioni con un prelievo unico gravante sul valore aggiunto prodotto dall'impresa.

²¹ Cit. Commissione di studio per il decentramento fiscale, opera citata, (pag. 65). Al riguardo va osservato che la Commissione Giarda aveva proposto "la trasformazione dei contributi sanitari in una "fonte di finanziamento generale dell'attività regionale, eventualmente da sostituire con imposte a base imponibile più ampia del tipo della imposta regionale sul valore aggiunto privato (IRVAP) o tassa regionale sulle attività produttive (TRAEP) o sul prodotto lordo dell'impresa". Ministero delle Finanze, Commissione per la riforma della finanza regionale, *Relazione conclusiva*, (pag. 669).

²² Al riguardo va considerato che la Commissione Gallo distinse le attività del servizio sanitario nazionale in due gruppi: da un lato le prestazioni volte a fronteggiare i grandi rischi e che richiedevano la copertura da parte dell'intera collettività; dall'altro le prestazioni complementari, che potevano essere finanziate con prelievi circoscritti alle aree di effettiva erogazione con una partecipazione diretta degli utenti effettivi. Le prestazioni del primo tipo dovevano essere finanziate con prelievi ispirati al principio della capacità contributiva; viceversa quelle del secondo tipo richiedevano la partecipazione diretta dell'utente finale, in applicazione del principio del beneficio. La Commissione propose di finanziare la spesa sanitaria attraverso il ricorso all'addizionale IRPEF, ispirata alla logica della capacità contributiva, a copertura delle spese sanitarie del primo tipo e all'IPAR per quelle del secondo tipo. Pertanto l'IPAR avrebbe dovuto finanziare solo una parte della spesa sanitaria, lasciando la parte restante allo stato. In questa logica le imprese, pur non essendo le destinatarie dirette dei servizi sanitari, erano chiamate a pagare l'IPAR in quanto "beneficiavano della disponibilità di una forza lavoro in buone condizioni psico-fisiche, con rare assenze per malattie". Cit. Commissione di studio per il decentramento fiscale, *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, (pag.76).

²³ In realtà la decisione di sostituire o meno i contributi sanitari con un'imposta sottintendeva "due diverse concezioni circa il ruolo dello stato del benessere ed, in particolare, dei servizi offerti dal sistema sanitario. Secondo una prima concezione la sanità avrebbe dovuto essere pagata da chi era in possesso di maggiori mezzi economici, indipendentemente da chi fosse l'utente effettivo del servizio e dall'atto specifico di consumo. Un'altra impostazione, invece, valutava il servizio sanitario come a prevalente consumo individuale: per questo la forma principale, anche se non esclusiva, di prelievo avrebbe dovuto essere basata sui contributi e le tariffe e avrebbe dovuto essere legata in qualche modo all'utilizzo del servizio e al criterio della controprestazione. Solo la parte del servizio che corrispondeva effettivamente a un interesse collettivo e con elevate caratteristiche di esternalità avrebbe dovuto essere finanziata con prelievi di tipo generale (sui redditi o comunque ispirati alla capacità contributiva)". Così M. Marè e A. Caiaffa, *Irapp e federalismo fiscale*, in *Le Istituzioni del federalismo*, Maggioli editore, 1999, n. 3-4 maggio/agosto, (pag. 563). In tale maniera il carico della spesa sanitaria regionale veniva spostato dal sistema previdenziale alla fiscalità ordinaria.

²⁴ La Commissione Gallo riteneva che la funzione stabilizzatrice spettasse alle imposte erariali per questo considerava positiva la minore variabilità ciclica dell'IPAR rispetto alle imposte sui profitti.

²⁵ Commissione di studio per il decentramento fiscale, *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, (pag. 79-80).

Par.1.1.3 La tassazione del valore aggiunto d'impresa

L'idea di introdurre un'imposta sul valore aggiunto nacque negli anni venti con Adams (1921), che propose questa tipologia come forma di tassazione del business e successivamente venne ripresa da Colm (1939), da Studenski (1940) ed, in Italia, da Saraceno (1945) e Forte²⁶.

"Secondo Adams il vantaggio principale di una simile imposta risiedeva nell'opportunità di tassare le imprese secondo il principio del beneficio, al quale meglio di tutte rispondeva la base imponibile commisurata al valore aggiunto, in quanto le imprese, con questa forma di imposizione, venivano chiamate a contribuire ai costi di produzione dei servizi pubblici di cui si avvalevano"²⁷. Inoltre un'imposta sul valore aggiunto, distinta da quella generale sui redditi percepiti da coloro che partecipano al processo produttivo, si giustificava, secondo Adams, dal riconoscimento di una capacità contributiva autonoma nello svolgimento delle attività produttive di impresa, distinta da quella degli imprenditori o proprietari"²⁸. Le considerazioni svolte da Adams vennero sviluppate da Studenski che arrivò a legare l'imposizione sul valore aggiunto prodotto al principio del beneficio, in netta contrapposizione all'imposizione sul reddito e sul patrimonio quale espressione del principio di capacità contributiva (Marongiu, 2000). "L'impresa moderna è tipicamente un'organizzazione complessa, dotata di un'unità organica e di una personalità sue proprie; è un insieme di imprenditori, prestatori di capitali, manager e dipendenti ove la capacità produttiva di un singolo individuo dipende dal fatto che si combina, e dal modo in cui si combina, con quella degli altri individui che partecipano all'attività produttiva. Da tutto ciò scaturisce la presenza di una capacità produttiva impersonale, basata sulla capacità produttiva che deriva dalla combinazione di uomini, macchine, materiali, conoscenze tecniche, capacità imprenditoriali e manageriali, nonché dalla collaborazione dello stato e dell'intera società. Una capacità contributiva autonoma, impersonale e reale, separata dalla capacità contributiva personale propria dei singoli individui, in qualità di proprietari, di percettori di redditi o di consumatori"²⁹.

In Italia Saraceno criticò l'utilizzazione del reddito di esercizio come base imponibile per l'imposizione sulle imprese, considerando al suo posto il valore aggiunto, conforme al principio del beneficio. Infatti tale forma di imposizione "in quanto chiedeva all'azienda un tributo sia pure tenue anche nelle fasi sfavorevoli, coglieva bene quell'aspetto della capacità contributiva che atteneva al potenziamento che l'azienda poteva ritrarre in ogni momento dall'azione pubblica, indipendentemente dalle condizioni favorevoli o sfavorevoli in cui si era svolto il singolo esercizio"³⁰.

²⁶ Per un approfondimento sull'introduzione di un'imposta sul valore aggiunto si vedano anche: il rapporto Meade sulla riforma fiscale del Regno Unito, *The structure and reform of Direct Taxation*, London Allen & Unwin, 1978; gli studi della Commissione Margo in Sudafrica, 1987; le proposte di Wetzler negli USA, 1979; le proposte di Frank in Belgio, 1976, citati in Commissione di studio per il decentramento fiscale, *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, (pag. 59).

²⁷ G. Ielo, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Tributi locali e regionali*, Maggioli editore, 1997, n.2, (pag. 195).

²⁸ G. Ielo, opera ultima citata, (pag. 195).

²⁹ Cit. Commissione di studio per il decentramento fiscale, *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, (pag. 58).

³⁰ Cit. P. Saraceno, *L'imposizione dei redditi di r.m. cat. B nell'attuale situazione economica*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, 1964, (pag. 167).

Gli studi economici successivi si incentrarono nell'esame dell'imposizione sul valore aggiunto prodotto, quale strumento utile a sostituire i contributi sanitari parametrati al reddito da lavoro dipendente. Infatti la prima proposta di legge, contenente la previsione dell'introduzione di un'imposta regionale sul valore aggiunto, formulata da Visco e Pola nel 1987³¹, prevedeva l'introduzione di un'imposta destinata a finanziare la spesa sanitaria. Si trattava di tributo sul valore aggiunto tipo consumo, calcolato con il metodo base da base, sul valore complessivo delle transazioni e che avrebbe dovuto sostituire, oltre i contributi sanitari obbligatori, anche l'ILOR e l'ICIAP.

Tuttavia l'impossibilità di introdurre in un paese dell'Unione europea³² un'imposta di questo tipo, spinse ad accantonare la proposta, che solo nel 1995 venne ripresentata dallo stesso Visco³³ in una veste nuova. In particolare "l'imposta regionale sul valore aggiunto delle attività produttive (IRVAP) veniva strutturata come un'imposta sul valore aggiunto tipo reddito, amministrata come un'imposta diretta, ricavando la base imponibile dalle risultanze di bilancio"³⁴. L'imposta doveva essere introdotta in sostituzione dei contributi sanitari, della tassa sulla salute, dell'ILOR e dell'ICIAP nell'ambito di una riforma sostanziale della finanza regionale, provinciale e comunale. In effetti così fu poiché successivamente la Commissione Gallo fece dell'IRVAP la base per la costruzione dell'IRAP attuata con la riforma Visco del 1996.

Par. 1.1.4 La riforma Visco e l'introduzione dell'IRAP

La riforma Visco, con la Legge 23 dicembre 1996 n. 662 ed il successivo decreto legislativo 446/97, portò all'istituzione dell'IRAP³⁵ e con essa una serie di importanti modifiche al sistema tributario italiano. In particolare eliminò una serie di imposte e tributi minori³⁶, sostituendo a livello centrale: l'ILOR, la tassa sulla salute, la tassa di concessione governativa per l'attribuzione della partita IVA e l'imposta sul patrimonio netto delle imprese³⁷; a livello regionale i contributi sanitari ed, infine, a livello

³¹ V. Visco e altri, Fiscalizzazione dei contributi sanitari, abrogazione dell'art. 31 della legge 28 febbraio 1986 n.41 e introduzione di un'imposta sul valore aggiunto destinato al consumo interno, Camera dei deputati, Atto n.1026, 1987.

³² L'Unione europea, infatti, non ammette la duplicazione delle imposte sui consumi. D'altra parte la Danimarca che nel 1987 aveva introdotto un'imposta del genere fu costretta ad abolirla qualche anno dopo (1991) in seguito al riconoscimento, avvenuto con sentenza della Corte di Giustizia, di contrarietà con l'ordinamento comunitario.

³³ V. Visco, Proposta di legge relativa alla riforma del sistema fiscale in senso regionalista, Camera dei deputati, Atto n. 2023, 1995.

³⁴ G. Ielo, opera ultima citata, (pag. 197).

³⁵ L'IRAP è stata istituita con D. Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, emanato su delega contenuta nell'art. 3, commi 143, 144, 146, 147, 148 e 151, della legge n. 662 del 23 dicembre 1996. Il nome del nuovo tributo è stato consacrato con la sua inserzione nel decreto istitutivo, esso in realtà era stato inizialmente chiamato IREP, come risulta da una dichiarazione del ministro Visco in un'intervista del 1° settembre 1996 sul Sole 24 ore. Come è stato già sottolineato l'imposta nasce da una proposta di Visco del 1987 poi ripresa nel 1995, in quella sede il tributo sul valore aggiunto fu chiamato IRVAP successivamente ripreso col nome di IPAR dalla Commissione Gallo. La storia del nome dell'IRAP è stata tracciata da G. Ricordy in *L'IREP lascia: si chiamerà IRAP*, Sole 24 ore, 30 aprile 1997.

³⁶ Il tributo doveva sostituire sia tributi che "avevano perso la loro ragion d'essere o erano poco efficienti", così F. Gallo, *Per un progetto di Federalismo fiscale* (pag. 1852). In realtà la motivazione della sostituzione con l'IRAP di altre forme di imposizione va ricercata anche nell'esigenza di evitare che il nuovo tributo si sovrapponesse ad altri già esistenti (quanto all'oggetto dell'imposizione). Ciò aveva inoltre l'ulteriore finalità di assicurare il coordinamento del prelievo tributario tra i diversi livelli di governo.

³⁷ In realtà quest'imposta aveva natura straordinaria pertanto la sua inclusione tra i tributi aboliti dall'IRAP risultò impropria giacché i tempi stabiliti dalla legge per l'entrata in vigore del decreto IRAP coincidevano con la sua decadenza, così P. Liberati, *Una nota sui principi applicativi dell'imposta regionale sulle attività produttive* in Studi e Note di Economia, n. 1/1997, (pag. 130).

comunale l'ICIAP³⁸. La riforma, inoltre, ridefinì le aliquote e gli scaglioni IRPEF, introdusse un'addizionale regionale all'IRPEF e un nuovo regime di imposizione sui redditi di impresa denominato Dual Income Tax (DIT) e riordinò il regime sostitutivo di tassazione dei redditi da attività finanziarie. Essa mirava complessivamente a realizzare gli obiettivi di: "semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, di ridurre il costo del lavoro e il prelievo complessivo che gravava sui redditi da lavoro autonomo e di impresa minore³⁹, nel rispetto dei principi costituzionali del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva e dell'autonomia politica e finanziaria degli enti territoriali⁴⁰". Si trattava dei principi ispiratori di molti processi di riforma già realizzati, in altri paesi, nel corso degli anni ottanta.

All'IRAP, in particolare, vennero affidate, principalmente, finalità connesse alla riduzione della pressione fiscale sulle imprese e del costo del lavoro, alla semplificazione del sistema e alla realizzazione del decentramento fiscale; ma anche, insieme alla DIT, compiti relativi al conferimento di maggiore neutralità all'ordinamento, nell'impiego dei fattori produttivi e nella scelta delle fonti di finanziamento da parte degli operatori economici.

Infatti il sistema di tassazione fino ad allora vigente, vedeva le imprese, e, in particolar modo, le società di capitali gravate da elevate aliquote d'imposta, a causa del sistema combinato IRPEF, IRPEG ed ILOR⁴¹. L'assetto complessivo del sistema fiscale, inoltre, influenzava le scelte delle imprese relativamente alle fonti di finanziamento da utilizzare, in quanto la deducibilità degli interessi passivi, sia dall'imponibile IRPEG che IRPEF, spingeva al ricorso al debito. "Tale sistema aveva prodotto nel tempo uno sbilanciamento della struttura finanziaria delle imprese verso l'indebitamento, con conseguente allocazione inefficiente del capitale, limitata flessibilità finanziaria, scarsa solidità dei bilanci delle imprese fino alla metà degli anni novanta"⁴².

Con l'introduzione della DIT e dell'IRAP questo sistema venne completamente rivisto. La DIT mirava a favorire la capitalizzazione delle imprese, eliminando, al contempo, il vantaggio fiscale del ricorso al debito. Infatti l'agevolazione si basava su un sistema di ripartizione dell'imponibile in due diverse componenti: il reddito normale, imputabile al capitale di nuova formazione, determinato applicando il tasso di rendimento figurativo stabilito per legge; il reddito residuo, comprensivo del profitto attribuito al nuovo capitale, eccedente il reddito normale e dell'utile relativo al capitale accumulato in precedenza. Mentre il reddito normale veniva assoggettato ad un'aliquota ridotta del 19%, quello residuo veniva

³⁸ Non direttamente legata all'introduzione dell'IRAP era inoltre la revisione di altri tributi con l'abolizione: a) a livello centrale, dell'imposta di trascrizione e annotazione dei veicoli PRA; b) a livello provinciale, dell'addizionale sul consumo di energia elettrica all'imposta erariale di trascrizione; c) a livello comunale delle tasse di concessione comunale; della TOSAP; dell'addizionale sul consumo di energia elettrica. P. Liberati, *Una nota sui principi applicativi dell'imposta regionale sulle attività produttive* in Studi e Note di Economia, n. 1/1997, (pag. 130).

³⁹ In realtà l'IRAP non prevedendo una modulazione delle aliquote a favore dei soggetti in precedenza non gravati dall'ILOR e del patrimonio netto sulle imprese ha finito per aumentarne il carico tributario. In tal senso R. Schiavolin, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in Commento agli interventi di riforma, M. Miccinesi (a cura di), Cedam, 1999.

⁴⁰ Art. 3 comma 143 L. 23/12/96 n. 662.

⁴¹ Per le società di capitali solo l'IRPEG e l'ILOR.

⁴² Cit. IRPET, *L'Irap e la pressione fiscale sulle imprese in Toscana*, Rapporto finale, 2002, (pag. 102).

tassato con un'aliquota del 37%, per le società di capitale ed un'aliquota variabile, in rapporto al livello del reddito complessivo, per le imprese individuali ed i soci delle società di persone.

Accanto a questa nuova modalità di tassazione del reddito di impresa, che favoriva la formazione di capitale, l'IRAP serviva a restituire neutralità all'ordinamento nella scelta delle fonti di finanziamento da utilizzare e a ridurre la componente fiscale del costo del lavoro.

Sotto il primo aspetto l'IRAP, includendo nella base imponibile anche gli interessi passivi, mirava a rendere meno oneroso fiscalmente il ricorso alla capitalizzazione diretta nei confronti del capitale preso a prestito, e a uniformare il cuneo fiscale su tutte le modalità di finanziamento (Biasco, 2002).

"In tal senso l'imposta regionale sulle attività produttive risultava complementare alla DIT rafforzandone gli effetti sulle scelte finanziarie delle imprese (...). Inoltre, colpendo con un'aliquota ridotta i profitti, l'IRAP agevolava le società più solide e redditizie, mentre quelle che avevano usato il debito per ridurre l'onere di imposta, o erano in oggettiva difficoltà potevano ottenere, attraverso la DIT, riduzioni di imposta significative purché riportassero i capitali in azienda o procedessero comunque a capitalizzarsi con l'obiettivo di uscire dalla situazione di bassa redditività ed elevato indebitamento⁴³".

Sotto il secondo aspetto, la riduzione del costo del lavoro, l'IRAP abolendo i contributi sanitari obbligatori, mirava a ridurre gli effetti negativi che si ritenevano legati a tale forma di imposizione⁴⁴.

La fiscalizzazione dei contributi sociali era un argomento non nuovo nel dibattito italiano in tema di politica economica, essendosi svolto anche nella metà degli anni 60'. "Tra le ipotesi allora discusse vi era quella di un'anticipazione dell'IVA- diversa da quella successivamente introdotta nel 1973- calcolata per somma utilizzando le varie componenti dei redditi da capitale e lavoro che venivano rilevate ai fini dell'allora vigente imposta sulla ricchezza mobile. Successivamente si sottolineò come la fiscalizzazione, mediante il ricorso all'intero valore aggiunto, fosse opportuna e utile non solo per questioni di competitività dell'economia nazionale, ma per le stesse difficoltà ad espandersi mostrate dall'imponibile costituito dai soli redditi da lavoro⁴⁵".

Per l'IRAP fu prevista un'ampia base imponibile, costituita dal valore aggiunto netto. "L'ampliamento della base imponibile andava anche nella direzione di garantire una minore interferenza del sistema

⁴³ Cit. F. Gallo, *Ratio e struttura dell'IRAP*, Rassegna tributaria, Il Fisco, 1998, n.3, (pag. 628).

⁴⁴ "L'incidenza dei contributi sanitari è una questione molto complessa e di difficile valutazione. In generale la critica a questa forma di contribuzione si basa sulla convinzione che essi pesino sui datori di lavoro, spingendo questi ultimi a sostituire lavoro con capitale. Ora questa ipotesi appare sensata nel breve periodo; nel lungo, tuttavia, come hanno dimostrato diversi studi, è probabile che si verifichino fenomeni di traslazione in avanti sui salari e sui prezzi, più o meno completi, per cui il prelievo contributivo non si tradurrebbe stricto sensu in una tassa sull'occupazione" M. Marè e A. Caiaffa, opera ultima citata, (pag. 565).

⁴⁵ Cit. F. Osculati, *L'IRAP e il federalismo dimezzato*, Società italiana di economia pubblica, Working paper n.402, aprile 2005. In effetti da più parti sono stati sottolineati gli effetti distorsivi dei contributi sociali che, configurandosi come una tassa sull'utilizzo del fattore lavoro, ne disincentivavano l'utilizzo. Nel rapporto Meade (*The Structure and Reform of Direct Taxation*, London Allen & Unwin, 1978) sulla riforma del sistema fiscale del Regno Unito veniva avanzata, tra le altre, la proposta di introdurre una Itvat (Income Tax Value Added Tax), destinata a sostituire i contributi sociali sul lavoro, sia una sovrainposta sui redditi derivanti da investimento. Si trattava in sostanza di un'imposta sul valore aggiunto del tipo reddito, da somministrare come un'imposta diretta, rispondente al criterio dell'origine" in F. Gallo, opera ultima citata (pag. 632). A proposito di fiscalizzazione degli oneri sociali si vedano anche: V. Ceriani, F. Frasca, R. Violi, *La fiscalizzazione degli oneri sociali*, in Ricerche e metodi per la Politica Economica, Banca D'Italia, 1989; V. Ceriani, F. Frasca, R. Paladini, *Fiscalizzazione degli oneri sociali una questione ancora aperta*, in Politica Economica, Il Mulino, aprile 1994, Vol. X, n.1.

fiscale nelle decisioni degli operatori economici relativamente alla combinazione ottimale dei fattori produttivi. L'IRAP, infatti, sostituendo una serie di tributi che concorrevano in maniera differenziata a formare il costo dei singoli fattori, in particolare l'ILOR e l'Imposta sul patrimonio netto delle imprese per il fattore capitale ed i contributi sanitari per il fattore lavoro, incideva in maniera omogenea su di essi. La sostituzione da parte dell'IRAP di una serie di prelievi, d'altra parte, semplificava gli adempimenti formali a carico dei contribuenti, riducendo la convenienza a non far emergere base imponibile⁴⁶.

Infine l'imposta veniva istituita per dar forma all'autonomia finanziaria regionale⁴⁷, ad essa, pertanto, venivano conferite le caratteristiche di territorialità derivanti, in primo luogo, dalla possibilità di modulare le aliquote a livello regionale, ma anche dalle particolari modalità di determinazione dell'imponibile nel caso di produzione sul territorio di più regioni⁴⁸.

Par. 1.2 Le caratteristiche generali dell'IRAP

L'IRAP⁴⁹ è tributo regionale che colpisce il valore aggiunto allo stadio della sua produzione⁵⁰, il cui presupposto è l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni e alla prestazione di servizi.

La base imponibile dell'imposta è costituita dalla somma dei vari compensi corrisposti a vari fattori produttivi: salari, al lordo dei contributi, interessi, rendite, e profitti, inclusi i compensi da lavoro autonomo. Visto dal lato della produzione, l'imponibile è definito dal totale dei ricavi (fatturato e produzione netta) meno il valore degli acquisti in beni e servizi che si consumano nella produzione e degli ammortamenti⁵¹. Ciò perché "l'imposizione sul valore aggiunto ha la finalità di colpire a ogni fase

⁴⁶ Cit. Banca Italia, *I recenti provvedimenti di riordino del sistema fiscale*, Bollettino economico n. 30, febbraio 1998.

⁴⁷ Per una discussione sulla scelta dell'IRAP come tributo proprio delle regioni si veda: M. Marè, *Strumenti per l'autonomia tributaria delle regioni*, in E. Buglione, V. Patrizi (a cura di), *Governo e governi*, Guffrè, Milano, 1998. Va in questa sede considerato che la scelta di destinare il gettito dell'IRAP al finanziamento della spesa sanitaria ha limitato fortemente l'autonomia regionale. Prima della riforma del titolo V della costituzione che ha modificato il riparto di competenze tra stato e regioni devolvendo a queste ultime il compito di garantire livelli uniformi (minimi) di prestazioni sanitarie, l'imposta rappresentava una nuova entrata riconosciuta alle regioni che esse erano tenute obbligatoriamente a spendere per funzioni i cui livelli dovevano essere determinati dal governo centrale. P. Liberati, opera citata.

⁴⁸ Rispetto ai contributi sanitari, che costituivano una imposta sulle retribuzioni lorde le cui aliquote difficilmente potevano essere variate dalle regioni, per l'ovvia improponibilità, politica ed economica, di aumentare il costo del lavoro, l'IRAP andava a colpire il valore aggiunto prodotto nel territorio della Regione, un prelievo neutrale rispetto all'impiego dei diversi fattori produttivi. In tal senso il tributo pur non risolvendo il problema dell'autonomia finanziaria delle regioni ne migliorava la qualità. Così V. Visco, *Riflessioni a margine dell'istituenda IRAP*, in *Diritto e Pratica tributaria*, Cedam, 1997, parte I, n. 2.

⁴⁹ Per un approfondimento sugli aspetti giuridici dell'IRAP si rimanda a P. Bosi e M. C. Guerra, *I tributi nell'economia italiana*, Il Mulino, edizione 2011.

⁵⁰ La scelta di tassare la ricchezza a monte, cioè più vicina al luogo di produzione, si giustifica alla luce della mobilità (e talvolta volatilità) della ricchezza stessa, così Commissione Gallo, *La finanza regionale*, in Quaderni 1-2 (Pag. 37). Inoltre, in tal modo, viene assicurata anche una certa stabilità del gettito, poichè la tassazione alla fonte consente di colpire la ricchezza prima che venga distribuita ai fattori che hanno contribuito alla produzione. Così R. Lupi, *L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rassegna tributaria*, Il Fisco, 1997, n.6.

⁵¹ Sotto questo aspetto l'IRAP di fatto si avvicina ad un'IVA calcolata con il sistema base da base (prodotto netto) o a un'imposta sul valore aggiunto tipo reddito dell'attività di impresa e di lavoro autonomo". M. Marè, A. Caiaffa, opera citata. Sulla vicinanza dell'IRAP all'IVA si tornerà meglio in seguito.

dei processi economici agricoli, industriali e commerciali, (...) il valore aggiunto di quella fase in modo da pervenire nell'aggregato, a tassare il prodotto nazionale netto⁵²”.

Per ciascuna impresa, inoltre, il valore della produzione tassato dall'imposta, coincide con la ricchezza generata dall'attività produttiva, ma risulta indipendente dalla destinazione della stessa, che è ripartita tra i diversi soggetti che partecipano alla produzione: i lavoratori (salari e stipendi); gli imprenditori (utile); gli investitori (interessi) (Marongiu, 2000).

L'IRAP colpisce, infatti, “la ricchezza generata dall'organizzazione di impresa indipendentemente dalla posizione personale di coloro che percepiscono, frazionata, detta ricchezza”⁵³. “Tali soggetti non vengono mai in rilievo ai fini del tributo, ma solo successivamente quando viene tassata in capo ad essi, mediante le imposte personali sul reddito, quella quota di ricchezza che dopo essere stata prodotta sarà percetta.”⁵⁴”.

Il riconoscimento di una capacità contributiva autonoma dell'impresa è direttamente connessa alla natura reale del tributo, coerente con la visione che vede la personalità dell'imposizione correlata all'imposta globale e progressiva sul reddito delle persone fisiche⁵⁵.

L'IRAP, d'altra parte, “risulta parametrata ad una ricchezza generata dalla fonte produttiva indipendentemente dal fatto che essa sia disponibile o indisponibile, da parte del titolare della fonte”⁵⁶. Infatti, prevedendo la sola deduzione dall'imponibile dei beni intermedi, non tiene in considerazione “il dato reale che una porzione di ricchezza viene consumata nell'esercizio dell'attività, per l'acquisto di beni e servizi non intermedi”⁵⁷.

Ai fini dell'imposta “è sufficiente per la tassazione, sotto il profilo della capacità contributiva, che l'attività organizzativa sia collegata a fatti o situazioni concretamente espressivi di potenzialità economica, identificabili nei singoli fattori di produzione senza che si verifichi un effettivo incremento del patrimonio del soggetto passivo”⁵⁸. “In tal senso è lo stesso esercizio dell'attività economica, che si esplica attraverso l'organizzazione dei fattori produttivi, che richiede l'impiego di lavoro altrui, beni

⁵² Cit. F. Forte, *Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Einaudi, 1973, (pag. 88).

⁵³ Cit. A. Bodrito, *L'IRAP tra genesi ed esegesi*, Diritto e Pratica tributaria, Cedam, 1999, Parte I, (pag. 461).

⁵⁴ Cit. A. Bodrito, opera ultima citata, (pag. 466)

⁵⁵ Su questo punto si veda C. Cosciani, *I principi fondamentali della riforma tributaria- Relazione della Commissione della riforma tributaria*, Roma, 1948, in Scritti scelti di Finanza Pubblica, Cedam, 1983, (pag. 604). D'altra parte la natura reale dell'IRAP è stata da subito dichiarata dal legislatore tributario nella legge delega (art. 3 comma 144 della L. 662/1996) cioè al fine di evitare, che qualora fosse stato riconosciuto valore personale all'imposta, sarebbero sorti problemi con riferimento al rispetto di essa del principio di capacità contributiva del soggetto passivo.

⁵⁶ Cit. G. Marongiu, *IRAP lavoro autonomo e costituzione*, in Diritto e Pratica tributaria, I, 2000, (pag.1634).

⁵⁷ Cit. G. Marongiu, opera citata, (pag.1632).

⁵⁸ Cit. F. Gallo, opera ultima citata, (pag 637). Seguendo Gallo la nozione di capacità contributiva viene assunta dal legislatore nel tributo in esame come criterio di riparto del carico pubblico. “In quest'ottica possono essere presupposti dell'IRAP fatti e situazioni che pur non rappresentando un elemento patrimoniale o un arricchimento misurano comunque rapporti e differenze sociali dei contribuenti. Infatti la normativa stabilisce come presupposto dell'IRAP la titolarità dell'organizzazione produttiva e i poteri di coordinamento e di gestione che la caratterizzano, che non si traduce necessariamente nell'arricchimento dell'esercente di tali poteri ma esprime lo stesso una situazione e differenza sociale economicamente rilevanti, rispondenti alla ratio di ogni tributo sul business”.

Sotto questo aspetto va tenuto in conto, come sottolineato da Falsitta, che l'IRAP riconosce la stessa capacità contributiva a soggetti in condizioni economiche differenti. Infatti nell'IRAP “un'impresa Alfa con VAP di 10 miliardi e reddito zero deve pagare quanto un'impresa Beta con VAP di 10 miliardi e reddito di 8 miliardi”. In tal senso il tributo sarebbe contrario allo stesso principio di capacità contributiva. G. Falsitta, opera citata, (pag. 497).

durevoli e capitali propri o presi a prestito ad esprimere una forza economica, (..) anche se non implica che da tale esercizio venga concretamente ricavato un reddito spendibile”⁵⁹ con il quale far fronte all’onere tributario⁶⁰. Infatti “anche se l’impresa è in perdita, ai fini delle imposte sul reddito, l’imponibile sarà comunque positivo e costituito soltanto dalla retribuzione dei fattori di produzione altrui che l’imprenditore ha utilizzato diminuito dell’ammontare della perdita”⁶¹.

L’impossibilità di dedurre dall’imponibile alcune voci di costo, unitamente alla tassazione delle imprese con utile negativo, ha fatto sorgere dei dubbi circa la compatibilità del tributo al principio di capacità contributiva sancito dall’articolo 53 della Costituzione.

In realtà è controversa la stessa collocazione dell’IRAP tra le forme di imposizione ispirate a questo principio, nonostante l’art. 3 della legge 23 dicembre n.62, che ha istituito l’imposta, stabilisse al comma 143 che lo scopo del tributo era quello “di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, di ridurre il costo del lavoro... nel rispetto dei principi costituzionali del concorso alle pubbliche spese in ragione della capacità contributiva”. Era il legislatore stesso a voler che il tributo si ispirasse al principio della capacità contributiva, impedendo al governo delegato di scegliere un’imposta basata sul principio del beneficio⁶² (Marongiu, 2000).

⁵⁹ Cit. F. Battistoni Ferrara, *L’IRAP è un’imposta incostituzionale?*, in Rivista di diritto tributario, Giuffrè, Parte I, (pag. 97-98). “Come non si dubita che l’acquisto di un bene- magari di lusso- consenta di riscuotere l’IVA anche se è possibile che ad esso non corrispondano disponibilità proprie dell’acquirente, così l’esercizio di un’attività di impresa o di lavoro autonomo costituisce normalmente espressione di forza economica e non pare irragionevole assumerla a presupposto di un’obbligazione tributaria” di F. Battistoni Ferrara, opera citata, (pag. 98).

⁶⁰ Va tenuto in conto che la dottrina prevalente rifiuta la concezione di una capacità contributiva oggettiva, intesa come specie di capacità contributiva distinta da quella soggettiva e come tale ravvisabile in grandezze economiche scisse dall’effettiva idoneità a concorrere alle spese pubbliche. La capacità contributiva, infatti, deve intendersi come idoneità soggettiva all’obbligazione dell’imposta, rivelata dal presupposto al quale la sua prestazione è collegata, e il riferimento a quel presupposto alla sfera dell’obbligato deve risultare da un collegamento effettivo; infine ad un indice effettivo deve farsi capo per determinare la quantità di imposta che da ciascun obbligato si può esigere. G. Marongiu, *IRAP lavoro autonomo e costituzione*, in Diritto e Pratica tributaria, I, 2000, (pag. 1637-1641).

⁶¹ Cit. F. Battistoni Ferrara, opera citata, (pag. 99). D’altra parte la tassazione delle imprese in perdita è stata in realtà una precisa scelta da parte del legislatore poiché “penalizzando le imprese non produttrici di reddito, e a parità di condizioni, quelle impiegano in maniera meno ottimale i fattori produttivi, l’IRAP favorisce la fuoriuscita dal mercato delle imprese non correttamente gestite”.

⁶² In realtà va considerato che “l’attitudine alla contribuzione di una qualsivoglia manifestazione economica che venga individuata e scelta dal legislatore, deve naturalmente rispondere alla verifica del rispetto dei parametri costituzionali afferenti all’imposizione, tra i quali, fondamentale per il profilo sostanziale dell’imposizione stessa, quello di capacità contributiva previsto dall’art. 53 comma 1 della Costituzione” di Marongiu, Bodrito, *L’imposta regionale sulle attività produttive*, (pag. 451-452). Al riguardo da diverse parti sono stati sottolineati i problemi che pone il principio del beneficio in rapporto a quello della capacità contributiva. Si vedano al riguardo: G. Falsitta, *Aspetti e problemi dell’IRAP* in Rivista di diritto tributario, 1997, I; Baggio, *Profili di irrazionalità e illegittimità costituzionale dell’imposta regionale sulle attività produttive*, in Rivista di diritto tributario, 1997, I; R. Schiavolin, *Sulla dubbia conformità dell’IRAP al principio di capacità contributiva*, in Rivista di diritto tributario, Giuffrè, 1998, I. Va considerato che il rispetto dell’IRAP del principio di capacità contributiva (così come previsto dall’art. 53 della Costituzione) è stato sottoposto a giudizio dinanzi alla Corte Costituzionale la quale, con sentenza del 10 maggio 2001, dep. Il 21 maggio 2001, n.56, si è espressa nel modo seguente: “Non sono fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 4, 8 e 11 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n.446, sollevate in riferimento agli artt. 3, 35, 53, 76 della Costituzione, in quanto la scelta del legislatore di individuare per l’IRAP quale nuovo indice di capacità contributiva- diverso da quelli utilizzati ai fini di ogni altra imposta- il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate non è irragionevole né, comunque, lesivo del principio di capacità contributiva. Infatti l’IRAP colpisce con un carattere di realtà, un fatto economico, diverso dal reddito, comunque espressivo di capacità contributiva in capo a chi- in quanto organizzatore dell’attività- è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione. Non sono fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 2, 3, comma 1, lettera c), 4, 8 e 11 del D.Lsg 15 dicembre 1997, n.446 sollevate con riferimento all’art. 3, 35 e 53 della Costituzione in quanto l’IRAP non essendo un’imposta sul reddito, ma un’imposta di carattere reale che colpisce il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate, l’assoggettamento all’imposta del valore aggiunto prodotto da ogni tipo attività autonomamente organizzata- sia essa di carattere imprenditoriale o professionale- è pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva, identica essendo, in entrambi i casi, l’idoneità alla contribuzione, ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta”. Riportata da Massimo Basilevecchia in *IRAP legittima per la Consulta ma possibile l’esclusione dei professionisti privi di organizzazione*, Rassegna tributaria, 2001, n.1 (pag.291-292).

Al riguardo va ricordato che Studenski aveva individuato il principio di capacità contributiva e quello del beneficio⁶³ tra nove criteri che giustificano l'imposizione sulle attività produttive ed aveva sottolineato come il principio di capacità contributiva potesse configurarsi, non solo in capo a persone naturali, che esercitavano le attività ma anche in capo alla stessa attività⁶⁴. Tuttavia egli aveva riconosciuto tra i modelli di tributo applicabile alle imprese, in base al principio di capacità contributiva, l'imposta sul reddito proporzionale o progressiva e l'imposta sul patrimonio, mentre aveva identificato, tra i modelli di tributo, conformi al principio del beneficio, l'imposta sul valore aggiunto.

Da questo punto di vista l'IRAP rappresenterebbe "una controprestazione per la fruizione di servizi pubblici locali e dei costi causati dalle attività produttive⁶⁵", pur presentando non pochi problemi in quanto sembrerebbe porre, almeno in parte, il costo di un servizio (quello sanitario) a carico di un soggetto diverso (impresa) dall'utilizzatore del servizio stesso (la persona fisica)⁶⁶.

Il principio del beneficio, infatti, richiede che vi sia una corrispondenza tra prelievo e spesa che, viceversa, non risulta necessaria per il principio di capacità contributiva, da solo sufficiente a giustificare il prelievo⁶⁷.

Infine va considerato che la normativa IRAP prevede modalità differenziate di determinazione dell'imponibile, a seconda del tipo di attività esercitata e della contabilità tenuta dal contribuente, a cui si aggiungono le numerose deduzioni dalla base d'imposta, introdotte nel corso del tempo, con l'obiettivo specifico di favorire l'occupazione⁶⁸. Nel caso in cui l'attività venga esercitata sul territorio di più regioni, inoltre, la base imponibile è suddivisa in misura proporzionale all'ammontare delle

⁶³ Per un approfondimento degli aspetti teorici del principio del beneficio si veda anche R. A. Musgrave, *The theory of Public Finance*, New York, McGraw-Hill, 1959 (pag. 61-89).

⁶⁴ "L'impresa moderna infatti è un'organizzazione complessa dotata di un'unità organica e di una personalità sua propria ... pertanto occorre riconoscere accanto alla tradizionale capacità contributiva associata alla remunerazione del businessman come fattore di produzione, anche un'autonoma capacità contributiva associata al business, come organizzazione complessa che svolge attività di impresa. Una capacità contributiva impersonale, basata sulla capacità produttiva che deriva dalla combinazione di uomini, capitali, macchine.. nonché dalla collaborazione dello stato e dell'intera società. Una capacità contributiva autonoma, "reale" separata dalla capacità contributiva personale propria dei singoli individui, in qualità di proprietari, percettori di redditi o di consumatori". Così, P. Studenski, *Toward a theory of business taxation*, in *The journal of political economy*, 1940, (pag. 621).

⁶⁵ Cit. *I tributi nell'economia italiana*, di P. Bosi e M. Guerra 2007, (pag. 226). Della stessa opinione F. Gallo "la tassazione del valore della produzione netta risulta idoneo a compensare sia l'amministrazione pubblica per i servizi non vendibili con cui la stessa amministrazione ha contribuito al processo produttivo (servizio sanitario) sia per i costi che l'attività produttiva pone a carico della comunità locale" F. Gallo, opera citata, (pag. 630). Va considerato, in questo ambito, che c'è chi non vede nello stato come fattore di produzione una spiegazione adeguata a giustificare l'IRAP ai fini dell'art. 53 della Costituzione. Tale norma infatti implica "che, ai fini del riparto delle imposte, non può essere preso in considerazione ciò che lo stato ha fatto per il singolo contribuente, in termini di erogazione dei servizi pubblici, ma a ciò che il contribuente, fornito di mezzi economici, può fare per lo stato". G. Falsitta, opera citata, (pag. 500).

⁶⁶ Va tenuto in conto che nella relazione di accompagnamento (REL) al decreto legislativo, DGL 15/12/1997 n. 446, di istituzione dell'IRAP si precisava che: "Il fatto che, nell'immediato, parte rilevante del gettito dell'IRAP sia allocato al finanziamento della spesa sanitaria costituisce un mero accorgimento amministrativo, volto a consentire un passaggio agevole dal vecchio al nuovo sistema di finanziamento, senza perturbazioni nel livello di redistribuzione delle risorse oggi vigente". Cit. *Istituzione dell'IRAP, nuova curva dell'IRPEF e riordino dei tributi locali: nella relazione illustrativa del governo la ratio del provvedimento*, Relazione di accompagnamento (REL) al decreto legislativo (DGL 15/12/1997 n.446) recante "Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni IRPEF e istituzione di un'addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali" attuativo dell'art. 3, commi da 143 a 149 e 152 della legge 23 dicembre 1996, n.662, in *Finanza & Fisco*, n. 6, 1998, (pag. 713).

⁶⁷ Nell'intento della legge delega il finanziamento della sanità sarebbe dovuto avvenire con l'IRAP per le imprese ed i professionisti e con l'addizionale IRPEF per i lavoratori dipendenti.

⁶⁸ Per un approfondimento sugli aspetti giuridici dell'IRAP si rimanda a P. Bosi e M. C. Guerra, *I tributi nell'economia italiana*, Il Mulino, edizione 2011.

retribuzioni corrisposte ai lavoratori dipendenti, impiegati nei singoli stabilimenti a livello regionale⁶⁹, con facoltà, da parte delle regioni, di applicare un'aliquota determinata territorialmente⁷⁰. L'aliquota standard, stabilita nella misura del 4,25% può essere variata, verso l'alto o verso il basso, dagli enti regionali, fino al suo completo azzeramento⁷¹.

L'insieme di tali previsioni contribuisce ad ampliare il divario tra coloro sui quali è riversato il carico impositivo (imprese), rispetto a coloro che ricevono il beneficio e ne decidono l'allocatione. Infatti le modalità di determinazione dell'imponibile e la manovra territoriale sulle aliquote, fa sì che le imprese subiscano le conseguenze di scelte alle quali non partecipano direttamente, per effetto della separazione tra sede legale dell'impresa e ubicazione degli stabilimenti, in base ai quali si è tenuti al versamento dell'imposta.

Inoltre le imprese, in particolare quelle multi - impianto, non sono necessariamente addossati tutti costi connessi alle attività che esercitano, essendo questi ultimi ripartiti in base alla quota di lavoro dipendente impiegato in ciascuno stabilimento e non al valore aggiunto realmente prodotto sul territorio regionale. Di conseguenza ipotizzando un costo delle attività proporzionale all'intero valore aggiunto realizzato regionalmente, le imprese si trovano a contribuire alla loro copertura in una misura che potrebbe essere inferiore a quella reale⁷².

Quanto appena detto ha delle ulteriori conseguenze in termini di disparità di trattamento tra le imprese multi - localizzate e quelle che non lo sono in quanto, supponendo una differenziazione delle aliquote⁷³ tra le regioni, per uno stesso valore della produzione, esse si troveranno a subire un diverso carico tributario⁷⁴.

⁶⁹ Come si vedrà meglio più avanti a tale regola generale fa parzialmente eccezione il settore agricolo che determina (ditte individuali e società semplici) l'imponibile in rapporto all'estensione dei terreni situati sul territorio delle diverse regioni.

⁷⁰ Ritornando alla discussione sulla individuazione del principio alla base dell'IRAP, la previsione di un'aliquota differenziata territorialmente sembra essere coerente con il principio del beneficio giacché solo quando i servizi vengono offerti a livello locale è possibile domandarne un finanziamento a carico dei soggetti passivi in rapporto ai benefici da essi tratti e che non sono identici nell'ammontare e nella qualità in tutte le aree territoriali. G. Stornaiuolo, *L'efficacia delle agevolazioni territoriali IRAP*, in Rivista economica del mezzogiorno, 1998, n.1.

⁷¹ Inoltre con la Finanziaria del 2005 (e leggi successive) è stata prevista la maggiorazione obbligatoria di un punto percentuale dell'aliquota IRAP nelle Regioni che, entro il 30 giugno 2006, non avessero raggiunto un accordo con il Governo sulla copertura dei propri deficit sanitari, ciò con l'obiettivo di tenere sotto controllo la formazione dei disavanzi regionali. Il decreto relativo al federalismo regionale ha poi previsto anche la possibilità da parte delle regioni di arrivare all'azzeramento dell'aliquota a condizione di non innalzare l'addizionale IRPEF.

⁷² Infatti le imprese si trovano a dover contribuire non in rapporto ai costi che pongono a carico della collettività definiti dall'ammontare complessivo del valore aggiunto ma in rapporto ad una parte di esso dato dall'ammontare delle retribuzioni corrisposte al lavoro dipendente. Inoltre P. Liberati (opera citata) evidenzia come la scelta di ripartire la base imponibile IRAP, per le imprese multi localizzate (IMU), in rapporto alla quota di lavoro impiegata a livello regionale, comporti delle disparità tra il gettito ottenuto dagli enti regionali, a parità di valore aggiunto prodotto, fatta eccezione nel caso in cui la distribuzione del costo del lavoro dipendente sia uguale (cioè proporzionale) a quella del valore aggiunto.

⁷³ L'ipotesi di differenziazione delle aliquote che al momento dell'introduzione dell'IRAP poteva risultare improbabile per gli elevati costi politici (a proposito si veda P. Liberati, opera citata e G. Peleggi e G. Guerrieri, *Rivoluzione IREP per il costo del lavoro*, Il Sole 24 ore, 28 dicembre 1996) che le singole regioni avrebbero dovuto sostenere, si è poi concretizzato nella realtà.

⁷⁴ Il criterio prescelto per la ripartizione della base imponibile nel caso di imprese multilocalizzate comporta anche delle discriminazioni tra le diverse aree geografiche, andando a discapito di quelle meno sviluppate ove è più frequente l'impiego di lavoro rispetto al capitale. "In altri termini la legittimazione della ripartizione regionale in proporzione al costo del personale presupporrebbe uguale produttività del lavoro" Cit. G. Stefani, *Obiettivi ed effetti dell'IREP*, in La finanza Locale, Maggioli editore, 1997, fasc. 6, (pag. 816). La possibilità di localizzare l'attività tuttavia è limitata per le imprese agricole, in particolar modo per quelle individuali per le quali la ripartizione avviene in rapporto ad un fattore produttivo connesso al territorio (l'estensione dei terreni). Su questo punto si rimanda al capitolo 3 di questo lavoro.

La scelta di ripartire il carico tributario, in rapporto ad indicatori che si riferiscono a componenti non localizzabili territorialmente, è perciò all'origine di possibili distorsioni che potrebbero essere anche maggiori rispetto a quelle che l'IRAP intendeva eliminare⁷⁵. Non è un caso che per imposte simili a questo tributo, quali la *taxe professionnelle* francese o la spagnola *actividades economicas* siano state considerate, per la ripartizione dell'imposta altre componenti, come le immobilizzazioni (*taxe professionnelle*) e l'estensione della superficie (*actividades economicas*).

L'utilizzo di indicatori localizzabili di capacità contributiva è, in genere, posta a fondamento delle forme di imposizione locali⁷⁶, unitamente al rispetto di una serie di principi⁷⁷ tra essi: una distribuzione delle basi imponibili non troppo sperequata; una base imponibile non troppo mobile; una corrispondenza tra residenti e prelievo (e quindi assenza di una rilevante esportazione dell'imposta); un avvicinamento al principio del beneficio⁷⁸ (Liberati, 1997).

⁷⁵ Ci si riferisce ai contributi sanitari obbligatori, sul punto si veda Liberati, opera citata.

⁷⁶ In realtà la stessa collocazione dell'IRAP tra i tributi locali è controversa. "Esistono infatti vari tipi di tributi regionali: da quelli propri in senso stretto, frutto di una piena potestà regionale di imposizione, radicati nel loro presupposto su competenze e su interessi prettamente regionali, a quelli riscossi direttamente dalla regione, il cui presupposto pur essendo pienamente correlato alle competenze regionali, è comunque allocato nel suo territorio o ad esso in qualche modo collegato, è accertato dagli uffici regionali ed è assoggettato ad aliquote determinate dalla regione stessa tra un minimo e un massimo" F. Gallo, contributo citato (pag. 630). L'IRAP sembrerebbe appartenere a questa seconda categoria pur avendo un certo margine di autonomia nella regolamentazione del tributo.

Al contrario, secondo Marè "la critica principale che si può muovere all'IRAP è che essa non permette una vera autonomia impositiva delle regioni", intendendo come autonomia impositiva la possibilità da parte di tali enti di accertare facilmente la base imponibile esistente sul loro territorio ed, inoltre, la possibilità di manovrare agevolmente le aliquote in modo da modificare il gettito in rapporto alle esigenze regionali. In tal senso il tributo si scontra con i limiti imposti dalla normativa statale alla manovra sulle aliquote e alle difficoltà, già evidenziate, di stabilire un legame tra la vera base imponibile del tributo, intendendo con essa quella che viene realmente prodotta sul territorio regionale, ed il prelievo fiscale. M. Marè, A. Caiaffa, opera citata.

Infine, nella relazione conclusiva dei lavori della commissione Gallo, viene precisato che l'IRAP non rappresenta un'espressione del potere impositivo conferito agli enti locali, ma soltanto il riconoscimento di un'autonomia nella gestione delle risorse derivanti dalla sua applicazione, una forma di prelievo "sulle quali la regione può esercitare un potere di determinazione dell'aliquota, sia pure entro massimi e minimi fissati a livello nazionale" (Commissione di studio per il decentramento fiscale, op. cit., pag. 29). Infine posto che il potere di imposizione è il potere di assoggettare a prelievo, parte della dottrina ritiene che l'IRAP sia un tributo proprio regionale possedendo le regioni dei margini di discrezionalità rilevanti sulla base imponibile e sull'aliquota pur nei limiti precisati dalla legge statale. Infatti il potere di maggiorare l'aliquota dell'1% unitamente alla possibilità di differenziare il carico tributario in rapporto ai settori di attività ed ai soggetti passivi (art. 16, 3° comma del d.lgs. n.446 del 1997) -Va ricordato che il potere di manovrare l'aliquota da parte delle regioni è stato bloccato fino al 1° gennaio del 2000, pertanto se si adotta la prospettiva di considerare l'IRAP come espressione dell'autonomia impositiva degli enti locali va considerato che fino a quell'anno il tributo non lo è stato.

⁷⁷ Per un approfondimento dei criteri ai quali una buona imposta locale dovrebbe ispirarsi si rimanda a D. King, *Lo stato della teoria dei rapporti intergovernativi*, in E. Giardina, I. Magnani, G. Pola, G. Sobbrino (a cura di) *Livelli di governo e loro finanziamento: teoria, esperienze e istituzioni*, Franco Angeli, 1988.

⁷⁸ Infatti le forme di imposizione, fondate sul principio del beneficio, si utilizzano per il finanziamento di funzioni "tipicamente" locali, giacché un ente decentrato ha "una possibilità maggiore di individuare i beneficiari dei servizi offerti e ripartire su di essi il relativo costo, in modo ad un tempo equo ed efficiente". Cit. P. Bosi, *Corso di Scienza delle Finanze*, Il Mulino, 1996, (pag. 295). Viceversa i tributi ispirati alla logica della capacità contributiva vengono impiegati normalmente per finanziare funzioni come quella redistributiva, normalmente svolta dallo stato centrale. In questi termini è chiaro che decidere in quale ambito collocare l'IRAP (se tra i prelievi ispirati al principio di capacità contributiva o a quelli del beneficio) apre una questione relativamente alla valutazione del tributo come idoneo a garantire una maggiore autonomia alle Regioni, valutazione d'altra parte legata anche alla qualificazione economica dell'imposta. In tal senso l'adozione del principio della capacità contributiva si sposa, principalmente, con una forma prelievo diretto, giacché la logica a cui tale principio si ispira è quella di ripartire il carico tributario tra i soggetti passivi, in maniera tale che il sacrificio sopportato da ciascuno essi risulti equivalente o, in altri termini, rispondente ad un criterio di equità. Viceversa il principio del beneficio risulta collegabile, per lo più, ad una forma di imposizione indiretta poiché la logica che lo ispira è quella dello scambio volontario. In tal senso "l'imposta pagata dai contribuenti deve essere quindi commisurata al beneficio che essi ricevono dai beni e dai servizi pubblici, e ne costituisce il prezzo". (Ct. P. Bosi, opera citata, pag. 293). La finalità attribuita alle imposte, secondo questo principio, è esclusivamente quella di finanziare l'offerta di servizi e di beni da parte dello stato o di enti locali mentre è esclusa ogni finalità di tipo redistributivo (P. Bosi, opera citata, 1996, pag. 294). Ciò d'altra parte rappresenta il motivo per il quale si fa ricorso a tributi ispirati al principio del beneficio per il finanziamento di beni pubblici non puri, (esiste una maggiore corrispondenza tra beneficio ricevuto e prezzo pagato) mentre si ricorre, sostanzialmente, a imposte basate sul principio della capacità contributiva nel caso contrario.

L'IRAP non presenta una ripartizione omogenea della sua base imponibile⁷⁹, inoltre, come appena visto, i soggetti passivi possono sempre decidere di spostare la sede della propria attività produttiva, facendo così perdere il legame tra luogo di formazione dell'imponibile e luogo di pagamento dell'imposta⁸⁰. Infine è dubbia la sua collocazione tra le imposte ispirate al principio del beneficio.

In ultimo va considerato che il tributo è indeducibile ai fini delle imposte sui redditi⁸¹, potendo determinare per questa strada un incremento del prelievo tributario sulle imprese⁸².

L'ineducibilità dell'imposta, ma anche le altre caratteristiche del tributo, generano⁸³ dei problemi nella identificazione degli effetti economici connessi, che risultano collegati sia alla situazione precedente all'introduzione dell'IRAP che alle caratteristiche dei soggetti passivi interessati alla sua applicazione.

Par. 1.3 I possibili effetti derivanti dall'applicazione del tributo

Per analizzare i possibili effetti dell'IRAP⁸⁴ può essere utile scomporre la base imponibile d'imposta nelle sue diverse componenti: il costo del lavoro come definito dal reddito da lavoro e quindi comprensivo degli oneri sociali; il reddito di impresa ed il costo di indebitamento (Stornaiuolo, 1997).

L'IRAP ha eliminato i contributi sanitari obbligatori, riducendo il costo del lavoro a vantaggio delle imprese sui quali erano posti i contributi. L'impatto dell'agevolazione è stato, tuttavia, mitigato dall'inclusione nell'imponibile dei redditi da lavoro dipendente⁸⁵, che ha ampliato la base d'imposta, rispetto a quella precedentemente colpita dai contributi sanitari. Infine mentre questi ultimi erano deducibili dal reddito di impresa per l'IRAP non è stata prevista questa possibilità.

Quanto appena detto è alla base della polemica che vede il tributo danneggiare il lavoro, spingendo le imprese a privilegiare il capitale. Infatti, mentre è consentita la deduzione degli ammortamenti realizzati dagli operatori economici, non è prevista la deduzione degli oneri sociali relativi al lavoro dipendente. Sicuramente "la spesa per l'acquisto di un macchinario comporta un investimento di capitale proprio e quindi disponibilità di gran lunga superiori a quelle diluite nel tempo che consentono il ricorso al capitale umano, oppure comporta il ricorso a capitale preso a prestito, con l'applicazione dell'Irap sui

⁷⁹ Per una verifica si rimanda al capitolo 3 del presente lavoro.

⁸⁰ "La traslazione dell'imposta avverrebbe in zone e regioni diverse da quelle in cui le imprese hanno sede legale, addirittura al di fuori del territorio nazionale, determinando un'esportazione dell'imposta. In tal caso i beni ed i servizi offerti da ciascuna area verrebbero sovvenzionati dai cittadini di altre aree, comportando una produzione di servizi superiore a quella efficiente da parte dell'area che esporta l'imposta". Cit M. Marè, A. Caiaffa, opera citata, (pag. 577).

⁸¹ Con il decreto legge anti-crisi, n. 185 del 2008, è stata introdotta la parziale deducibilità dell'imposta ai fini IRES e IRPEF. Per un approfondimento degli aspetti giuridici dell'imposta, si rimanda a: P. Bosi e M. C. Guerra, *I tributi nell'economia italiana*, Il Mulino, edizione 2011.

⁸² L'ineducibilità dell'IRAP dall'imposta sul reddito per alcuni mette in discussione la legittimità costituzionale del tributo, a proposito si veda E. De Mita, *In linea con la Costituzione*, Il sole 24 ore, 18 settembre 1996 e quanto detto alla nota n.62.

⁸³ L'ineducibilità si giustifica alla luce della necessità di garantire prevedibilità alle entrate erariali.

⁸⁴ Vengono in questa sede considerati solo le possibili conseguenze del tributo sulle imprese trascurando gli altri soggetti passivi (lavoratori indipendenti ...) perché non risulta importante ai fini degli obiettivi che questo lavoro mira a raggiungere.

⁸⁵ Per un approfondimento sulle deduzioni previste dalla normativa a favore dell'occupazione si rimanda a P. Bosi e M. C. Guerra, *I tributi nell'economia italiana*, Il Mulino, edizione 2011.

relativi interessi”⁸⁶. Ciò tuttavia non basta ad assolvere il tributo dall'accusa di discriminare il lavoro favorendo i robot⁸⁷ (Tremonti, 1997).

A quanto appena detto si aggiunge che la disciplina IRAP ha previsto la soppressione dell'ILOR e dell'ICIAP e di altri prelievi gravanti sul reddito di impresa, con conseguente accrescimento del suo valore ma anche dell'imponibile tassato ai fini delle imposte sul reddito. Inoltre, contrariamente ai tributi soppressi come l'ILOR, che colpivano il reddito d'impresa e, pertanto, non venivano pagati da contribuenti in perdita, l'IRAP, gravando sul valore aggiunto, obbliga al suo versamento anche gli operatori con utile negativo.

Infine per quanto riguarda il costo dell'indebitamento l'imposta, stabilendo l'inclusione nella base imponibile degli interessi passivi⁸⁸, ha finito per aumentarne il peso a svantaggio⁸⁹ delle imprese che ricorrono maggiormente a questa forma di finanziamento.

In ultimo, come già accennato, l'indeducibilità dalle imposte sul reddito dell'IRAP pagata dalle imprese contribuisce ad incrementare il prelievo tributario su di esse, “gonfiando artificialmente il reddito imponibile e accrescendo surrettiziamente, ossia nascostamente, la pressione fiscale sull'impresa”⁹⁰.

Par. 1.4 La controversa natura dell'Irap: imposta diretta vs imposta indiretta

In ogni sistema fiscale possono tradizionalmente⁹¹ essere individuate due categorie di tributi, che si distinguono in rapporto agli indici impiegati per la valutazione della capacità contributiva del soggetto passivo: “le imposte dirette, tributi che colpiscono una manifestazione immediata della capacità contributiva del contribuente, quali il reddito e il patrimonio; le imposte indirette che colpiscono una manifestazione mediata della capacità contributiva e cioè atti quali il consumo o il trasferimento di un'attività che portano a desumere l'esistenza di un reddito o di un patrimonio”⁹². Nel caso dell'IRAP la scelta di tassare il valore aggiunto netto, prodotto sul territorio regionale, ne rende controversa l'attribuzione definitiva alla categoria delle imposte dirette o di quelle indirette⁹³ in quanto risulta difficile stabilire se tale variabile rappresenti una manifestazione immediata di capacità contributiva o l'espressione di un atto presuntivo della sua esistenza. Se si considera il valore aggiunto come somma dei redditi percepiti dai partecipanti del processo produttivo, l'imposta colpendoli nella loro interezza, si

⁸⁶ Cit, F. Battistoni Ferrara, opera citata, (pag. 101)

⁸⁷ Nella relazione finale della Commissione di studio per il decentramento fiscale nella parte dedicata all'IPAR, tuttavia, viene evidenziato che l'imposta tende “ a una definizione di utile di impresa nuova e più ampia, con minori distorsioni economiche. Come esempi di tentativi che si muovono nella stessa direzione la relazione cita la flow of found tax, la business tax proposta da Hall e Rabusca e la Cbit (Comprehensive business income tax); proposta in uno studio del Treasury degli stati uniti nel 1992. In tutti e tre gli esempi citati la base imponibile è sempre al netto degli ammortamenti ma anche del costo del lavoro” G. Falsitta, opera citata, (pag. 511).

⁸⁸ Nella normativa precedente gli oneri finanziari netti venivano colpiti dall'imposizione indirettamente per la quota di capitale assoggettata all'imposta sul patrimonio netto delle imprese; inoltre essi erano completamente deducibili dall'imponibile delle imposte sul reddito.

⁸⁹ E' implicito il paragone con un'imposta sul reddito che ammette la deduzione degli interessi passivi, su questo punto si veda: F. Forte, *Intorno ad alcuni effetti sulla convenienza ad investire d un particolare tipo di imposta sul reddito e di imposta sul valore aggiunto*, in *Profitti imposta e investimenti* F. Volpe (a cura di), Franco Angeli, 1976.

⁹⁰ G. Falsitta, opera citata, (pag. 509).

⁹¹ Per un approfondimento dei criteri di classificazione delle imposte si veda P. Bosi, *Corso di scienza delle finanze*, Il Mulino, 1996.

⁹² P. Bosi, opera citata, (pag. 286)

⁹³ Nell'ambito dei conti economici nazionali il tributo viene trattato come un'imposta indiretta.

qualificherebbe come un tributo diretto. In tale ambito la previsione di tassare i redditi non in capo al percettore, dopo che è avvenuta la sua distribuzione, ma in capo al produttore non ne modificherebbe la natura di imposta sul reddito. Contrariamente se il valore aggiunto viene inteso come prodotto, l'imposta andrebbe a colpire una manifestazione mediata della capacità contributiva, rappresentata dall'esercizio di un'attività organizzata, misurata attraverso la produzione, che al pari del reddito, del patrimonio e del consumo può essere considerata un autonomo indicatore della ricchezza posseduta dal contribuente. Ciò non contrasta con l'art 53 della Costituzione che non tipizza le singole manifestazioni di capacità contributiva, rimettendo alla discrezionalità del legislatore la loro individuazione.

All'origine dell'assimilazione dell'IRAP alla categoria dei tributi diretti è la vicinanza dell'imponibile tassato al concetto di "reddito prodotto", alla base di tutti sistemi di imposizione diretta del reddito nati nel corso dell'800. "Il concetto di reddito prodotto assume, come riferimento della capacità contributiva, i redditi ottenuti come corrispettivo della partecipazione ad un'attività produttiva in un dato periodo di tempo. Esso si identifica con il concetto di valore aggiunto, definito come somma dei redditi prodotti dai diversi fattori di produzione"⁹⁴. In tal senso l'IRAP risulterebbe essere "un'imposta sul reddito prodotto prelevata, per ragioni di semplicità amministrativa, al momento della sua produzione, che colpisce tutte le componenti del valore aggiunto netto in modo uniforme"⁹⁵. Si tratterebbe non di "un'imposta sul reddito delle imprese, ma un'imposta su tutti i redditi, anticipata dalle imprese per conto dello stato, come i contributi sociali, le ritenute alla fonte, le accise, la stessa Iva"⁹⁶.

Quest'ultima considerazione è alla base dell'ostilità manifestata da molti giuristi nei confronti del tributo: l'impresa, infatti, pagherebbe un'imposta su un imponibile costituito, in maggior parte, da redditi non suoi. In tal senso sarebbe necessario separare l'IRAP che grava sul "costo del lavoro e sugli interessi, considerata come una componente dei costi, dal resto dell'imposta, gravante sostanzialmente sui profitti"⁹⁷. Un simile approccio risulterebbe essere più corretto, in quanto permetterebbe di imputare, una parte dell'IRAP, al lavoro, includendola nel cuneo fiscale, ed un'altra parte agli utili, evitando così di sovrastimare il carico sulle imprese. Tuttavia, per l'IRAP non è previsto un sistema di rivalsa esplicita, di conseguenza le imprese possono rifarsi dell'imposta anticipata solo se la struttura di mercato consente la traslazione in avanti del tributo. In caso contrario l'imposta andrebbe a gravare direttamente sull'utile aziendale, poiché è l'impresa che ne sopporterebbe interamente l'onere (Giavazzi-Tabellini 2009).

⁹⁴ Cit. P. Bosi, M. C. Guerra, opera citata, (pag. 45)

⁹⁵ Cit. V. Visco, *Le ragioni dell'IRAP*, la Voce, 23 ottobre 2009.

⁹⁶ Cit. V. Visco opera ultima citata.

⁹⁷ R. Paladini, F. Di Nicola, *IRAP un rebus per le imprese*, Il Sole 24 ore, 22 marzo 2001.

L'assenza del meccanismo di rivalsa ma anche l'indeducibilità del tributo, sono due delle principali motivazioni a sostegno dell'inclusione dell'IRAP tra i tributi diretti, nonostante tutti i principali enti statistici (ISTAT, EUROSTAT) la qualificano come un tributo indiretto sulla produzione.

In effetti, anche se nei conti dell'impresa "l'Irap appare insieme all'imposta diretta nel passaggio dall'utile lordo a quello netto la Commissione dei Trenta nel Parere al decreto correttivo, sottolinea come essa abbia una "diversa base imponibile e una diversa logica" rispetto alle imposte erariali sui redditi. Inoltre la base imponibile, definita dalla produzione netta, deve essere ottenuta come differenza tra i componenti positivi e i componenti negativi, questi ultimi sono "rappresentati dal valore dei beni utilizzati nella produzione e, comunque, il frutto di altre attività produttive già assoggettate autonomamente all'imposta. Il valore di tali beni e frutti deve perciò essere tecnicamente depurato dal valore – e non dedotto come costo – se la base imponibile Irap deve essere coerentemente costruita in aderenza alla natura che tale imposta ha di tributo sul valore della produzione (netta) e non di tributo sui redditi"⁹⁸.

Infine va considerato che il tributo viene introdotto in sostituzione di una serie di prelievi, solo in parte a carico dell'impresa. Risultano esclusi, ad esempio, i contributi sanitari obbligatori, almeno per la parte gravante sul lavoro dipendente, in tal senso pensare che "l'Irap incida davvero sull'utile d'impresa è una tesi alquanto improbabile; potremmo sostenerla se allo stesso tempo pensassimo che i contributi sanitari incidano sui profitti e non sulle remunerazioni dei lavoratori"⁹⁹.

Tuttavia, che l'IRAP fosse un'imposta in grado di colpire una manifestazione immediata di capacità contributiva, costituisce uno degli argomenti fondamentali sostenuti dall'Avvocatura generale dello stato italiano a difesa del tributo, nell'ambito della controversia, sorta in ambito europeo, relativamente al riconoscimento dell'equivalenza tra l'IRAP ed il tributo indiretto per eccellenza: l'IVA.

Par. 1.4.1 Una duplice imposta sul valore aggiunto

Nel 2003 la Banca Popolare di Cremona, rappresentata dallo studio dallo legale di Augusto Fantozzi (Ministro delle Finanze ai tempi dell'insediamento della Commissione che ha dato vita all'IRAP), presentò un ricorso contro l'Agenzia dell'Entrate Ufficio di Cremona, riguardante la compatibilità dell'IRAP con la sesta direttiva IVA (Causa C 475/03). "La banca popolare di Cremona, riconosceva nell'IRAP un'imposta che danneggiava il funzionamento dell'IVA, presentandone le medesime caratteristiche salienti. In quanto costo indeducibile dalle imposte sui redditi, essa gravava sulla libera circolazione di beni e servizi, alterando la concorrenza e ostacolando il funzionamento del mercato interno, in violazione di quanto auspicato dal quarto considerando della sesta direttiva"¹⁰⁰.

⁹⁸ F. Gallo, *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rassegna tributaria*, Il Fisco, 1998, n. 3, (pag. 640).

⁹⁹ R. Paladini, *IRAP troppe polemiche poco documentate*, mimeo, 2009.

¹⁰⁰ A. Criscione, M. C. De Cesari, *Il sole 24 ore*, 2004.

Tali argomentazioni vennero riprese e integrate, in sede comunitaria, dall'avvocato generale della Corte di giustizia, Francis Jacobs, che dimostrò come le due imposte fossero sostanzialmente equivalenti.

In primo luogo, egli sottolineò come le differenze tra basi di calcolo IVA e IRAP fossero irrilevanti, applicandosi entrambe le imposte a tutte le operazioni aventi ad oggetto beni o servizi. Inoltre i due tributi gravavano sul valore aggiunto dei beni e dei servizi forniti, pur se determinati con metodi di calcolo differenti. Infine l'IVA, analogamente all'IRAP, veniva riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e distribuzione, poiché, anche per l'imposta regionale sulle attività produttive, ogni operatore, che si inseriva in una fase del ciclo, producendo valore aggiunto tassabile, diventava soggetto passivo d'imposta. Alla luce di ciò, l'Avvocato Generale ritenne che l'IRAP ricadesse nel divieto sancito all'art. 33 della sesta direttiva.

“All'attacco da parte della Commissione europea rispose in extremis l'avvocatura generale dello stato italiano calando due carte a difesa dell'IRAP (...). La prima fondata su una lettera di Bruxelles, del 10 marzo 1997, che dava sostanzialmente un nulla osta all'imposta. Tale autorizzazione, infatti, pur essendo avvenuta prima della definizione della normativa italiana di dettaglio, risaliva ad un periodo successivo all'approvazione della legge delega, nella quale i connotati dell'imposta erano già stati precisamente delineati (art 3 della legge 662/1996). La seconda argomentazione, invece, era basata sull'inclusione dell'IRAP tra le imposte dirette nell'ambito dei documenti ufficiali della Commissione. Infatti con uno studio di Eurostat *Structures of the taxation system in the European Union* veniva fatto presente come le tasse sul reddito o sui profitti delle società fossero calcolate in paesi come la Germania, Italia e Austria includendo anche le imposte locali e regionali. E nell'allegato B nel quale venivano indicate le imposte secondo la loro funzione economica, l'IRAP veniva inclusa tra le imposte che andavano a colpire il fattore capitale, mentre l'IVA tra quelle che andavano a colpire il fattore consumo. Quanto detto indicava, pertanto, come il recepimento dell'imposta, a livello comunitario, fosse già orientato nel senso di escludere una duplicazione dell'IVA”¹⁰¹.

Infine l'IRAP, secondo l'avvocatura generale italiana, aveva natura di imposta diretta, diversamente dall'IVA, in quanto veniva applicata a ricchezza creata e non a cessioni effettuate come avveniva per l'imposta sul valore aggiunto (Donno, 2005).

Su questo punto si pronunciò l'avvocato generale della Corte di Giustizia che sostituì Jacobs, Cristine Stix-Hackl, la quale negò che la qualificazione dell'IRAP come tributo diretto potesse escludere la sua incompatibilità con l'ordinamento comunitario. Infatti, secondo l'avvocato, qualora un'imposta, indipendentemente dalla sua natura, fosse idonea a pregiudicare il funzionamento dell'IVA, ricadesse nel divieto stabilito nella VI direttiva, di introdurre e mantenere altre imposte, diritti e tasse che avessero il carattere di imposta sulla cifra d'affari. Inoltre affermò che la somiglianza tra l'IRAP e l'IVA dovesse essere accertata guardando agli effetti sostanziali della prima, verificabili attraverso un test

¹⁰¹ A. Criscione, M. C. De Cesari, opera ultima citata.

empirico, basato sul rapporto fra gli importi pagati a titolo di IVA e quelli pagati a titolo di IRAP su un campione rappresentativo di imprese, operanti in diversi settori e con diverse dimensioni. Qualora tale rapporto fosse risultato sostanzialmente costante, l'IRAP sarebbe ricaduta nel divieto imposto dalla sesta direttiva (Holzmueller, 2006).

Le conclusioni dell'avvocato generale vennero respinte dalla Corte di Giustizia europea, che rilevò l'esistenza di differenze importanti tra i due tributi, con riferimento sia alla base imponibile che alla natura dell'imposta, arrivando così a riconoscere, con la sentenza del 3.10.2006, la piena compatibilità dell'IRAP con l'ordinamento comunitario.

A giudizio della Corte l'IVA si presentava come un'imposta sugli scambi che non tassava, a differenza dell'IRAP, la produzione in quanto tale, bensì la produzione oggetto di scambio sul mercato. Infatti, attraverso il sistema rivalsa-detrazione, la parte di valore aggiunto che veniva colpita dal tributo era quella destinata al consumatore finale. L'IRAP, al contrario, mancando del sistema di rivalsa, colpiva l'intera ricchezza prodotta, incidendo direttamente sui singoli produttori. Infine l'IRAP era un'imposta regionale, poiché ai suoi fini rilevava la sola produzione realizzata territorialmente, mentre l'IVA riguardava tutte le operazioni poste in essere sul territorio nazionale¹⁰². In definitiva il tributo presentava caratteristiche tali da non poter essere considerato un'imposta sulla cifra d'affari, pertanto, risultava pienamente compatibile con la sesta direttiva in materia di IVA.

Par. 1.4.2 Alcune considerazioni conclusive sulla natura del tributo

Le differenze rilevate tra l'IRAP e l'IVA in sede comunitaria non sciolsero e non sciolgono i dubbi circa la natura dell'imposta che, nella legislazione, non trova una specifica qualificazione. "Essa, pertanto, va ricavata considerandone gli elementi costitutivi, a partire dalla capacità contributiva che il tributo colpisce" (Donno, 2005).

Come già anticipato, la suddivisione dei tributi, nelle categorie di imposte dirette e indirette, si fonda, sostanzialmente, sugli indicatori che vengono utilizzati per misurare la capacità contributiva del soggetto passivo. Tali indicatori si distinguono in immediati o mediati, a seconda se essi collegano, indirettamente, la capacità contributiva ad atti presuntivi della sua esistenza o, direttamente, al possesso di un patrimonio o di un reddito.

A questo proposito va osservato, preliminarmente, che esiste una differenza tra il valore aggiunto ed il reddito d'impresa, consistente nel fatto che mentre "quest'ultimo è costituito da un incremento patrimoniale del soggetto, considerato in un lasso di tempo predeterminato, cioè tra ricchezza entrata e ricchezza uscita in un determinato periodo; viceversa il valore aggiunto prodotto è rappresentato dalla

¹⁰² Un'ulteriore differenza riscontrata tra l'IVA e l'IRAP da M. Marè A. Caiaffa, opera citata, è quella che mentre l'IVA considera gli acquisti e le vendite secondo il tempo di acquisizione contabile e l'emissione di fatture, l'IRAP invece considera i crediti e debiti afferenti all'esercizio. Ciò confermerebbe la natura di imposta sul reddito di questo tributo.

sola ricchezza prodotta dall'attività considerata in quel medesimo periodo"¹⁰³ che potrebbe non essere tale da permettere al soggetto passivo di assolvere l'obbligo tributario¹⁰⁴.

Ciò dipende dal fatto che è "l'esercizio di un'attività organizzata che viene assunto a indice di capacità contributiva, distinto dal reddito, dal patrimonio, dal consumo e dalle altre manifestazioni di potenzialità economica già assunte a fondamento degli altri tributi vigenti nel sistema. Inoltre a differenza del reddito e del consumo, che hanno comunque riguardo ai risultati di attività economiche, l'attività si pone logicamente "a monte" dei suoi esiti produttivi e rileva, pertanto, a prescindere dalla valutazione dei risultati."¹⁰⁵ L'attività produttiva viene potenzialmente ritenuta capace di produrre ricchezza e anche qualora ciò non si verifichi nella realtà¹⁰⁶, il criterio impositivo si ritiene comunque realizzato. Quanto appena detto deriva dal fatto che, lo svolgimento dell'attività d'impresa, rappresenterebbe un atto presuntivo dell'esistenza di capacità contributiva che, così, spingerebbe a qualificare l'IRAP come un tributo indiretto.

La scelta della produzione netta, come base imponibile, risulta coerente con questa classificazione giacché la variabile oggetto di tassazione si presta ad una duplice lettura: somma delle remunerazioni corrisposte ai fattori della produzione e valore della produzione al netto dei consumi intermedi. Sotto il primo aspetto non risultano importanti né i redditi in sé né il loro eventuale valore negativo (nel caso di utile negativo per esempio) ma l'attività che li ha determinati; analogamente, sotto il secondo aspetto, non risulta centrale la produzione realizzata ma il presupposto che l'ha prodotta.

Una ulteriore conferma è contenuta nelle dichiarazioni della relazione finale della Commissione Gallo, dove si parla del tributo come imposta indiretta amministrata come un'imposta diretta ed, inoltre, nella prevista indeducibilità dell'imposta dai prelievi sul reddito¹⁰⁷.

Infine va tenuto conto che, elemento caratterizzante del sistema tributario di allora, era il "reddito centrismo", cioè la centralità del reddito nel sistema tributario, retaggio della riforma fiscale del 1971-1973. Quest'ultima, infatti, risultava costruita sull'idea che "la base costituzionale della capacità contributiva fosse essenzialmente costituita dal reddito" e, pertanto, che "le vere tasse fossero quelle dirette, essendo, invece, la tassazione indiretta sui consumi e la tassazione patrimoniale concepite in termini residuali e marginali"¹⁰⁸. In tale ambito l'IRAP veniva istituita in sostituzione di una serie di prelievi, diretti e indiretti, con il compito di semplificare il sistema riducendo il peso delle imposte dirette.

¹⁰³ Cit. A. Bodrito, opera citata, (pag. 465).

¹⁰⁴ Su questo punto si rimanda a quanto detto nel paragrafo 1.3 del presente lavoro.

¹⁰⁵ F. Gallo, opera ultima citata, (pag. 634)

¹⁰⁶ Come detto in precedenza, anche se l'utile di impresa sia pari a zero o sia addirittura negativo l'impresa è ugualmente tenuta a pagare l'imposta se il valore aggiunto è positivo.

¹⁰⁷ Contrariamente a quanto avviene per le imposte sul reddito, interamente deducibili dalle basi imponibili degli altri tributi diretti.

¹⁰⁸ Ministero delle Finanze, *La riforma fiscale*, Libro Bianco, dicembre 1994, (pag. 50).

Il problema è che nella pratica applicazione le regole individuate, in via legislativa ed interpretativa, per definire quantitativamente il prodotto netto, non sono state sempre coerenti con le regole generali ed hanno spesso finito per legare il tributo al sistema di tassazione del reddito d'impresa¹⁰⁹.

In realtà va considerato che l'IRAP è un'imposta che non trova precedenti né nel sistema tributario italiano né in quello di altri paesi, pertanto, la sua inclusione nella categoria dei tributi diretti e indiretti, non può fondarsi sui principi tradizionali elaborati dalla dottrina giuridica ed economica della scienza delle finanze. E' necessario adottare una prospettiva diversa, che guardi agli effetti sostanziali del tributo ed alla sua percezione da parte dei contribuenti.

In tal senso l'IRAP è un'imposta percepita dai suoi destinatari come un tributo sull'utile, ma parametrata a criteri che non sono il reddito, ma di costo (Biasco, 2002). Infatti "l'impresa sente di subire un prelievo sui suoi profitti in relazione a quanta occupazione dà e quanto indebitamento ha"¹¹⁰. Ciò non significa che i risultati economici conseguiti dall'impresa non vengano in rilievo, poiché è grazie ad essi che l'impresa paga l'imposta. Infatti anche quando l'utile è negativo, il soggetto passivo assolve l'obbligo tributario attingendo alle risorse, passate o "future", attraverso l'indebitamento, di cui risulta avere la titolarità e cioè, in definitiva, dall'utile d'impresa¹¹¹. In tale contesto non è importante quanta parte dell'imposta è poi successivamente traslata su altri soggetti e, quindi, chi sia realmente il soggetto inciso, ciò dipende dalla forma di mercato in cui l'impresa opera e dalle sue caratteristiche specifiche. Quello che conta è la certezza riguardo all'oggetto e dal soggetto colpiti, nell'immediato, dal tributo, che risultano essere rispettivamente l'utile e l'impresa.

¹⁰⁹ Si fa qui riferimento principalmente all'art 11 primo comma lett. a) che stabilisce l'assunzione dei componenti rilevanti ai fini IRAP in conformità al testo unico delle imposte sul reddito. Con l'applicazione di tale articolo "si è fatta una scelta irreversibile di legare un'imposta sul prodotto netto ad un'imposta sul reddito"; così F. Gallo, opera citata, (pag. 642).

¹¹⁰ S. Biasco, *Una valutazione d'insieme dei nuovi scenari di tassazione d'impresa*, in *Politica Economica*, Il Mulino, dicembre 2002, n.3, (pag. 430-431).

¹¹¹ Infatti, come già sottolineato da Gallo, "guardando al valore aggiunto netto come somma dei redditi percepiti dai partecipanti al processo produttivo, l'IRAP sembra assumere le caratteristiche di un'imposta sui redditi a monte giacchè, in assenza di rivalsa, l'onere del tributo ricade interamente sull'impresa che è costretta a pagare anche qualora l'utile sia, nel periodo d'imposta, nullo o negativo. F. Gallo, opera citata, (pag. 638).

Capitolo II: L'IRAP nel settore agricolo

Introduzione

La riforma fiscale Visco, di cui si è parlato nel capitolo precedente, attua un processo di profonda revisione del sistema fiscale del paese che investe, in maniera considerevole, anche la struttura dell'imposizione del settore agricolo. Infatti la riforma introduce l'IRAP in sostituzione di una serie di tributi minori e, limitatamente all'agricoltura, stabilisce alcune modifiche al regime speciale IVA e la riclassificazione delle aree svantaggiate¹¹². Inoltre la previsione che la base imponibile della nuova imposta sia data dal prodotto netto realmente realizzato dagli operatori agricoli, rappresenta un fattore di assoluta novità tra le forme di imposizione tipiche dell'agricoltura, dove risultano prevalenti gli elementi di natura forfetaria nella determinazione dell'imponibile (Cristofaro, Monda 2008). Infine le peculiarità, previste dalla normativa IRAP, per la determinazione della base d'imposta, in rapporto alla tipologia giuridica di impresa, portano con sé diversi effetti sulle imprese interessate, aprendo le porte ad una fiscalità differenziata all'interno dello stesso settore agricolo.

Le novità introdotte determinano dei cambiamenti considerevoli nell'assetto fiscale agricolo, comportando una variazione del carico tributario complessivamente gravante sulle imprese. A differenza delle riforme fiscali precedenti, tuttavia, la riforma Visco non viene concertata con il mondo agricolo, costituendo per esso un cambiamento radicale, che ha l'obiettivo specifico di riportare il settore "nell'alveo più generale dell'imposizione d'impresa"¹¹³.

Delle novità introdotte dalla riforma, ed in particolar modo dell'IRAP, si tratterà nei paragrafi seguenti (par. 2. 1); del tributo verranno esaminate, in primo luogo, le caratteristiche generali assunte nel settore (par. 2. 2) e, successivamente, ne verrà inquadrata la qualificazione economica nell'universo delle imposte (par. 2. 3).

Par. 2.1 L' introduzione dell'IRAP nel sistema fiscale agricolo

Con la legge n.662 del 1996 ed i successivi decreti legislativi viene modificato complessivamente l'impianto della tassazione sulle imprese in agricoltura, attraverso l'eliminazione di una serie di vantaggi fiscali goduti dal settore, l'introduzione di nuovi tributi e la sostituzione e/o modifica di quelli esistenti.

¹¹² La riforma introduce anche la revisione delle aliquote e degli scaglioni IRPEF che interessa parzialmente il settore, come si dirà più avanti.

¹¹³ Cit. ISMEA, Agricoltura e Fisco, 2003, (pag.7).

“Questo altera, in qualche caso in modo consistente, la redditività delle varie attività agricole e, quindi, i rapporti tra comparti, i territori e le tipologie che le praticano”¹¹⁴.

Le novità introdotte dai decreti riguardano, in primo luogo, la previsione di nuove modalità di determinazione dell’IVA sulle vendite per il regime speciale e la revisione delle aliquote¹¹⁵.

Il regime speciale IVA¹¹⁶ rappresenta il regime normalmente applicato all’agricoltura e si distingue da quello normale, vigente negli altri settori produttivi ed alle imprese agricole che vi optano, per le particolari modalità di determinazione dell’IVA sugli acquisti e di quella sulle vendite. Queste ultime sono ottenute entrambe applicando al valore delle cessioni delle speciali aliquote, definite percentuali di compensazione¹¹⁷, variabili in rapporto ai prodotti realizzati dall’impresa, in modo da annullare completamente il debito d’imposta a carico degli operatori economici ad esso aderenti. Con il D.Lgs n. 313 del 2/09/1997 tale meccanismo ha subito una sostanziale modifica consistente nell’applicazione delle aliquote ordinarie alle vendite realizzate dagli operatori economici del settore, che ha obbligato al versamento dell’imposta, le imprese che realizzano prodotti le cui aliquote di compensazione divergono da quelle ordinarie sulle vendite. La normativa in esame, inoltre, ha stabilito la revisione delle aliquote di compensazione IVA, per molti dei prodotti agricoli contenuti nella tabella A del decreto 1972, comportando un ridimensionamento del sussidio implicito¹¹⁸ goduto dagli operatori del settore, pari alla differenza tra l’IVA sugli acquisti effettivamente sostenuta e l’IVA portata in detrazione con il metodo sopra menzionato¹¹⁹.

A tali modifiche si affiancano quelle relative alla revisione delle aliquote e degli scaglioni IRPEF, che interessano le sole ditte individuali e le società di persone agricole¹²⁰, che, d’altra parte, rappresentano le forme giuridiche prevalenti in agricoltura. Infine la riclassificazione delle aree svantaggiate ha comportato l’obbligo di versamento ICI sui terreni agricoli ed il mancato godimento di consistenti

¹¹⁴ Cit. ISMEA, *Agricoltura e Fisco*, 2003, (pag. 15).

¹¹⁵ La revisione della disciplina del regime speciale IVA è stata attuata con D.Lgs. n. 313 del 2/9/1997.

¹¹⁶ La disciplina del regime speciale IVA è contenuta nel DPR n. 663 del 26/10/72 e si applica ai produttori agricoli che cedono prodotti contenuti nella tabella A, parte I del DPR citato. Per produttori agricoli si intendono i soggetti che esercitano le attività indicate nell’art. 2135 del c.c. o quelle di: pesca in acque dolci, piscicoltura, mitilicoltura, ostricoltura, coltura di altri molluschi e crostacei, allevamento di rane. Accanto al regime speciale IVA nel settore agricolo troviamo anche il c.d. “regime di esonero” ed il regime ordinario. Il regime di esonero, di cui all’art. 34 comma 6 del DPR 633/72 riguarda i soggetti che abbiano conseguito nell’anno precedente a quello di imposta un volume d’affari non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno i 2/3 dalla cessione di prodotti agricoli contenuti nella parte I della tabella A, allegata al decreto n. 633/1972. Il regime ordinario rappresenta il regime normalmente applicato negli altri settori produttivi e che in agricoltura ha carattere di opzionalità

¹¹⁷ Le percentuali di compensazione, stabilite per gruppi omogenei di prodotti, sono contenute nei D.M. 12 maggio 1992, 30 dicembre 1997 e 23 dicembre 2005.

¹¹⁸ La Direttiva Cee n. 112/2006 all’art.298 ha stabilito che le percentuali di compensazione devono essere determinate in base ai dati macroeconomici relativi ai soli agricoltori forfetari degli ultimi tre anni. La normativa comunitaria ha stabilito anche che le percentuali di compensazione non possono avere l’effetto di procurare agli agricoltori soggetti al regime speciale rimborsi superiori agli oneri dell’Iva a monte (art. 299). Nella pratica applicazione questa norma è stata disattesa. Per un approfondimento del sussidio derivante alle imprese agricole dall’applicazione del regime speciale IVA si rimanda a: *Annuario dell’Agricoltura italiana*, Edizione scientifiche Italiane, anni 1997-2009.

¹¹⁹ La normativa introduceva, inoltre, il limite di fatturato pari a 20.658,28 per l’adesione al regime speciale IVA. Una serie di provvedimenti hanno prorogato di anno in anno l’entrata in vigore del limite di volume d’affari finché il D.l n.35 del 2005 non ha definitivamente abrogato l’art.34 del DPR n.633 del 1972 così come modificato dal decreto legislativo n.313 del 1997, eliminando la soglia dimensionale.

¹²⁰ La modifica è stata attuata con lo stesso D. Lgs. Istitutivo dell’IRAP n.446 del 15/12/1997.

agevolazioni, in materia di contributi sociali¹²¹, da parte delle aziende localizzate nelle zone che perdono tale riconoscimento¹²².

L'introduzione dell'IRAP, in tale contesto, porta con sé la novità più importante: l'abolizione di una serie di tributi solo in parte rilevanti per il settore agricolo.

Sono questi elementi di assoluta novità nel panorama fiscale dell'agricoltura, dove le forme di imposizione prevalenti risultano basate sul sistema catastale¹²³ (IRPEF e ICI¹²⁴) e dove la presenza delle agevolazioni¹²⁵ abbassa notevolmente il carico fiscale sulle imprese. Infatti, da un lato, il sistema catastale riduce i costi di tipo "contabile- amministrativo", oltre che di tipo fiscale, per gli operatori economici agricoli, non richiedendo l'osservanza delle regole previste per la redazione dei bilanci civilistici, ai fini del pagamento delle imposte sul reddito. Le agevolazioni, d'altra parte, contribuiscono a contenere la pressione fiscale, attraverso il riconoscimento di aliquote ridotte e sgravi dall'imponibile.

L'IRAP, in tale ambito, nonostante fosse nata con finalità di semplificazione del sistema fiscale¹²⁶, va ad aggravare gli oneri amministrativi, richiedendo per il suo calcolo la tenuta di una più complessa contabilità, almeno per le società di capitale e di persone agricole tassabili in base a bilancio¹²⁷.

L'imposta, inoltre, aumenta il carico tributario sulle imprese, eliminando solo alcune forme di imposizione rilevanti per il settore: i contributi sanitari, la tassa sulla partita IVA, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese e l'ILOR. Inoltre, mentre la tassa sulla partita IVA rivestiva un'importanza modesta, l'ampio sistema di agevolazioni previsto reduceva notevolmente il peso dei contributi. Infatti "i contributi sanitari obbligatori pagati dal settore agricolo, prima dell'introduzione dell'IRAP, erano di due tipi: quelli dovuti per i lavoratori dipendenti, avventizi e fissi, e quelli pagati dagli imprenditori per se stessi e per i membri della famiglia impiegati in azienda. Questi ultimi erano calcolati sul reddito percepito dai membri della famiglia agricola attivamente impiegati in azienda. Nel caso in cui gli unici redditi, percepiti dai membri della famiglia contadina, fossero strettamente legati all'attività agricola, la loro capacità contributiva, a differenza di quanto avveniva in altri settori, era valutata sulla base delle risultanze catastali, ben lontane dal reddito reale d'impresa. Tra l'altro, l'aliquota per la determinazione dei contributi sanitari dei coltivatori diretti era applicata solo sulla parte di reddito

¹²¹ Art. 1 d.l. 536/87 in materia di agevolazioni contributive per le imprese agricole ubicate in zone montane o svantaggiate.

¹²² D. Lgs. n.146 del 16/04/1997.

¹²³ Il sistema catastale costituisce per l'agricoltura una modalità di determinazione del reddito "normale", assimilabile a ciò che in altri settori sono gli studi di settore. La differenza è rappresentata dall'arretratezza del sistema, che per effetto del mancato aggiornamento delle tariffe d'estimo catastali mantiene una distanza rilevante tra reddito effettivamente conseguito e reddito forfetariamente determinato. Esso è applicabile soltanto agli imprenditori individuali, società semplici ed enti commerciali che esercitano le attività agricole classificate nel DPR 917/1986 ed alle Snc, Srl, Sas e cooperative che vi optano.

¹²⁴ Tra i prelevi basati sul sistema catastale vanno considerati anche i contributi di bonifica, la cui natura economica tuttavia risulta controversa.

¹²⁵ Per un approfondimento sulle agevolazioni fiscali del settore agricolo si rimanda a: *Annuario dell'Agricoltura italiana*, Edizioni Scientifiche Italiane, anni 1998-2009 e A. Cristofaro, M. Monda, *La fiscalità di vantaggio nel settore agricolo: un'analisi regionale*, Agriregionieuropa, dicembre 2010, n. 23.

¹²⁶ Su questo punto si rimanda a quanto detto sugli obiettivi dell'IRAP nella prima parte di questo lavoro.

¹²⁷ L'entrata in vigore dell'IRAP, infatti, ha obbligato le società di persone, di capitali e le ditte individuali agricole, obbligate a tenere la contabilità secondo i bilanci civilistici ad affiancare accanto alla contabilità ai fini del versamento delle imposte dirette e dell'IVA, una specifica per l'IRAP. Ciò invece non è stato necessario per le altre tipologie di impresa agricola in quanto la normativa IRAP ha previsto per esse, ai fini della determinazione della base imponibile e dell'imposta da pagare, l'uso della contabilità IVA.

che eccedeva i 4.000.000 di lire (2.066 euro), con una riduzione ulteriore del 50% se l'azienda era ubicata in zona svantaggiata"¹²⁸. Infine l'ILOR e l'imposta sul patrimonio netto avevano una scarsa importanza, per questo le novità normative introdotte hanno finito per determinare un incremento della pressione fiscale, solo in parte compensata dalle particolari modalità previste per l'applicazione dell'IRAP nel settore agricolo.

Par. 2.2 Le caratteristiche generali dell'IRAP nel settore agricolo

Per l'agricoltura la normativa in materia di IRAP¹²⁹ stabilisce un trattamento differenziato rispetto alle altre attività economiche sotto tre diversi aspetti: la determinazione della base imponibile, la sua ripartizione a livello regionale e l'aliquota applicata¹³⁰.

Per quanto riguarda la definizione della base imponibile¹³¹, le disposizioni prevedono che essa sia ottenuta, per le imprese individuali e le società semplici¹³², come differenza tra l'ammontare dei corrispettivi e l'ammontare degli acquisti, inerenti l'attività agricola, soggetti a registrazione ai fini

¹²⁸ Cit. ISMEA, *Agricoltura e Fisco*, 2003, (pag. 20).

¹²⁹ Ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. n. 446/1997 sono soggetti passivi del tributo le società di capitali, gli enti commerciali e i soggetti equiparati di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), D.P.R. n. 917/1986, le società commerciali di persone (s.n.c. e s.a.s.) e quelle ad esse equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, D.P.R. n. 917/1986, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'art. 55, ed i produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 32 TUIR, esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 costituito per almeno 2/3 dalla cessione di prodotti agricoli individuati nella parte I, Tabella A, del DPR 26 ottobre 1972 n. 633 (...) sempre che non abbiano rinunciato all'esonerazione a norma dell'ultimo periodo del citato comma 6 dell'art. 34.

Va considerato che con sentenza n. 21122 la Corte di Cassazione ha stabilito che l'accertamento della sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione, ai fini dell'applicazione del tributo, va valutato caso per caso per i coltivatori diretti. In particolare il requisito si ritiene esistente in particolare quando: a) il soggetto non risulti inserito in una struttura organizzativa riferibile ad altrui responsabilità e impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività ovvero si avvalga in maniera non occasionale del lavoro altrui. Nel caso di soddisfacimento di queste due condizioni, pertanto, anche i coltivatori diretti sono tenuti al versamento del tributo.

¹³⁰ Si richiamano in questa parte del lavoro solo alcuni punti fondamentali inerenti la normativa IRAP applicata al settore agricolo, per un approfondimento si rimanda a: G. P. Tosoni, *Agricoltura e fisco*, il Sole 24 ore edizioni, 2004 e V. Giannone, *Tutto Agricoltura*, Gruppo 24 ore, 2011.

¹³¹ Nella trattazione i contribuenti IRAP verranno suddivisi in due soli gruppi, in rapporto alle modalità di determinazione della base imponibile, nonostante la normativa in materia, applicabile al settore, risulti, sul punto, più articolata. Ciò per tre ordini di motivi: il primo è quello di evidenziare i punti salienti della disciplina in esame, strumentali alla trattazione successiva del lavoro; il secondo è che la distinzione tra soggetti passivi e modalità di determinazione dell'imponibile che verrà utilizzata è quella di maggiore rilevanza per l'agricoltura. La terza dipende dalla mancanza di dati statistici sufficientemente disaggregati da permettere una analisi più dettagliata.

La normativa IRAP stabilisce che i criteri di ripartizione della base imponibile siano diversi a seconda che si tratti di: a) società di capitali ed enti commerciali residenti; b) società di persone e imprenditori individuali titolari di reddito di impresa ex art. 55 del TUIR; c) imprenditori individuali, società semplici ed enti commerciali titolari di reddito agrario, ovvero che determinano il reddito di allevamento dei capi eccedenti sulla base dell'art. 56, comma 5, o ancora che esercitano attività di agriturismo in regime forfetario; d) imprenditori individuali, società semplici ed enti non commerciali che determinano il reddito di impresa ai sensi dell'art. 56 bis del TUIR. Con riferimento ai soggetti di cui al punto a) la base imponibile è determinata dalla differenza tra i componenti positivi e i componenti negativi desunti dal conto economico dell'esercizio, redatto in base all'art. 2425 del c.c.; per i soggetti di cui al punto b) l'imponibile è ottenuto sottraendo dal valore dei ricavi (corrispettivi delle cessioni di beni, materie prime...) gli ammortamenti e gli altri costi deducibili (secondo le regole stabilite per la determinazione del reddito di impresa ai fini Irpef; per i contribuenti di cui al punto c) la base imponibile è data dalla differenza tra i corrispettivi e gli acquisiti destinati alla produzione (secondo i criteri IVA); infine per i soggetti di cui al punto d) valgono le regole previste per quelli di cui al punto a) potendo tuttavia optare per l'applicazione del criterio forfetario di determinazione dell'imponibile previsto all'art. 17, comma 2 della normativa IRAP.

Come anticipato più sopra, i soggetti IRAP verranno distinti in due gruppi: il primo costituito dai soggetti di cui al punto a) ed il secondo comprendente i soggetti di cui al punto c) e ad essi assimilati quanto a modalità di determinazione dell'imponibile: d) e b). D'altra parte questi ultimi rappresentano una stretta minoranza rispetto ai contribuenti di cui al punto c); infine, per l'IRAP, i contribuenti di cui al punto a) risultano particolarmente importanti sotto non sotto l'aspetto numerico ma dimensionale e quindi anche di gettito loro attribuibile.

¹³² Tale regola è applicabile anche agli esercenti attività di allevamento, che determinano il reddito in base alle disposizioni di cui all'art. 56 del TUIR e gli esercenti attività di agriturismo, limitatamente ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'art. 5 della legge 431 del 1991.

IVA¹³³. Per le società di capitali e le società di persone, diverse da quelle semplici, invece, la determinazione della base imponibile segue i criteri ordinari, basati sulla differenza tra ricavi e costi di produzione.

Come già anticipato, è controversa la rispondenza del presupposto dell'IRAP al principio del beneficio o contrariamente a quello della capacità contributiva¹³⁴. Ad ogni modo, la scelta dell'uno o dell'altro criterio si riflette nella variabile utilizzata come base imponibile, che rappresenta la "traduzione quantitativa" del presupposto dell'imposta (Bosi, 1996). "E' interessante notare che nel passaggio dalla definizione del presupposto dell'imposta alla determinazione della base imponibile della stessa possono venire introdotte esclusioni, esenzioni e agevolazioni che comportano delle differenze tra base imponibile potenziale e quella effettivamente individuata dalla legge"¹³⁵.

Tali forme di erosione della base d'imposta sono spesso attuate per esigenze connesse al raggiungimento di determinati obiettivi di politica economica, ma anche per rendere più aderente l'imposta pagata alla finalità che si assegna alla forma di imposizione prescelta¹³⁶.

In quest'ultimo caso, le modalità stabilite per la determinazione dell'imponibile, per le diverse categorie di soggetti passivi, unitamente alla variabile scelta come base d'imposta, assumono rilevanza in quanto presuppongono, nel caso del principio del beneficio, l'esistenza di un vantaggio differenziato tratto dalle imprese dal godimento dei servizi pubblici offerti o viceversa, nel caso del principio di capacità contributiva, in quanto sottintendono una particolare concezione di equità nella distribuzione del prelievo tra i contribuenti.

Seguendo questo ragionamento e considerando, in un primo momento, l'IRAP come espressione del principio del beneficio, la scelta del valore aggiunto, tipo consumo, come indicatore di ripartizione del carico tributario, per le imprese individuali e le società semplici, riflette un consumo di servizi pubblici che è inversamente collegato agli acquisti in beni di investimento da esse realizzati; pertanto all'aumentare degli investimenti si riduce l'imponibile tassato e l'imposta da pagare, che rappresenta il prezzo dei servizi goduti. Specularmente maggiore è il volume di investimenti, posti in essere dalle imprese considerate, minori sono i costi che esse addossano alla collettività e quindi minore sarà il prelievo a loro carico¹³⁷. Tuttavia, tranne il caso in cui un'impresa scelga di fare investimenti in più

¹³³ Tali modalità di tassazione sono state introdotte nel settore agricolo poiché le tipologie di imprese ad esse soggette erano e non sono tenute a rispettare i criteri di contabilità ordinaria, di conseguenza risultava più facile ancorare il versamento dell'imposta alle dichiarazioni IVA piuttosto che introdurre una terza contabilità, accanto a quella delle imposte dirette e della stessa IVA. Essa d'altra parte, come si vedrà in seguito, ha finito per definire, per parte delle imprese agricole, una base imponibile molto diversa da quella vigente per gli altri operatori economici del settore.

¹³⁴ Su questo punto si rimanda a quanto detto nel par. 1. 2 del capitolo 1. Giova a questo proposito ricordare che il principio della capacità contributiva a cui si fa qui riferimento non è quello previsto dall'art. 53 della Costituzione che rappresenta una norma generale a cui tutte le forme di imposizione devono ispirarsi. I principi di capacità contributiva e del beneficio vanno qui intesi come criteri generali, adottati nella scienza delle finanze, per la ripartizione del carico tributario.

¹³⁵ Cit. P. Bosi, *Corso di Scienza delle Finanze*, Il Mulino, 1996, (pag. 281)

¹³⁶ L'utilizzo delle tax expenditures ai fini di rendere maggiormente compatibile una particolare forma di imposizione con il presupposto che ne è alla base può essere vista come una visione allargata della personalizzazione dell'imposta o anche come una modalità alternativa di concepire la discriminazione qualitativa dei redditi.

¹³⁷ Gli investimenti delle imprese possono essere di due tipi: investimenti destinati a mantenere inalterata la capacità produttiva installata (investimenti di rimpiazzo) e investimenti destinati ad ampliare la capacità produttiva installata (nuovi investimenti). In ambo i casi si può

periodi consecutivi, in genere gli acquisti di beni capitali vengono realizzati *una tantum*¹³⁸ e la deduzione relativa dall'imponibile riduce l'imposta da pagare in un solo periodo. Negli altri periodi, viceversa, gli operatori economici, con la forma di imprese individuali e società semplici, non potendo escludere gli ammortamenti dall'IRAP, si trovano a sopportare un carico tributario più elevato.

La situazione opposta a quella appena descritta riguarda, invece, le altre società di persone e le società di capitali le quali, secondo il criterio di determinazione dell'imponibile adottato, si ritiene usufruiscano di servizi pubblici in misura decrescente all'aumentare degli acquisti in beni di investimento e, parallelamente, che pongano a carico della comunità costi via via minori all'aumentare della capacità produttiva installata¹³⁹. La variazione in aumento di capitale fisso determina, infatti, un incremento del volume di ammortamenti, da dedurre dall'imponibile IRAP nei periodi successivi, che da luogo ad una riduzione dell'imposta dovuta agli enti regionali.

Se si adotta la prospettiva di considerare l'IRAP come espressione del principio di capacità contributiva, i criteri adottati per determinare l'imponibile tassato, possono essere interpretati come un modo per realizzare una distribuzione più equa del carico fiscale.

In tal senso l'indicatore prescelto di capacità contributiva deve essere tale da: assicurare parità di trattamento agli individui che hanno la medesima abilità a pagare l'imposta (principio di equità orizzontale); porre a carico dei soggetti passivi con capacità contributiva più elevata un maggiore carico tributario, attraverso una forma di imposizione proporzionale o progressiva (principio di equità verticale); non alterare o quanto meno non ribaltare le posizioni relative dei contribuenti nella scala contributiva¹⁴⁰ (Bosi, 1996).

L'utilizzo del valore aggiunto netto, come base a cui commisurare l'imposta da pagare, in tale contesto, pone, come già evidenziato, due ordini di problemi: da un lato, la sua riferibilità al soggetto passivo, che non risulta titolare di tutti i redditi inclusi nel valore aggiunto e, dall'altro, in quanto indicatore di capacità contributiva solo potenziale, cioè al quale può non corrispondere un reddito spendibile per colui che sopporta l'onere tributario. A ciò si aggiunge, nel caso dell'agricoltura, la disparità di trattamento, stabilita per gli operatori economici, in rapporto alla forma giuridica assunta, alla quale viene conferito il ruolo di indicatore di "ability to pay"¹⁴¹. In tal senso viene riconosciuta alle società di capitali ed alle altre società di persone, una diversa capacità contributiva rispetto alle imprese individuali

ipotizzare che le imprese sostituendo macchinari obsoleti o acquistando nuovi macchinari riducano, per esempio, l'impatto ambientale della loro attività. Ciò perché è ragionevole pensare che i nuovi beni incorporino nuove tecnologie in grado di ridurre le esternalità negative e così i costi derivanti dall'esercizio dell'attività produttiva e posti a carico della comunità locali. Parallelamente si può supporre che i nuovi acquisti riducano il consumo di alcuni servizi locali da parte delle imprese (per es. smaltimento dei rifiuti).

¹³⁸ Tranne il caso in cui non si ipotizzi una espansione continua dell'economia.

¹³⁹ Il discorso vale anche per gli investimenti finalizzati al rimpiazzo del capitale esistente.

¹⁴⁰ Come precisa Bosi, questa può essere considerata un'estensione del principio di equità verticale che "preclude l'applicazione di un'aliquota marginale superiore all'unità". P. Bosi, *Corso di Scienza delle Finanze*, Il Mulino, 1996, (pag. 296).

¹⁴¹ Questa espressione utilizzata nell'ambito della scienza delle finanze si riferisce alla capacità del soggetto passivo di far fronte all'obbligo tributario, in ragione delle risorse di cui dispone, misurate dal reddito, patrimonio o derivanti da atti quali l'esercizio di un'attività, dal consumo o dal trasferimento di un bene. Per un approfondimento di questo aspetto si rimanda al par. 1.4 del capitolo precedente.

e alle società semplici¹⁴². Non ci si può sbilanciare circa il valore della capacità contributiva, implicitamente collegato alle diverse tipologie di impresa, poiché a priori non si può dire quale, tra la deduzione degli investimenti o quella degli ammortamenti, rappresenti un'agevolazione per le imprese che ne fruiscono, nel senso di assicurare un maggior sconto d'imponibile.

Accanto alle modalità di determinazione d'imposta, in rapporto alla forma giuridica delle imprese, la normativa IRAP stabilisce anche differenti modalità di ripartizione della base d'imposta, nel caso di produzione sul territorio di più regioni. In particolare le imprese che assumono la forma di ditta individuale o di società semplici¹⁴³ sono tenute a dividere l'imponibile in base alla estensione dei terreni coltivati regionalmente, differentemente dalle società di capitale e dalle altre società di persone, che ripartiscono il valore aggiunto prodotto secondo l'ammontare delle retribuzioni da lavoro dipendente, impiegato a livello territoriale.

Nel primo caso si tiene conto, nella ripartizione dell'imponibile, di un fattore di produzione fisso nel secondo, invece, di un fattore di produzione variabile. Ciò risulta coerente, almeno per le imprese individuali, con le modalità di tassazione adottate per le altre forme di imposizione quali, in particolare, la determinazione catastale del reddito e l'imponibile dei contributi sociali per i lavoratori autonomi¹⁴⁴. Tuttavia la scelta di ripartire l'imponibile, per una parte delle imprese, con l'utilizzo di indicatori localizzabili territorialmente (estensione regionale dei terreni) e non localizzabili per l'altra (ammontare delle remunerazioni da lavoro dipendente in ciascuna realtà regionale) consente alle società di capitali e di persone di spostare la base d'imposta nel territorio regionale che offre condizioni tributarie migliori, mentre questa opportunità risulta preclusa alle imprese individuali ed alle società semplici. Per queste ultime, pertanto, è assicurata la corrispondenza tra imposta pagata e territorio in cui è prodotto il valore aggiunto, viceversa tale legame può venire a mancare nel caso delle altre imprese. Quanto detto ha delle ulteriori conseguenze qualora, in un ottica del beneficio, l'imposta fosse legata al finanziamento di servizi pubblici locali.

Infine l'aliquota applicabile è stata stabilita per il settore nella misura dell'1,9%¹⁴⁵ per la necessità di compensare "gli inasprimenti" di cui è stata oggetto l'agricoltura (in particolare con le modificazioni del

¹⁴² D'altra parte va considerato che questa tipologia di imprese ha sempre goduto di un trattamento fiscale di vantaggio rispetto alle società di capitali ed alle società di persone diverse da quelle semplici.

¹⁴³ La normativa al riguardo prevede che la ripartizione della base imponibile in rapporto all'estensione dei terreni coltivati regionalmente avvenga con riferimento alle imprese individuali, alle società semplici e agli enti non commerciali, titolari di reddito agrario. Anche in questo caso, tuttavia, si è adottata la ripartizione tra soggetti passivi in precedenza utilizzata per la determinazione dell'imponibile.

¹⁴⁴ Analogamente alle imprese di cui si è parlato in precedenza anche i contributi sociali a carico dei lavoratori autonomi vengono determinati sulla base del sistema catastale. In questo caso però il reddito "normale" agricolo è necessario solo ai fini dell'individuazione della fascia di reddito agrario di appartenenza alla quale corrispondono un certo numero di giornate lavorate. Applicando a queste ultime il reddito medio giornaliero, stabilito con decreto ministeriale per la determinazione dell'imponibile, si ottiene la base d'imposta sulla quale calcolare i contributi.

¹⁴⁵ L'aliquota si riferisce solo alla parte di valore della produzione netta corrispondente all'esercizio di attività agricola nei limiti di cui all'art. 32 del TUIR, indipendentemente dal soggetto che la esercita. E' assoggettabile ad aliquota ridotta la cessione di energia da fonti rinnovabili purchè i produttori agricoli rispettino i criteri di prevalenza individuati nella circolare 32/E. Per le attività che eccedono i limiti del reddito agrario si applica, invece, l'aliquota ordinaria.

regime speciale IVA)¹⁴⁶; essa avrebbe dovuto convergere a quella ordinaria entro il 2003 ma è stata istituzionalizzata con la finanziaria 2009¹⁴⁷. Alcune regioni, inoltre, hanno provveduto a modificarla, in esercizio del potere conferito in materia dalla normativa IRAP. E' questo il caso della Provincia Autonoma di Bolzano e della Valle D'Aosta, che a partire dal 2004 hanno ridotto di un punto percentuale l'aliquota applicata all'agricoltura ed, analogamente, è accaduto nella Regione Lazio almeno fino al 2006, anno nel quale l'ente regionale è stato costretto ad aumentarla in conseguenza del deficit registrato dal bilancio regionale.

Par. 2.3 La controversa natura dell'IRAP in agricoltura

Le particolarità previste dalla normativa, per la definizione della base imponibile regionale dell'IRAP, per le imprese agricole, pongono una serie di problemi circa la qualificazione economica del tributo in questo settore.

Come anticipato, infatti, l'autore ha accolto la tesi che vede l'IRAP come un'imposta indiretta sulla produzione, che, tuttavia, nella pratica applicazione, ha assunto le vesti di un tributo diretto sull'utile di impresa¹⁴⁸. Tale tesi risulta, altresì, valida per le società, di capitali e di persone, che operano nel settore agricolo, che determinano l'imponibile secondo le modalità ordinarie, con l'unica differenza dell'applicazione di un'aliquota d'imposta inferiore a quella normale.

Lo stesso non può dirsi, invece, per le imprese individuali e società semplici le quali, come già visto, sono tenute al versamento dell'IRAP in rapporto al valore dei corrispettivi, al netto degli acquisti realizzati ai fini IVA e non sulla base del valore della produzione netta. Estendendo a questo caso le considerazioni fatte in precedenza, circa l'interpretazione delle forme di erosione dell'imponibile, la strutturazione della base d'imposta, per le imprese individuali e le società semplici, può essere vista come un modo di dare applicazione, secondo la prospettiva che si ritiene adeguata, al principio del beneficio o a quello della capacità contributiva. L'una o l'altra visione non sono indifferenti per il caso in esame, giacché i due criteri ci riportano a visioni opposte: nell'alveo dell'imposizione indiretta il primo, di quello dell'imposizione diretta il secondo. Nel caso specifico delle imprese individuali e società semplici agricole il problema risulta centrale, poiché esistono, per il tipo di attività esercitata dai soggetti passivi, dei legami con il territorio a cui si aggiungono gli espliciti riconoscimenti, in tal senso, da parte della normativa settoriale.

Infatti quest'ultima prevede, per le categorie di contribuenti in esame, che la ripartizione dell'imponibile avvenga in rapporto alla estensione territoriale dei terreni, nel caso di produzione sul territorio di più

¹⁴⁶ Così in *Istituzione dell'IRAP, nuova curva dell'IRPEF e riordino dei tributi locali: nella relazione illustrativa del governo la ratio del provvedimento*, Relazione di accompagnamento (REL) al decreto legislativo (DGL 15/12/1997 n.446) recante "Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni IRPEF e istituzione di un'addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali" attuativo dell'art. 3, commi da 143 a 149 e 152 della legge 23 dicembre 1996, n.662, in *Finanza & Fisco*, n. 6, 1998, (pag. 714).

¹⁴⁷ Legge n. 203 del 23 dicembre 2008, art.2 comma 1.

¹⁴⁸ Sul punto si rimanda al par. 1.4 del precedente capitolo.

regioni. E' chiaro che emerge, in questa circostanza a dispetto delle altre, una maggiore connessione dell'imposta pagata con servizi pubblici locali e con i costi causati alla collettività dalle attività agricole¹⁴⁹, rendendo evidente il legame con il principio del beneficio, che contribuisce ancora di più ad avvicinare l'IRAP alla categoria dei tributi indiretti.

Per la qualificazione economica dell'imposta un altro fattore da considerare è rappresentato dalla stessa definizione dell'imponibile, che presenta molti punti di contatto con quella dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Nonostante il legislatore avesse voluto sottolineare, fin dall'origine, la distanza dell'IRAP dall'IVA, che, tra l'altro, è stata oggetto di una pronuncia da parte del legislatore comunitario, nel caso dell'IRAP applicata alle imprese individuali ed alle società semplici del settore, tale distanza sembra annullarsi.

Infatti se si considerano gli imponibili dell'IVA e dell'IRAP, determinati secondo le modalità ordinarie, possono essere rilevate importanti differenze relative alla deducibilità intera degli acquisti nel caso dell'IVA e nella sola deducibilità degli ammortamenti per l'IRAP ed, inoltre, nell'inclusione nella base imponibile IRAP, che è un'imposta reale, delle variazioni delle scorte dei beni prodotti a differenza dell'IVA, che è un'imposta finanziaria (Bordignon, Galmarini, 2009).

Nel caso delle imprese individuali e le società di persone semplici gli elementi di differenza, riscontrabili tra i due imponibili, possono essere rintracciati nell'applicazione di un'aliquota uniforme nel caso dell'IRAP, contrariamente a quanto avviene per l'IVA e nell'utilizzo del metodo base da base per il calcolo dell'imposta regionale sulle attività produttive, in luogo di quello imposta da imposta impiegato per l'IVA. Tuttavia l'oggetto colpito è, in definitiva, lo stesso per i due tributi. Ciò è ancora più vero qualora si riscontrasse una chiusura verso l'estero da parte delle imprese agricole, poichè la normativa IRAP prevede la tassazione delle esportazioni e la non imponibilità delle importazioni, contrariamente a quanto stabilito dalla normativa IVA.

Quanto detto porta a concludere che, nel caso dell'IRAP applicata alle imprese agricole, in particolar modo per quelle che hanno la forma di ditte individuali e società semplici, viene sancita l'appartenenza alla categoria delle imposte indirette, anche se solo da un punto di vista teorico. Infatti se si considerano le condizioni di mercato nelle quali gli operatori economici agricoli operano (concorrenza perfetta) risulta difficile poter immaginare una traslazione in avanti il tributo, attraverso l'alterazione dei prezzi di vendita ed, analogamente, è difficoltoso pensare ad una traslazione all'indietro sul costo dei fattori produttivi¹⁵⁰. Ciò significa che le imprese, per ottemperare all'obbligo tributario, sono costrette ad attingere alle risorse che hanno a disposizione e cioè l'utile di impresa.

¹⁴⁹ Come già evidenziato nella nota n.131 è solo una parte delle imprese individuali che utilizza questo criterio di ripartizione dell'imponibile, anche se poi per le motivazioni riportate nella nota è stato necessario assimilare anche le altre tipologie di imprese individuali a quelle che adottano questo sistema.

¹⁵⁰ Anche se la traslazione all'indietro sul fattore lavoro è un'ipotesi tutt'altro che assurda data la particolare diffusione del lavoro irregolare nel settore. In tal senso l'evasione può essere interpretata come un particolare fenomeno di traslazione che comporta il mancato pagamento degli oneri sociali per la manodopera impiegata per compensare il maggiore esborso richiesto dal fisco alle imprese (per esempio con l'introduzione di una imposta onerosa come l'IRAP).

La distanza rilevata tra le modalità di determinazione previste dall'IRAP a carico delle imprese agricole, permette, infine, di discriminare le imprese, commisurando il tributo al valore della produzione netta per le società, forme di impresa con caratteristiche molto simili quanto a tecniche produttive adottate a quelle diffuse in altri settori produttivi; al valore aggiunto tipo consumo, per le imprese individuali e le società semplici, dove risultano prevalenti tecniche produttive meno avanzate ed è più difficile la contabilizzazione di rilevanti voci costo come gli ammortamenti.

Questo apre la strada a due ordini di problemi: la convivenza di due regimi diversi per imprese che operano nello stesso settore produttivo e gli effetti di tale convivenza sulle scelte di investimento da parte delle imprese. Del primo tipo di problemi si tratterà approfonditamente nel successivo capitolo mentre dell'altro nella seconda parte di questo lavoro.

Capitolo III

L'applicazione dell'IRAP al settore agricolo

Par. 3.1 Il prelievo tributario in agricoltura e l'introduzione dell'IRAP

Al momento dell'introduzione dell'Imposta regionale sulle attività produttive il sistema fiscale, per quanto riguardava l'imposizione sul reddito, risultava costituito da due tipi di imposte: da un lato, le imposte dirette sul reddito di imprese individuali e società, l'IRPEF e l'IRPEG e dall'altro alcune imposte specifiche sui singoli fattori di produzione, tra le quali la più importante era rappresentata dall'ICI sui terreni agricoli.

A tali forme di imposizione si affiancavano i contributi sociali versati, ai fini previdenziali e assicurativi, dai datori di lavoro, dai lavoratori indipendenti e dipendenti e l'IVA, che per le imprese soggette al regime speciale, agiva come un'imposta negativa, garantendo un sussidio implicito di entità rilevante. Esistevano, inoltre, diversi tipi di agevolazioni fiscali, sotto forma di sconti dall'imponibile o aliquote minori, tese ad alleggerire il carico fiscale gravante sul settore.

L'applicazione dell'IRAP, in tale ambito, è avvenuta contestualmente alla soppressione di una serie tributi: i contributi sanitari, la tassa sulla partita IVA, l'ILOR e la tassa sul patrimonio netto delle imprese. Come anticipato, la tassa sulla partita IVA aveva scarsa rilevanza mentre i contributi sanitari obbligatori, grazie alla presenza di consistenti agevolazioni, non costituivano una voce di costo considerevole a carico delle aziende.

Infine sia l'ILOR che la tassa sul patrimonio netto delle imprese colpivano solo le imprese agricole tassabili in base alle risultanze del bilancio, una minoranza tra gli operatori economici del settore¹⁵¹.

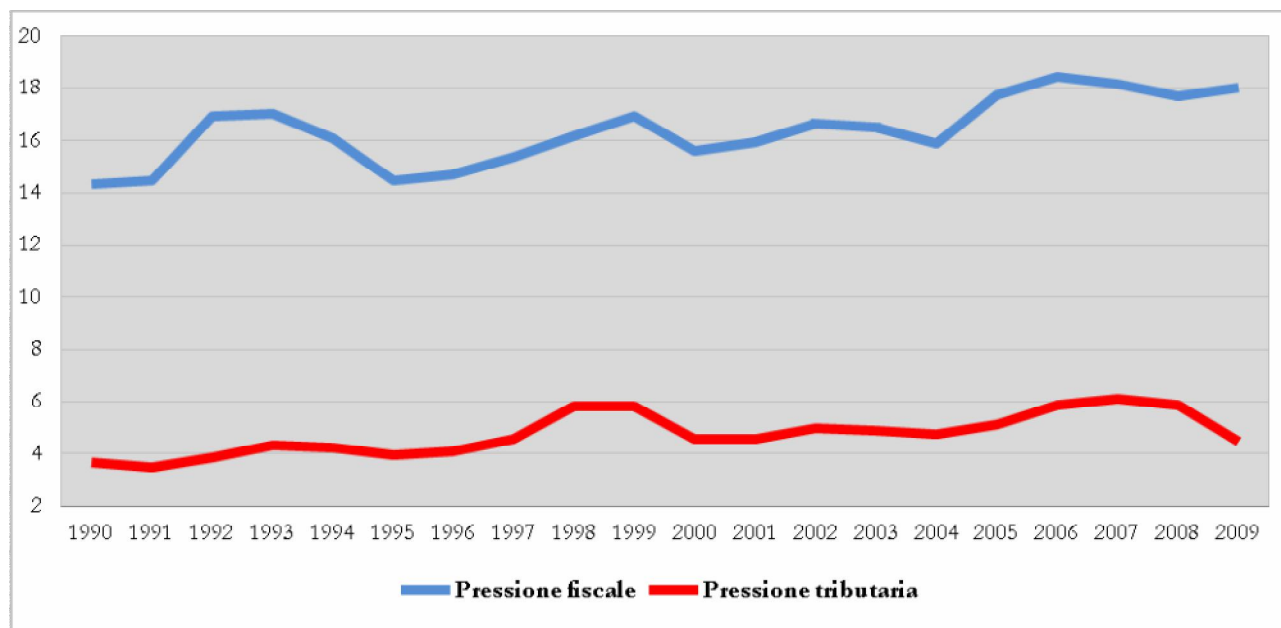
Per tali motivi negli anni successivi all'introduzione dell'imposta il prelievo tributario sulle imprese è aumentato considerevolmente (35%), modificando il livello della pressione tributaria fino ad allora vigente. La quota di valore aggiunto assorbita dalle imposte, infatti, è salita al 6%, tra il 1998 ed il 1999, (Figura. 1), rispetto al 5% degli anni precedenti. Analogamente la pressione fiscale¹⁵² si è modificata passando dal 15% del 1997 al 16%¹⁵³ del 1998.

¹⁵¹ Questo punto verrà ripreso di seguito.

¹⁵² La pressione fiscale è stata calcolata come rapporto tra le imposte e i contributi sociali pagati ed il valore aggiunto ai prezzi base.

¹⁵³ Ciò è avvenuto nonostante la normativa IRAP avesse abolito i contributi sanitari a carico delle imprese. Quanto appena detto conferma la ridotta importanza rivestita da questa forma di contribuzione nel settore agricolo dovuta, come abbiamo visto, principalmente alle modalità di calcolo dell'imponibile che di per sé rappresentava un consistente vantaggio per il settore,

Figura 1. *La pressione fiscale in agricoltura (1990-2009), Italia.*

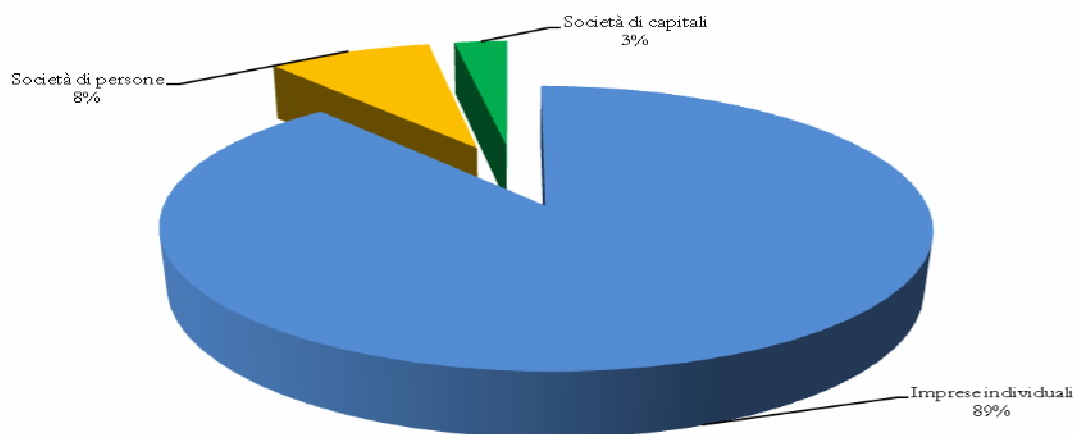


Fonte: elaborazioni su dati ISTAT, *Conti economici nazionali (1990-2009)* e Ministero delle Finanze (analisi delle dichiarazioni 1991-2009).

Par. 3.2 I soggetti passivi IRAP nel settore agricolo

Nel periodo 2001-2008 il numero di soggetti passivi colpiti dal tributo è pari, mediamente, a 432.053 contribuenti, rappresentati per l'89% da imprese costituite in forma individuale, per il 8% da società di persone ed per il 3% da società di capitali¹⁵⁴ (Figura 2).

Figura 2. *La composizione dei soggetti passivi IRAP nel settore agricolo (2001-2008)¹⁵⁵*



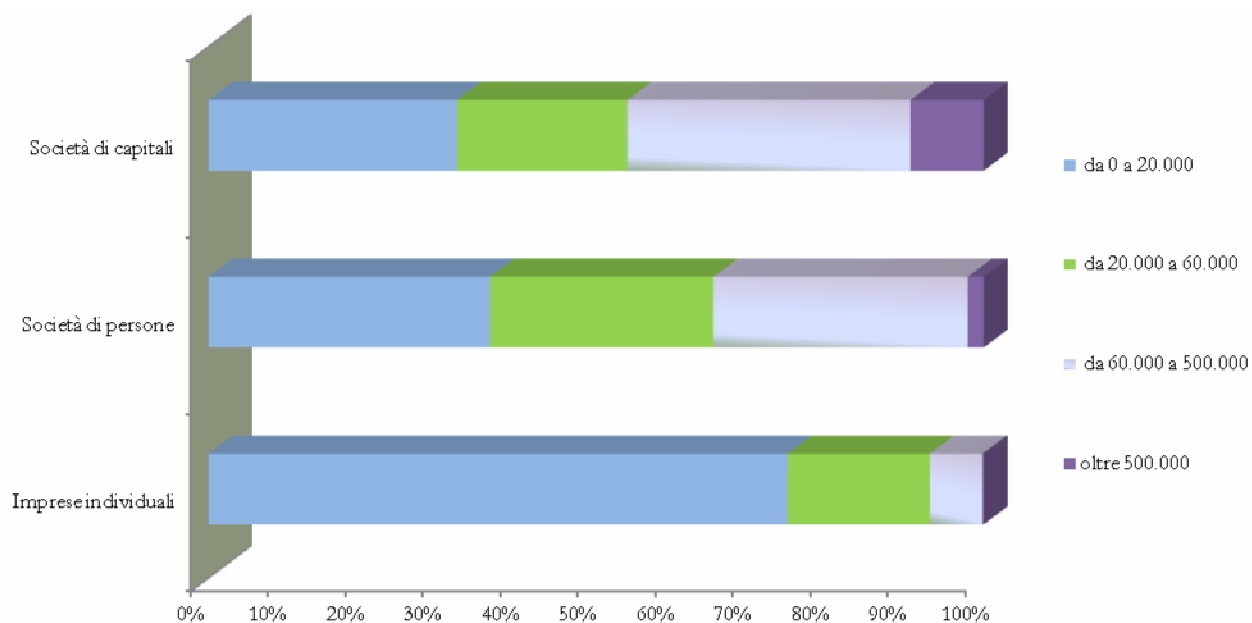
Fonte: elaborazioni su dati del Ministero delle Finanze, analisi delle dichiarazioni (2002-2009).

¹⁵⁴ Le tavole statistiche relative a questa parte del lavoro sono riportate in Appendice (sez. B).

¹⁵⁵ Il totale considerato si riferisce alle sole imprese con classe di valore della produzione positiva.

La distribuzione delle imprese per classi di valore della produzione (Figura 3) indica, che il 46% delle società di capitali ricade nelle classi superiori a 60.000 euro e circa il 9% di esse realizza un valore delle produzione superiore a 500.000 euro. Gran parte delle società di persone, invece, (62%) ricade nelle classi di valore della produzione comprese tra 20.000 e 60.000 euro. Infine il 75% delle imprese individuali risultano comprese nella classe di valore della produzione più bassa (da 0 a 20.000 euro).

Figura 3. *La distribuzione delle imprese IRAP per tipologia giuridica e classi di valore della produzione nel settore agricolo (2001-2008)*

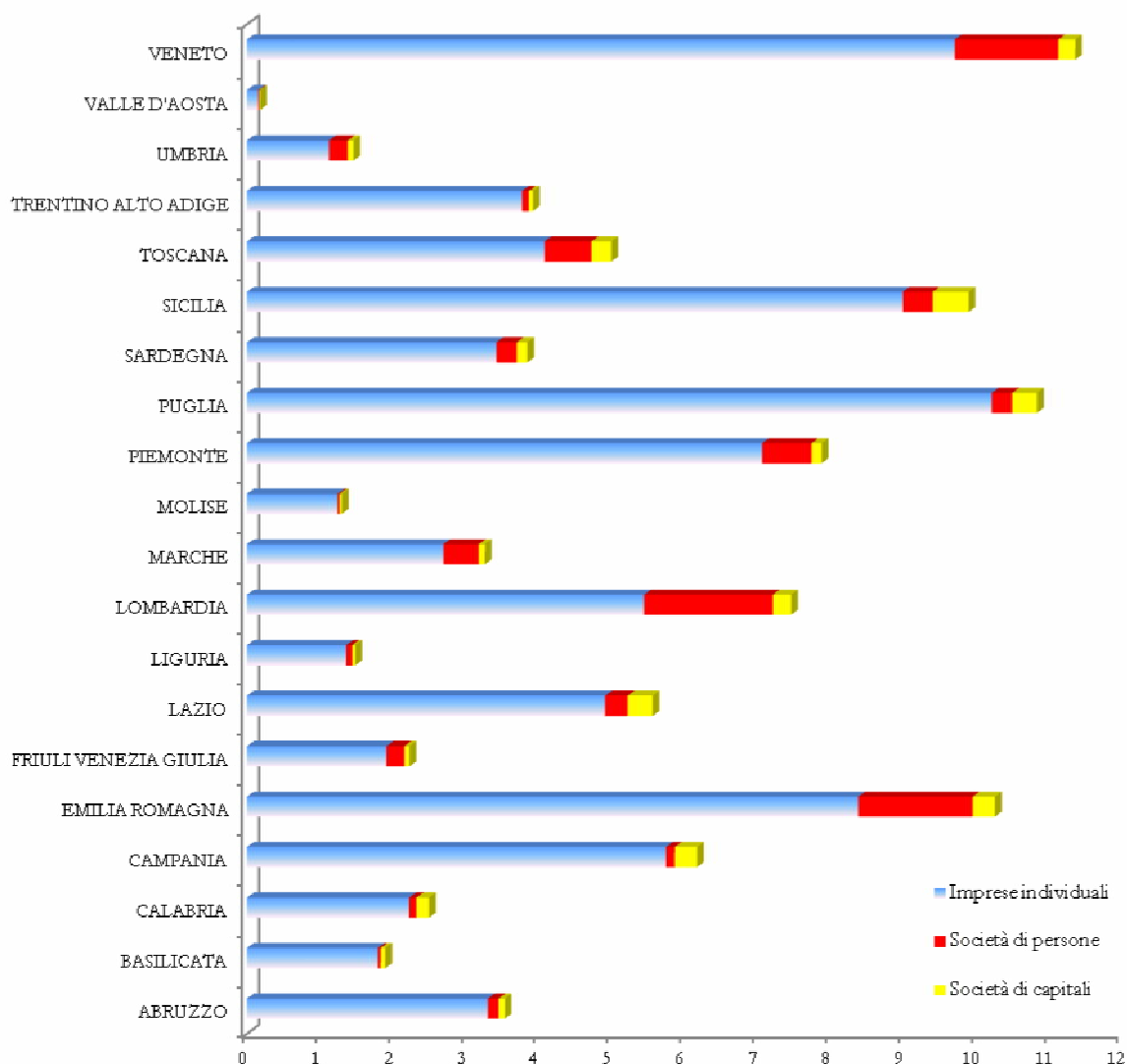


Fonte: elaborazioni su dati Ministero delle Finanze, analisi delle dichiarazioni (2002- 2009).

Tuttavia la distribuzione dei soggetti passivi dell'imposta risulta poco omogenea sul territorio nazionale, come evidenzia la Figura 4, che mostra la ripartizione delle imprese IRAP nelle diverse realtà geografiche. Circa il 45% del totale delle società di capitale è concentrata nelle regioni meridionali, ed, in particolare, in Sardegna (13%) ed in Puglia (10%), il 32% nelle regioni del Nord (Nord-Ovest 13%, Nord-Est 20%), e il 23% nelle regioni del Centro. Tuttavia solo il 4% di esse ricade nelle classi di valore della produzione più elevata (oltre 500.000) nel caso delle società localizzate nell'Italia meridionale, rispetto al 14% di quelle del Nord e al 9% delle società del Centro. Le restanti imprese che appartengono principalmente a classi di valore della produzione comprese tra 0 e 60.000 euro sono diversamente distribuite tra le realtà geografiche (62% a Sud, 56% al Centro, 45% a Nord).

Le società di persone risultano localizzate prevalentemente nelle regioni del Nord (65%) e scarsamente al Centro (19%) e al Sud (16%). Infine il 44% delle imprese individuali è ubicata nelle regioni settentrionali, ed, in particolare, in Veneto (11%) ed Emilia Romagna (9%) mentre il 42% è concentrata a Sud ed il 15% al Centro.

Figura 4. Distribuzione territoriale delle imprese IRAP per tipologia giuridica (2001-2008)



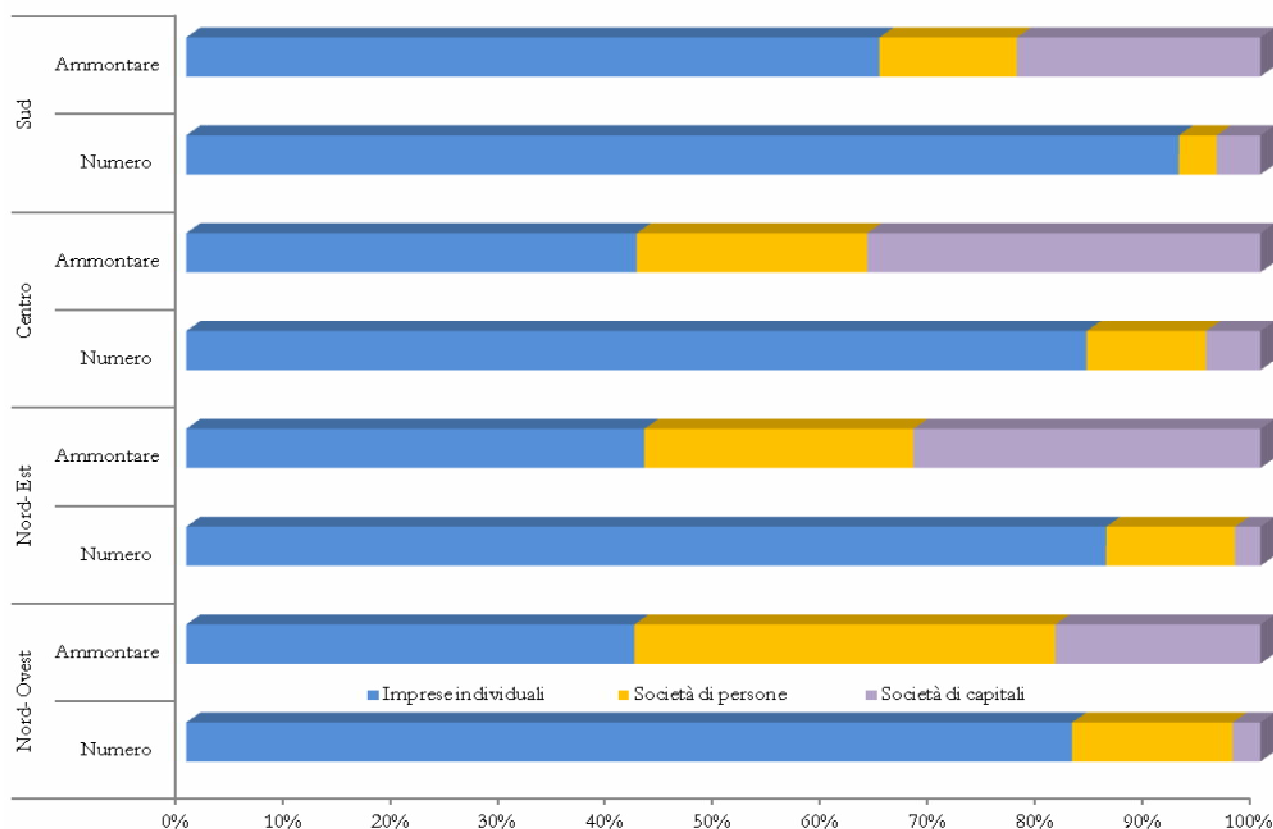
Fonte: elaborazioni su dati Ministero delle Finanze, analisi delle dichiarazioni (2002-2009)

Ciò produce differenziazioni del gettito IRAP, che risulta variabile in rapporto alle forme giuridiche di impresa prevalenti sul territorio regionale.

Par. 3.3 L'incidenza dell'IRAP in agricoltura

La composizione territoriale dell'imposta, pagata per tipologia di impresa, evidenzia, infatti, che, nel periodo 2001-2008, nelle regioni meridionali solo il 65% del gettito dell'IRAP riguarda le imprese individuali, nonostante esse rappresentino, il 92% delle imprese localizzate in quest'area geografica (Figura 5). Viceversa il contributo dato dalle società di persone e di quelle di capitali alle casse regionali, pari rispettivamente al 13% ed al 23% del prelievo IRAP, risulta più consistente rispetto al loro peso, 4% (ciascuna) del totale delle imprese soggette al tributo nel territorio considerato.

Figura 5. La composizione delle imprese e del gettito IRAP per ripartizioni geografiche nel settore agricolo (2001-2008)



Fonte: elaborazioni su dati Ministero delle Finanze, analisi delle dichiarazioni (2002-2009).

Nelle regioni del Nord-Ovest, invece, il 42% del gettito del periodo deriva dalle imprese individuali che costituiscono l'82% del totale, mentre il 39% proviene dalle società di persone, pari appena al 15% delle imprese, ed, infine, il 19% dalle società di capitali, il 3% degli operatori economici locali appartenenti al settore.

Analogamente accade nel Nord-Est dove, tuttavia, risulta più importante il ruolo rivestito dalle società di capitale che versano alle casse regionali il 32% del gettito complessivo IRAP, pur costituendo il 2% delle imprese a livello locale, mentre le società di persone contribuiscono al 25% del totale dell'imposta. Quanto appena detto va riportato, principalmente, alle modalità previste dalla normativa IRAP per la determinazione dell'imponibile. Come più sopra anticipato, infatti, per le società di capitali e le società di persone, diverse dalle società semplici, la base d'imposta è ottenuta come valore della produzione, al netto dei consumi intermedi e degli ammortamenti, mentre per le imprese individuali e le società semplici come differenza tra il valore dei corrispettivi e quello degli acquisti, soggetti a registrazione ai fini IVA.

La presenza delle deduzioni dall'imponibile determina una discrepanza, variabile in rapporto alle tipologie giuridiche di impresa, prevalenti sul territorio regionale, tra il valore aggiunto effettivamente realizzato e la base imponibile IRAP. Ad ampliare questa discrepanza contribuiscono, inoltre, le

disposizioni relative alla ripartizione regionale delle basi imponibili¹⁵⁶ che tengono conto dell'estensione dei terreni, per le imprese individuali e le società semplici e del valore delle remunerazioni, corrisposte ai lavoratori dipendenti, per le restanti tipologie di impresa.

Ciò modifica la distribuzione dei proventi del tributo tra i territori, che non segue più soltanto la ripartizione regionale dei soggetti passivi, ma varia anche in proporzione al valore aggiunto prodotto, da ciascuno di essi, nelle aree geografiche dove sono localizzati gli stabilimenti o i terreni posseduti.

Infine nella determinazione del gettito regionale dell'IRAP risultano importanti le aliquote di imposta adottate, il cui il livello può variare in rapporto alle modifiche stabilite da ciascun ente regionale.

Nel periodo 2000-2008¹⁵⁷ le aliquote effettive (Tav.1) vigenti nelle regioni italiane risultano mediamente più elevate dell'1,9%, per effetto della variazione verso l'alto di alcune di esse, ma anche per la presenza del fenomeno della pluriattività, che comporta l'inclusione nella base d'imposta del valore aggiunto realizzato con lo svolgimento di altre attività economiche, che non rientrano nel campo di applicazione dell'aliquota agevolata¹⁵⁸.

L'insieme dei fattori esaminati determina un diverso impatto del tributo sulla redditività delle imprese interessate, come risulta evidente dall'osservazione della Tav. 1 che riporta, per ciascuna area geografica, i valori assunti dall'indicatore¹⁵⁹ definito dal rapporto tra l'imposta pagata ed il risultato lordo di gestione. Il risultato lordo di gestione, infatti, può essere considerato una proxy dei risultati economici conseguiti dalle aziende agricole, pur includendo al suo interno, oltre l'utile aziendale, anche rilevanti voci di costo come gli ammortamenti. I valori assunti, a livello regionale, dal rapporto tra l'imposta pagata e quest'ultima variabile possono essere riportati, come già visto, in parte alle aliquote effettive adottate ed alle deduzioni dall'imponibile previste dalla normativa, ma anche alla distribuzione regionale del costo del lavoro, e all'incidenza territoriale del fenomeno dell'evasione.

Infatti il costo del lavoro è incluso, in tutto o in parte, nell'imponibile IRAP ma escluso dal risultato lordo di gestione, con la conseguenza che laddove il suo peso è più elevato l'incidenza dell'imposta sui risultati economici delle aziende risulta essere maggiore. Ciò in particolare è vero per le società di capitali e di persone, diverse dalle società semplici, che determinano l'imponibile sommando le remunerazioni corrisposte ai fattori impiegati nel processo produttivo. Per le altre imprese, invece, l'inclusione dipende da quanta parte del valore aggiunto, al netto degli investimenti, è destinata a remunerare il lavoro dipendente.

¹⁵⁶ Sul punto si rimanda al par. 2.2 di questo lavoro.

¹⁵⁷ Le differenze temporali rispetto alle elaborazioni precedenti (e successive) vanno riportate alla diversa disponibilità di dati statistici.

¹⁵⁸ Ci riferisce sia alle attività agricole non rientranti nei limiti dell'art. 32 del TUIR che alle attività extra agricole alle quali viene applicata l'aliquota ordinaria.

¹⁵⁹ L'indicatore utilizzato si basa sull'ipotesi Giavazzi-Tabellini, di cui si è parlato in precedenza, per cui l'IRAP è un'imposta sull'utile aziendale, anche se la sua base imponibile è commisurata alle remunerazioni pagate ai fattori di produzione. Se si accetta l'ipotesi Visco, per cui l'imprenditore è una specie di sostituto di fatto dei percettori delle remunerazioni, al risultato lordo di gestione dovrebbe essere imputata soltanto la parte riferibile al capitale, al lavoro indipendente ed all'eventuale profitto..

Viceversa avviene per le deduzioni dall'imponibile il cui peso sul valore aggiunto, definito dal rapporto tra BI/VA, riduce l'incidenza dell'IRAP sul risultato lordo di gestione a parità di aliquota effettiva. Ad ampliare la distanza tra base imponibile IRAP e valore aggiunto contribuisce anche il fenomeno dell'evasione, che attraverso la sottrazione di base imponibile riduce il peso dell'IRAP sul risultato lordo di gestione.

Nella Tav. 1 sono riportati gli indicatori relativi: alle aliquote effettive (aliquota eff.), ottenute rapportando l'imposta pagata alla base imponibile dichiarata in ciascun territorio; al costo del lavoro (CL), definito dal peso delle retribuzioni lorde e degli oneri sociali sul valore aggiunto prodotto; all'evasione (BIE), dato dal rapporto tra la base imponibile evasa¹⁶⁰ ed il valore aggiunto; al peso delle deduzioni (BI/VA), ottenute come rapportando la base imponibile IRAP dichiarata al valore aggiunto.

Tav. 1 *L'impatto dell'IRAP nelle regioni italiane nel periodo (media 2000 -2008), valori espressi in percentuale*

| Regioni | IRAP/RLG | Aliquota eff. | CL | BIE | BIT/VA |
|-----------------------|-----------------|----------------------|-----------|------------|---------------|
| Nord-Ovest | 1,22 | 2,26 | 15 | 13 | 46 |
| Piemonte | 1,15 | 2,17 | 12 | 14 | 47 |
| Valle d'Aosta | 1,31 | 2,18 | 38 | 28 | 37 |
| Lombardia | 1,37 | 2,31 | 17 | 14 | 49 |
| Liguria | 0,63 | 2,19 | 11 | 7 | 26 |
| Nord-Est | 1,67 | 2,20 | 19 | 17 | 61 |
| Trentino Alto Adige | 1,58 | 1,88 | 15 | 12 | 71 |
| Veneto | 1,56 | 2,22 | 18 | 19 | 57 |
| Friuli Venezia Giulia | 1,69 | 2,38 | 23 | 33 | 55 |
| Emilia Romagna | 1,78 | 2,27 | 20 | 15 | 63 |
| Centro | 1,35 | 2,62 | 24 | 13 | 39 |
| Toscana | 1,45 | 2,47 | 23 | 8 | 45 |
| Umbria | 1,04 | 2,81 | 20 | 9 | 30 |
| Marche | 1,07 | 2,64 | 23 | 13 | 31 |
| Lazio | 1,45 | 2,74 | 26 | 21 | 39 |
| Sud | 1,39 | 2,73 | 43 | 18 | 29 |
| Abruzzo | 1,08 | 2,62 | 20 | 21 | 33 |
| Molise | 0,90 | 2,79 | 15 | 13 | 27 |
| Campania | 0,99 | 2,74 | 37 | 16 | 23 |
| Puglia | 1,52 | 2,09 | 52 | 18 | 35 |
| Basilicata | 1,61 | 4,10 | 31 | 12 | 27 |
| Calabria | 3,10 | 4,12 | 68 | 29 | 24 |
| Sicilia | 1,28 | 2,49 | 42 | 15 | 30 |
| Sardegna | 1,33 | 3,06 | 33 | 14 | 29 |

¹⁶⁰ La base imponibile evasa è stata ottenuta stimando il valore aggiunto sommerso regionale e applicando ad esso le relative deduzioni. Per dettagli sulla metodologia applicata si rimanda a: M. Monda, *L'evasione dell'IRAP: un tentativo di stima*, in *Agriregionieuropa*, n. 23, dicembre 2010. In tale ambito il valore aggiunto sommerso regionale viene stimato tenendo conto della sola distribuzione regionale del lavoro irregolare e non anche dell'impiego sommerso di capitale (o dell'eventuale capitale sommerso).

| Regioni | IRAP/RLG | Aliquota eff. | CL | BIE | BIT/VA |
|---------------|-------------|---------------|-----------|-----------|-----------|
| ITALIA | 1,42 | 2,42 | 29 | 17 | 42 |

Fonte: elaborazioni su dati ISTAT, *Conti economici territoriali* e Ministero delle Finanze (analisi delle dichiarazioni 1999-2009)

Legenda:

IRAP = IRAP pagata

RLG = Risultato lordo di gestione

Aliquota eff. = Rapporto tra l'imposta effettivamente pagata e la base imponibile dichiarata

CL = Rapporto redditi da lavoro dipendente e valore aggiunto ai prezzi base (valori correnti)

BIE = Base imponibile evasa

BI = Base imponibile

VA = Valore aggiunto a prezzi base (Valori correnti)

L'analisi dei dati evidenzia che, nel periodo 2000-2008 l'incidenza dell'imposta è maggiore nelle regioni del Nord-Est che, pur avendo un'aliquota effettiva più bassa di quella registrata in altre aree geografiche e un'incidenza del costo del lavoro (19%) inferiore alla media nazionale (29%), hanno un rapporto più elevato tra base imponibile e valore aggiunto (VA).

La vicinanza dell'imponibile tassato al valore aggiunto prodotto, va riportato alla scarsa rilevanza delle deduzioni dalla base d'imposta per le regioni considerate. Quest'ultima è a sua volta connessa, come già visto, all'importanza rivestita dal valore della produzione realizzato dalle società di capitali e da quelle di persone, tale da conferire agli enti regionali il 57% del gettito complessivo IRAP nel periodo considerato. D'altra parte, se si tiene conto della base imponibile evasa, l'incidenza della base imponibile IRAP locale sul valore aggiunto prodotto si riduce ulteriormente, specie per alcune realtà regionali (passando da 71% al 59% per il Trentino Alto Adige, dal 63% al 48% per l'Emilia Romagna).

Contrariamente, nelle regioni del Nord-Ovest il minor valore del rapporto IRAP e risultato lordo di gestione (1,22%) va riportato, principalmente, al peso ridotto del costo del lavoro in quest'area geografica, ove costituisce soltanto il 15% del valore aggiunto, percentuale sensibilmente inferiore alla media italiana (29%). In esse l'importanza delle società semplici di persone, in termini di valore della produzione realizzata, rispetto a quelle di capitali, è responsabile della minore incidenza della base d'imposta sul valore aggiunto regionale (46%) rispetto a quelle del Nord-Est, anche se complessivamente tale incidenza è inferiore rispetto a quella registrata nelle regioni del Centro e del Sud. Ciò avviene per effetto della minor importanza del fenomeno dell'evasione, infatti la base imponibile non dichiarata rappresenta soltanto il 13%, in media, del valore aggiunto localmente prodotto.

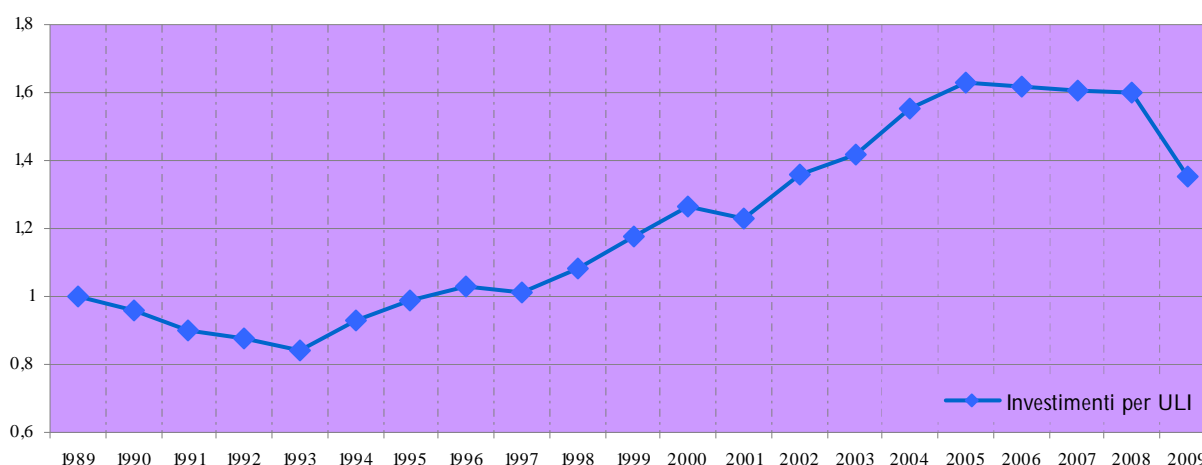
All'estremo opposto troviamo le regioni del Centro e quelle del Sud, dove l'IRAP assorbe rispettivamente l'1,35% e l'1,39% del risultato lordo di gestione, in media, nel periodo considerato. In tali realtà geografiche le aliquote effettive risultano più elevate che altrove, pari rispettivamente a 2,62% e a 2,73%, e analogamente accade al peso del costo del lavoro (24% al Centro e 43% al Sud). Tali

fattori, tuttavia, sono più che compensati dai valori registrati dal rapporto tra base imponibile e valore aggiunto, più bassi che in altre aree geografiche. Quanto appena detto dipende, in primo luogo, dall'importanza del valore della produzione attribuibile alle imprese individuali (e alle relative deduzioni dall'imponibile) che contribuiscono, in termini di gettito, al 42% (Centro) ed al 64% (Sud) del totale IRAP riscosso sul territorio di riferimento, ed inoltre, dall'incidenza del fenomeno dell'evasione responsabile della sottrazione rispettivamente del 13% (centro) e 18% (Sud) della base imponibile IRAP, in media, nel periodo 2000-2008. Ciò significa che attraverso un'operazione di recupero della base evasa il gettito d'imposta aumenterebbe in misura proporzionale, determinando una maggiore incidenza dell'IRAP sui risultati economici delle imprese in queste aree geografiche¹⁶¹.

Par. 3.4 L'evoluzione degli investimenti nel settore agricolo ed il ruolo dell'IRAP

Come è stato messo in luce nel paragrafo precedente, le deduzioni dall'imponibile rappresentano per le imprese agricole il 58% del valore aggiunto complessivamente prodotto nel settore. In particolare, gli ammortamenti e gli acquisti in beni d'investimento permettono una deduzione dall'imponibile IRAP pari al 54% del valore aggiunto, nelle regioni del Nord- Ovest, al 49% in quelle del Nord-Est, al 61% in quelle del Centro ed, infine, al 71% in quelle del Sud. Per approfondire gli effetti di tali forme di erosione è necessario analizzare l'evoluzione degli investimenti fissi lordi, per unità di lavoro indipendente¹⁶², nel settore agricolo.

Figura 6. La dinamica degli investimenti per unità di lavoro indipendente in agricoltura nel periodo 1989-2009, (1989=1)



Fonte: elaborazioni su dati ISTAT, Conti economici nazionali, Agricoltura, silvicoltura e pesca (1990-2009)

L'analisi dei dati, riportati nella figura 6, evidenzia che la dinamica seguita dagli investimenti, nel periodo 1989-2009, può essere scomposta in quattro fasi. La prima, relativa agli anni 1983-1993, registra

¹⁶¹ Ciò è vero se si ipotizza che il valore aggiunto prodotto in assenza di evasione, o in presenza di politiche di contrasto all'evasione resti costante.

¹⁶² Nel settore agricolo in cui come si è visto predominano le imprese individuali, il numero delle unità di lavoro indipendente può essere considerato una *proxy* del numero delle imprese.

una variazione negativa degli acquisti in beni d'investimento (-4,2%¹⁶³), ed è seguita da una ripresa (+3,8%) nel periodo successivo (1994-1998). Tuttavia, è tra il 1999-2003, in concomitanza con l'introduzione dell'IRAP, la fase nella quale gli investimenti fissi lordi per unità di lavoro subiscono un'importante incremento pari complessivamente al 4,7%. L'ultima fase, invece, relativa al periodo 2004-2009, è caratterizzata da una riduzione degli acquisti in beni capitali (-3,4%) in agricoltura.

Le variazioni registrate dagli investimenti fissi lordi, a livello aggregato, riflettono, le diverse dinamiche settoriali, che mostrano una realtà abbastanza variegata per le singole tipologie d'impresa.. La Tav. 2 che riporta la variazione registrata dagli acquisti IVA in beni ammortizzabili, da parte delle imprese costituite in forma individuale, mostra come gli investimenti subiscano una riduzione del 5% tra il 1999 ed il 2001, che interessa in particolare alcuni comparti: colture miste viti-vinicole (-30%), coltivazioni miste cereali e simili (-10%), noleggio macchine agricole per conto terzi (-10%). D'altra parte il comparto delle colture e aziende vitivinicole registra un importante aumento (+24%).

Tav. 2 *La variazione degli acquisti di beni strumentali delle imprese individuali per categorie produttive (2001/1999)¹⁶⁴*

| Settore Agricoltura, silvicoltura e pesca | Peso % | Var. % |
|--|------------|-----------|
| 01.11.1 - COLTIVAZ. CEREALI (CON RISO) | 6 | 1 |
| 01.11.6 - COLTIVAZ. MISTE CEREALI E SIMILI | 13 | -10 |
| 01.12.1 - COLTIVAZIONI DI ORTAGGI | 5 | -8 |
| 01.13.1 - COLTURE E AZIENDE VITIVINICOLE | 5 | 24 |
| 01.13.5 - COLTURE MISTE VITI-VINICOLE | 7 | -30 |
| 01.21.0 - ALLEV. BOVINI E PRODUZIONE DI LATTE | 5 | -1 |
| 01.30.0 - COLTIVAZ. AGRICOLE E DI ALLEVAMENTO | 5 | -1 |
| 01.41.1 - NOLEGGIO MACCHINE AGRIC. CONTO TERZI | 21 | -10 |
| 01.41.B - TRASF. PROD. AGRIC. PER CONTO TERZI | 7 | -7 |
| ALTRE ATTIVITA' | 23 | -3 |
| TOTALE | 100 | -5 |

Fonte: elaborazioni su dati del Ministero delle Finanze, Analisi delle dichiarazioni IVA (2000-2002)

Contrariamente gli acquisti in beni strumentali, da parte delle società semplici, registrano un incremento considerevole (+26%) nello stesso periodo, ma poco uniforme tra le attività produttive che contribuiscono in misura maggiore a determinare il volume di acquisti nel settore. In particolare, come evidenziano i valori riportati nella Tav. 3, le attività delle coltivazioni agricole e di allevamento, di coltivazioni di ortaggi e delle colture vitivinicole risultano interessate da una variazione in aumento pari, rispettivamente, all'71%, all'65% ed al 32% nel 2001 rispetto al 1999.

¹⁶³ Le variazioni sono state calcolate come variazioni medie esponenziali.

¹⁶⁴ Valori deflazionati applicando il deflatore degli investimenti (ISTAT) riportato in appendice, sez.C.

Tav. 3 *La variazione degli acquisti di beni strumentali delle società semplici per categorie produttive (2001/1999)*¹⁶⁵

| Settore Agricoltura, silvicoltura e pesca | Peso % | Var % |
|---|------------|-----------|
| 01.11.1 - COLTIVAZ. CEREALI (CON RISO) | 8 | -3 |
| 01.11.6 - COLTIVAZ. MISTE CEREALI E SIMILI | 12 | 22 |
| 01.12.1 - COLTIVAZIONI DI ORTAGGI | 7 | 65 |
| 01.12.2 - COLTIVAZ. FLORICOLE E SIMILI | 7 | 14 |
| 01.13.1 - COLTURE E AZIENDE VITIVINICOLE | 12 | 32 |
| 01.21.0 - ALLEVAM. BOVINI E PRODUZIONE LATTE | 7 | 25 |
| 01.30.0 - COLTIVAZ. AGRICOLE E DI ALLEVAMENTO | 15 | 71 |
| ALTRE ATTIVITA' | 33 | 6 |
| TOTALE | 100 | 26 |

Fonte: elaborazioni su dati del Ministero delle Finanze, Analisi delle dichiarazioni IVA (2000-2002)

Per le restanti società di persone gli acquisti evidenziano un aumento complessivo del 13% (1999-2001), che riguardano per il 20% il comparto della pesca, e per il 5% il comparto della trasformazione prodotti agricoli per conto terzi, attività che, nel 1999, assorbono, rispettivamente, il 16% ed il 9% degli acquisti complessivi del settore. Inoltre i comparti delle coltivazioni agricole e di allevamento e del noleggio di macchine agricole per conto terzi, che coprono il 40% degli acquisti in beni di investimento di queste tipologie di impresa, mostrano una variazione negativa (-1% e -11%) tra il 1999 ed il 2001.

Tav. 4 *La variazione degli acquisti di beni strumentali delle altre società di persone per categorie produttive (2001/1999)*

| Settore Agricoltura, silvicoltura e pesca | Peso % | Var % |
|--|------------|-----------|
| 01.30.0 - COLTIVAZ. AGRICOLE E DI ALLEVAMENTO | 5 | -1 |
| 01.41.1 - NOLEGGIO MACCHINE AGRIC. CONTO TERZI | 35 | -11 |
| 01.41.B - TRASF. PROD. AGRIC. PER CONTO TERZI | 9 | 5 |
| 05.01.1 - PESCA IN ACQUE MARINE E LAGUNARI | 16 | 20 |
| ALTRE ATTIVITA' | 35 | 38 |
| TOTALE | 100 | 13 |

Fonte: elaborazioni su dati del Ministero delle Finanze, Analisi delle dichiarazioni IVA (2000-2002)

Infine gli acquisti in beni d'investimento, da parte delle società di capitali, aumentano complessivamente del 19% nel periodo considerato; la variazione riguarda principalmente il comparto delle colture vitivinicole (+43%) e quello della trasformazione dei prodotti agricoli svolte da cooperative (+15%), ai quali sono imputabili, nel 1999, rispettivamente il 7% ed il 59% degli acquisti del settore.

Tav. 5 *La variazione degli acquisti di beni strumentali delle società di capitali per categorie produttive (2001/1999)*¹⁶⁶

¹⁶⁵ Valori deflazionati applicando il deflatore degli investimenti (ISTAT) riportato in appendice, sez.C.

¹⁶⁶ Valori deflazionati applicando il deflatore degli investimenti (ISTAT) riportato in appendice, sez.C.

| Settore Agricoltura, silvicoltura e pesca | Peso % | Var % |
|--|---------------|--------------|
| 01.13.1 – COLTURE E AZIENDE VITIVINICOLE | 7 | 43 |
| 01.41.A - TRASF. PROD. AGRIC. SVOLTE DA COOP. | 59 | 15 |
| ALTRE ATTIVITA' | 34 | 21 |
| TOTALE | 100 | 19 |

Fonte: elaborazioni su dati del Ministero delle Finanze, Analisi delle dichiarazioni IVA (2000-2002)

L'analisi dei dati, in definitiva, evidenzia come la variazione degli acquisti si differenzi, per alcuni comparti produttivi, in rapporto alle tipologie di impresa interessate. Un esempio è costituito dalle coltivazioni agricole e d'allevamento i cui acquisti registrano, tra il 1999 ed il 2001, un incremento del 71% quando vengono realizzati dalle società semplici ed una variazione negativa (-1%), nello stesso periodo, quando vengono effettuati dalle altre società di persone; tuttavia va tenuto in conto che una riduzione analoga si verifica anche per le imprese individuali (-1%) del comparto, pur essendo diversa l'importanza che gli acquisti, di questa tipologia di imprese, rivestono rispetto agli altri effettuati dalle imprese dello stesso settore. Un approfondimento, in tal senso, risulta, pertanto, necessario, al fine isolare e quantificare l'influenza dell'IRAP sulla dinamica seguita dagli investimenti in agricoltura.

Capitolo IV:

L'IRAP e la domanda di investimenti in agricoltura

Introduzione

L'analisi di impatto dell'IRAP, svolta nel capitolo precedente, ha messo in luce l'importanza dei soggetti passivi interessati dall'applicazione delle deduzioni dall'imponibile, previste dalla normativa, che rappresentano un incentivo agli investimenti per gli operatori economici del settore. Inoltre la variazione registrata dagli investimenti fissi lordi, nel periodo di introduzione del tributo (1999-2003), che viene sottolineata anche dal peso degli acquisiti in beni strumentali realizzati da alcune tipologie giuridiche di impresa, sembra confermare l'esistenza di un effetto IRAP su questa variabile macroeconomica.

I contributi prodotti, fino ad oggi, non hanno ancora permesso di identificare i fattori che, unitamente all'IRAP, hanno avuto un ruolo nel determinare la domanda di investimenti in agricoltura. Essi, infatti, hanno analizzato gli effetti dell'imposta nel contesto di un modello di domanda di fattori produttivi a livello microeconomico (Fiorillo, Staffolani, Ermini e Lucchetti), ma limitatamente alla configurazione normale dell'IRAP, che prevede, come anticipato, la sola deducibilità degli ammortamenti. I pochi contributi che hanno trattato gli effetti dell'IRAP in agricoltura, hanno del tutto trascurato la deducibilità degli investimenti, prevista dalla normativa dell'imposta applicabile al settore e lo stesso è accaduto anche in relazione ai problemi dell'evasione. Per tener conto di questi effetti è sembrato più opportuno analizzare gli effetti dell'IRAP nel contesto dei modelli macroeconomici della domanda di investimenti, tenendo anche conto della disponibilità di dati a livello d'impresa¹⁶⁷.

Al riguardo la modellistica econometrica è arrivata alla individuazione di una serie di variabili esplicative della domanda di beni di investimento (Ietto, 1969), considerando, in tale ambito, anche il ruolo rivestito dall'imposizione. Tali variabili verranno esaminate nei paragrafi seguenti (par. 4.1), unitamente ad alcuni modelli econometrici applicati alla realtà agricola italiana per lo studio della domanda di beni capitali da parte delle imprese. L'approfondimento risulta preliminare alla definizione del successivo modello impiegato per l'analisi econometrica (par. 4.3), la cui descrizione ed i cui risultati vengono esposti nella parte finale del lavoro (par. 4.4 e 4.5).

Par. 4.1 Le determinanti delle scelte di investimento delle imprese

Prima di passare all'esame delle variabili che influenzano le scelte di investimento delle imprese, sono necessarie una serie di distinzioni preliminari, che permettono di delineare meglio l'oggetto di analisi di questa parte del lavoro. Innanzitutto è opportuno sottolineare, anche se può sembrare scontato, che la

¹⁶⁷ La carenza di dati statistici adeguati a realizzare questo genere di lavori è stato evidenziato da A. Cristofaro, *Le statistiche tributarie: una lente deformata ma necessaria per l'analisi del mondo agricolo*, Agriregionieuropa, settembre 2011, n. 26.

domanda di investimenti che si intende studiare è rappresentata dalla domanda privata di investimenti, cioè dalla domanda formulata dalle sole imprese private con esclusione pertanto di quella riferita allo stato. Inoltre nell'analisi è necessario separare la domanda di nuovi investimenti che ha la finalità di mantenere invariata la capacità produttiva installata (*deepening*) delle imprese, da quella che ha l'obiettivo di espansione dell'attività (*widening*) di queste ultime.

Nel primo caso, infatti, l'acquisto è diretto alla sola sostituzione dei beni capitali esistenti di conseguenza i fattori che ne influenzano la scelta possono differire da quelli che entrano in gioco nel secondo caso, rendendo così necessario considerare le due situazioni separatamente.

La letteratura economica ha suddiviso i fattori in grado di incidere sulle decisioni di investimento volte ad ampliare la capacità produttiva dell'impresa, in tre diverse categorie: 1. variabili che indicano la liquidità interna dell'impresa, 2. tasso di interesse o indicatori del costo del capitale o del prezzo dei fattori produttivi 3. variazioni del livello di domanda attesa (Letto, 1969). I tre gruppi non si escludono tra loro, ma si rifanno a teorie economiche diverse, che è necessario considerare per poter interpretare correttamente i risultati ottenuti dalle analisi dove tali fattori vengono impiegati.

Il primo gruppo di variabili esplicative comprende il livello corrente e passato di profitti. Tali variabili possono essere viste sotto due aspetti: sia come indicatori di profitti attesi che come fonti di autofinanziamento che l'impresa ha a disposizione per la realizzazione dei programmi di investimento. Sotto il primo aspetto, un valore corrente o passato di profitti consente di avere una prospettiva positiva sul livello di profitti futuri, spingendo così l'impresa ad investire.

Sotto il secondo aspetto, invece, i profitti correnti o passati danno all'impresa la possibilità di acquistare beni di investimento, senza necessità di ricorrere al credito bancario. In tale ambito, partendo dall'ipotesi di massimizzazione del profitto dell'imprenditore e dalle ipotesi classiche sulla funzione del consumo, in cui la propensione al consumo dei percettori di redditi da lavoro è 0 e quella dei percettori di redditi da capitale è 1, tutta la quota di reddito destinata ai salari viene consumata, viceversa, quella destinata ai profitti è risparmiata. Esiste così, in questo modello, una significativa relazione tra profitti, risparmio ed investimenti. Tuttavia, rimuovendo le ipotesi classiche tale corrispondenza sparisce e non è detto, se ed in che misura, variazioni del risparmio, dovute a variazioni dei profitti si traducano in variazioni dell'investimento.

Infine va considerato il ruolo dei mercati finanziari che, incidendo sulla disponibilità di credito delle imprese, può influenzare gli investimenti, in assenza di forme di autofinanziamento interno all'impresa stessa.

Un secondo gruppo di determinanti della domanda di beni di investimento *widening* degli operatori economici è costituito dagli indicatori del costo del capitale e dai prezzi dei fattori produttivi. "Nella teoria neoclassica della crescita, domanda di capitale e domanda di investimenti dipendono dal saggio

reale di interesse secondo una funzione monotona decrescente¹⁶⁸” Al diminuire del saggio di interesse diventa più conveniente adottare tecniche a maggiore intensità di capitale, ciò determina un aumento della domanda di capitale fino al punto in cui il prodotto marginale del capitale risulti uguale al tasso di interesse.

I problemi che si pongono nell'utilizzazione del tasso di interesse sono, da un lato, l'esistenza di più tassi di interesse e, dall'altro, la necessità di considerare anche il prezzo del fattore lavoro per l'individuazione del costo effettivo di capitale. Infine è da tener conto che l'influenza del tasso di interesse sulle scelte di investimento è stata da più parti messa in discussione¹⁶⁹.

Anche “la domanda è in genere contemplata nei modelli di investimento ed inserita assumendo come sua proxy il valore aggiunto nei modelli che pongono l'accento sugli investimenti necessari per fronteggiare un incremento di produzione, fermo restando l'intensità di capitale”. In tale ambito la domanda di nuovi investimenti dipende da un aumento della domanda di beni che, se duratura, può avere effetti sugli acquisti in beni di investimento necessaria a farvi fronte. Infatti la letteratura economica ha dimostrato come per accrescere gli investimenti delle imprese è necessario che le aspettative di domanda migliorino. In tale ambito vanno distinti due paradigmi teorici: quelli che spiegano le scelte di investimento in termini di adeguamento dello stock di capitale desiderato a quello esistente (teorie dell'adeguamento¹⁷⁰) e quelli che si basano sulla distanza tra due stock ottimi di capitale (teorie accelerative).

Nel primo caso si parte dal presupposto che esiste una distanza tra la capacità produttiva esistente e quella desiderata, viceversa le teorie accelerative partono da una situazione di utilizzo ottimale (o normale) della capacità produttiva installata cosicchè l'acquisto di beni d'investimento risulta necessario a riportare la capacità produttiva al livello ottimale in seguito ad un aumento duraturo della domanda.

Nel primo gruppo rientrano i modelli che “stimano la domanda di beni di investimento mediante funzioni della produzione che determinano lo stock di capitale ottimo per ciascuna impresa. La differenza tra questo e lo stock esistente dà l'investimento aggiuntivo auspicabile per ciascuna impresa e, per aggregazione, quello totale”¹⁷¹. “L'investimento dipende così dallo stock di capitale esistente e indirettamente dalle variabili che determinano lo stock di capitale desiderato ossia dai prezzi dei fattori produttivi”¹⁷².

Nel secondo gruppo rientrano i modelli neokeynesiani della crescita dove “gli investimenti appaiono il risultato automatico dell'adeguamento della capacità produttiva alla domanda nell'ipotesi che la capacità produttiva sia sempre utilizzata al suo grado normale¹⁷³”. In tal senso le decisioni di investimento

¹⁶⁸ Cit. G. Bonifati, *Progresso tecnico, concorrenza e decisioni di investimento* in *Economia politica*, n.1 aprile 1997, (pag. 17).

¹⁶⁹ Su questo punto si vedano Andrews, 1951; Clark, 1979; Catinat, 1987 citati in G. Bonifati, *Progresso tecnico, concorrenza e decisioni di investimento* in *Economia politica*, n.1 aprile 1997 (pag. 17).

¹⁷⁰ A proposito delle teorie stock adjustment si veda D. W. Jorgenson (1954).

¹⁷¹ Cit. M. Letto, *La funzione di investimenti nei modelli econometrici: aspetti teorici e applicazione all'economia italiana*, Franco Angeli, 1969, (pag. 19)

¹⁷² Cit. M. Letto, opera citata, (pag. 20).

¹⁷³ Cit. G. Bonifati, *Progresso tecnico, concorrenza e decisioni di investimento* in *Economia politica*, n.1 aprile 1997, (pag. 17).

vengono assunte in rapporto alla differenza tra stock di capitale ottimo e stock di capitale necessario a far fronte ad un aumento della domanda (Letto 1969). Se si assume perfetta sostituibilità tra capitale e lavoro una variazione del prezzo dei fattori porta con sé una variazione dei livelli impiegati e quindi domandati dei fattori stessi. Viceversa se si abbandona l'ipotesi di sostituibilità, una variazione dei prezzi non ha conseguenze sulla combinazione di fattori adottata che non può essere modificata.

La domanda attesa è formulata nella gran parte dei casi a partire dalla domanda passata di beni, tranne il caso in cui il bene in oggetto non sia un nuovo prodotto che viene immesso sul mercato. Anche nel primo caso, tuttavia, non fornisce necessariamente un'indicazione sulle decisioni di modificare la capacità produttiva installata, poiché quest'ultima comprende un certo grado di capacità produttiva inutilizzata necessaria a far fronte a fluttuazioni della domanda. Solo se le fluttuazioni vengono percepite come permanenti determinano, attraverso una modificazione delle aspettative di domanda futura, un cambiamento nelle decisioni di investimento. Ciò si verifica quando per un certo periodo la capacità produttiva effettiva è superiore a quella normale o viceversa. Il sovra utilizzo di capacità produttiva nel primo caso, comporta l'acquisto di nuovi beni di investimento necessari a rimpiazzare quelli esistenti e ad aumentare la capacità produttiva installata. Il sottoutilizzo si verifica attraverso la mancata sostituzione di beni capitali obsoleti, che serve a mantenere la capacità produttiva al livello normale esistente.

Accanto alle tre categorie di variabili esplicative della domanda *widening* di investimenti appena analizzate, vanno considerate quelle che influenzano anche la domanda *deepening* delle imprese. Tra esse il progresso tecnico che influenza indirettamente le decisioni di rimpiazzo¹⁷⁴ poiché " la data a cui si desidera mettere fuori uso i beni capitali non dipende soltanto dal loro deterioramento espresso dall'aumento nel tempo dei costi per unità di prodotto, ma anche, in modo rilevante, dall'obsolescenza. Quest'ultima è espressa dalla riduzione attesa dei costi ottenibile dalle nuove annate di beni capitali¹⁷⁵". Il progresso tecnico appare come una variabile rilevante ed autonoma¹⁷⁶ delle decisioni di investimento¹⁷⁷ necessarie per mantenere, da parte delle imprese, la propria quota di mercato¹⁷⁸. In tal senso le decisioni di investimento hanno lo scopo di favorire la formazione di capacità produttiva tale

¹⁷⁴ Per un approfondimento della teoria del rimpiazzo si veda: Smith, 1966 e Nickell, 1978, citati in G. Bonifati, *Progresso tecnico, concorrenza e decisioni di investimento* in Economia politica, n.1 aprile 1997.

¹⁷⁵ Cit. G. Bonifati, *Progresso tecnico, concorrenza e decisioni di investimento* in Economia politica, n.1 aprile 1997, (pag. 26).

¹⁷⁶ Per un approfondimento si veda: Kalecki, 1962, 1965 e 1968 citati in G. Bonifati, *Progresso tecnico, concorrenza e decisioni di investimento* in Economia politica, n.1 aprile 1997, (pag. 18).

¹⁷⁷ Il suo ruolo come determinante autonoma risulta trascurato come emerge da Kaldor, 1961, Kaldor- Mirrlees, 1962 che vedono il capitale solo il veicolo attraverso cui il progresso tecnico si diffonde citati in G. Bonifati, *Progresso tecnico, concorrenza e decisioni di investimento* in Economia politica, n.1 aprile 1997, (pag. 18).

¹⁷⁸ In tal senso Penrose (1959) che vede le decisioni di investimento come una condizione necessaria sia per mantenere la propria quota di mercato che per sostenere gli sforzi di espansione come sottolinea G. Bonifati in *Progresso tecnico, concorrenza e decisioni di investimento* in Economia politica, n.1 aprile 1997, (pag.27).

da riuscire a far fronte anche a fluttuazioni della domanda¹⁷⁹ (capacità produttiva in eccesso) così da limitare l'ingresso di nuove imprese sul mercato.

Infine per gli acquisti in beni di investimento assumono "un peso determinante anche le condizioni finanziarie a cui i capitali saranno resi disponibili in quanto attraverso tali condizioni, che a loro volta dipenderanno da determinate scelte politiche, si cercherà di spingere un tipo di investimento piuttosto che un altro¹⁸⁰". In ultimo va considerato il ruolo rivestito dall'imposizione fiscale, la cui influenza sul processo che porta alle decisioni di investimento dipende da una molteplicità di fattori.

Par. 4.2 Il ruolo delle imposte sulla domanda di investimento delle imprese: una rassegna della letteratura economica

Come è noto, la teoria economica dell'imposta parte dall'assunto che un tributo, in qualunque modo strutturato, influisca sulla condizione economica del soggetto che ne sopporta l'onere. In generale due sono gli effetti normalmente connessi ad un'imposta: l'effetto reddito ed effetto di sostituzione. Il primo riguarda la riduzione delle risorse a disposizione del soggetto passivo, conseguente all'applicazione del tributo, che tuttavia non altera i prezzi relativi e quindi non influenza le scelte del contribuente. Viceversa l'effetto di sostituzione è legato ad un tributo che modificando i prezzi relativi, influisce sull'allocazione delle risorse, alterando così le condizioni di efficienza che si sarebbero altrimenti determinate (Bosi, 1996).

"L'effetto reddito dipende dal tipo di imposta, cioè se è generale o parziale, il secondo dipende dalla forma della funzione di produzione, a coefficienti fissi o variabili e dal tipo di imposta, specifica o ad valorem¹⁸¹".

In genere entrambi gli effetti sono presenti quando si introduce o si modifica un'imposta (Bosi, 1996), tuttavia, la loro direzione e intensità dipendono direttamente dal modo in cui è strutturato il tributo e dall'oggetto dello stesso, rappresentato dalla base imponibile, che va a colpire. In tale ambito un fattore di primaria importanza è costituito anche dall'insieme degli incentivi fiscali, deduzioni e detrazioni, che contribuiscono a definire l'imposta e ai quali vengono affidati i compiti di indirizzare le scelte ed i comportamenti dei privati in direzione del conseguimento di determinati obiettivi (Guerra, 1996).

Un ulteriore elemento da non trascurare nella individuazione degli effetti di un'imposta è rappresentato dalla tipologia del tributo che, come anticipato, può appartenere a due grandi categorie: tributi diretti e indiretti. Sotto il profilo strettamente economico la differenza risiede, oltre che nell'oggetto del tributo

¹⁷⁹ Il presupposto è che le imprese tendano a mantenere una capacità produttiva inutilizzata per far fronte a fluttuazioni della domanda. Qualora la capacità produttiva venga saturata per necessità di aumentare la produzione, le imprese sono indotte a fare nuovi investimenti per ripristinare la capacità produttiva in eccesso.

¹⁸⁰ Cit. L. Castellani, *La domanda di capitali nell'agricoltura italiana*, in Rivista di Economia Agraria, 1977, n.1. Tra gli altri fattori che Castellani considera tra le determinanti della domanda di capitali c'è anche l'età degli imprenditori che egli ritiene sia correlata negativamente con investimenti, pertanto, al crescere della prima si riducono i secondi.

¹⁸¹ G. Stornaiuolo, *Gli effetti sulle imprese dell'imposizione IRAP-DIT e delle nuove misure inserite nella legge finanziaria del 1999: un raffronto territoriale*, in Rivista economica del Mezzogiorno, 1999, n.1-2, (pag. 95).

stesso, anche negli effetti che ne risultano connessi e che sono stati inquadrati sul piano empirico. Si ritiene, infatti, che un tributo diretto non si scarichi sui prezzi a differenza di un tributo indiretto.

Va, inoltre, tenuto conto che un'imposta produce sia effetti diretti, derivanti dalla sua applicazione, che effetti indiretti dovuti alla retroazione dei primi sul mercato in cui è stato introdotto lo shock fiscale (Bosi, 1996). Ecco il motivo per cui gli effetti diretti possono essere studiati in un contesto di equilibrio economico parziale, viceversa quelli indiretti sono inquadrabili solo nell'ambito dell'equilibrio economico generale.

“La valutazione dell'incidenza fiscale sull'attività economica costituisce uno degli elementi cruciali, sia per l'interpretazione delle decisioni degli agenti economici, sia per la previsione delle probabili scelte future che questi ultimi effettueranno¹⁸². Nell'ambito delle scelte d'impresa, infatti, si può arguire che le decisioni d'investimento possano essere influenzate dal sistema impositivo in maniera radicale, tanto da rendere gli effetti fiscali generati dall'investimento predominanti nell'orientamento delle scelte stesse. Ad esempio, a seconda del trattamento fiscale vigente, un'impresa può essere distorta riguardo alla scelta dello strumento con cui finanziare il proprio progetto d'investimento, alla scelta dei fattori produttivi da utilizzare (capitale e lavoro), alla localizzazione dell'investimento e alla dimensione dell'impresa stessa”¹⁸³.

Possiamo esaminare gli effetti, che derivano dall'applicazione di un'imposta sulla convenienza ad acquistare beni di investimento, partendo dall'ipotesi classica che le decisioni di investire siano assunte dall'imprenditore in base all'obiettivo fondamentale della massimizzazione del profitto¹⁸⁴. Riprendendo le determinanti dell'investimento, più sopra analizzate, possiamo considerare due casi: quello di un prelievo diretto e quello di un prelievo indiretto.

Un prelievo diretto sull'utile di impresa può influenzare la domanda di investimenti in due modi: 1. attraverso una riduzione dei profitti e quindi della liquidità disponibile da impiegare per effettuare acquisti in beni di investimento; 2. attraverso una mortificazione delle aspettative di profitto.

Viceversa un prelievo indiretto può incidere sulle scelte di investimento di un'impresa, principalmente, attraverso l'alterazione del prezzo dei fattori produttivi. In questo ambito, tuttavia, vanno distinti: a. il caso di un'imposta che incide ugualmente su tutti i fattori produttivi impiegati, cioè che ne altera il prezzo allo stesso modo, b. il caso in cui l'incidenza è diversa su uno dei due fattori (da riportare ad esempio alle modalità di determinazione della base imponibile) c. infine il caso in cui l'imposta grava

¹⁸² “Un importante contributo relativo agli effetti sull'investimento aggregato di una modifica temporanea o permanente del livello di tassazione si deve ad Abel (1979) e Summers (1981) i quali hanno approfondito le conseguenze di una variazione delle aliquote fiscali sui redditi delle imprese in un modello di investimento con costi di aggiustamento in un'economia chiusa. Il risultato ottenuto al riguardo è stato che una riduzione delle imposte sui profitti, aumentando i guadagni connessi all'attività produttiva, accresce la redditività futura per unità di capitale e genera, di conseguenza, un incentivo ad incrementare il livello dell'investimento”. Cit. M. Menegatti, *Tassazione sui profitti e scelte di investimento in presenza di un vincolo di pareggio del bilancio pubblico*, in *Politica Economica* n.2, agosto 2003 (pag. 269).

¹⁸³ Cit. S. Parlato, *L'impatto della fiscalità sulle piccole e medie imprese*, Ref. Ricerche per l'economia e la finanza.

¹⁸⁴ Accanto a questo obiettivo infatti ve ne potrebbero essere degli altri e non è detto che la massimizzazione del profitto costituisca l'obiettivo principale. L'analisi comunque è svolta in un contesto di equilibrio economico parziale, di conseguenza non vengono considerati gli effetti indiretti generati dall'introduzione di un'imposta, infine si ipotizza assenza di traslazione dell'imposta stessa.

soltanto su uno dei fattori produttivi. Nel primo caso il tributo non distorce le scelte del contribuente, contrariamente a quanto avviene negli altri due, giacchè l'impiego dei fattori non viene influenzato dal rapporto tra i prezzi determinato dall'imposta.

D'altronde un prelievo indiretto è ritenuto generalmente più distorsivo di un prelievo diretto (Barone) che tuttavia, attraverso il sistema di agevolazioni (deduzioni, detrazioni, esenzioni...),¹⁸⁵ stabilito dalla normativa, può generare ugualmente effetti allocativi. Infatti la letteratura teorica mostra come un'imposta sul reddito d'impresa¹⁸⁶, produca degli effetti diversi sulle scelte di investimento degli operatori economici, a seconda che sia consentita la detraibilità completa degli investimenti dall'imponibile o, al contrario, sia ammessa la sola deduzione degli ammortamenti.

Ipotizzando che l'impresa programmi la sua politica di investimenti, in base all'obiettivo di massimizzazione del patrimonio degli attuali proprietari, essa effettuerà solo quegli investimenti che permettono di accrescere il valore patrimoniale, per i quali il valore attuale della somma dei redditi netti è positiva cioè il valore attuale dei redditi netti futuri è maggiore, o al margine uguale, all'investimento iniziale.

Se viene introdotta un'imposta con aliquota t , quest'ultima riduce i ricavi netti derivanti dall'investimento. D'altra parte se la normativa che regola l'imposta prevede che dalla base imponibile vadano dedotti gli ammortamenti, essi riducono l'imposta dovuta in misura pari all'aliquota per il loro ammontare. Analogamente se è prevista la deduzione degli investimenti dall'imponibile, essa consentirà di ottenere un risparmio d'imposta pari all'aliquota per l'ammontare degli investimenti.

La differenza nei due casi riguarda il momento in cui tale risparmio viene realizzato, in quanto nel primo caso (ammortamenti) esso è dilazionato nel tempo, l'impresa beneficia del risparmio d'imposta in n periodi coincidenti con l'ammortamento fiscale. Nel secondo caso, al contrario, il risparmio avviene subito, giacchè l'investimento viene dedotto nell'anno stesso in cui viene realizzato.

Ciò dà luogo ad effetti diversi del tributo: la deduzione degli ammortamenti non consente di uguagliare il costo iniziale dell'investimento poichè il valore attuale dei risparmi d'imposta, ottenuti tenendo conto del deprezzamento (fiscale) del bene acquistato, si ridurranno al crescere degli anni in cui è scagionato il rimborso dell'investimento. Nell'ipotesi di piena certezza, infatti, il valore attuale del risparmio si riduce all'aumentare della distanza, per effetto dell'applicazione di un tasso di sconto più elevato¹⁸⁷ mentre ciò non si verifica con la detrazione completa dell'investimento, in quanto il rimborso avviene nello stesso anno in cui è effettuato l'acquisto.

¹⁸⁵ L'insieme delle deduzioni, detrazioni... sono definite *tax expenditures* (spese fiscali) si tratta di spese pubbliche effettuate tramite il sistema tributario alle quali vengono affidate specifiche finalità quali disegnare un prelievo di tipo progressivo, personalizzare l'imposta o favorire determinati impieghi di reddito, in P. Bosi, *Corso di Scienza delle Finanze*, Il Mulino, 1996, (pag. 292)

¹⁸⁶ Sul punto si rimanda a quanto detto nel paragrafo 1.4 di questo lavoro.

¹⁸⁷ Il risultato è valido a parità di tasso di interesse.

In definitiva la deduzione del costo dei beni di investimento è neutrale, poiché riduce i profitti netti in misura pari al risparmio d'imposta¹⁸⁸.

La detrazione dall'imponibile degli ammortamenti costituisce, invece, un disincentivo ad investire che deriva dal fatto che il rimborso di parte del costo dell'investimento risulta scaglionato nel corso degli anni¹⁸⁹. L'effetto di disincentivo prodotto dall'imposta dipende anche dalle tecniche di ammortamento adottate, riducendosi nel caso di ammortamenti accelerati fino ad annullarsi con l'ammortamento nel primo anno di vita; infine esso risulta più elevato per i beni a maggiore dimensione che comportano un più alto esborso iniziale (Leccisotti, 1984).

Il risultato appena esposto risulta però valido quando si ipotizza che l'investimento venga realizzato interamente con l'utilizzo di capitale proprio. Se viceversa si suppone che l'acquisto in beni durevoli avvenga, in tutto o in parte, attraverso l'impiego di capitale preso a prestito la convenienza a realizzarlo si modifica a seconda che l'imposta ammetta, accanto alla detrazione degli investimenti, quella degli interessi passivi. Infatti si dimostra che nel caso di un'imposta sul reddito di impresa, con deduzione degli interessi passivi, la detrazione degli investimenti ne aumenta la convenienza in termini assoluti rispetto alla situazione preesistente l'imposta. Ciò deriva dal fatto che "solo una parte del guadagno degli investimenti coperti con denaro preso a prestito andrà a ingrossare il profitto, soggetto all'imposta sul reddito delle imprese, mentre un'altra parte, che può essere molto considerevole, andrà ad accrescere gli interessi che non pagano l'imposta sul reddito delle imprese. Per questa seconda parte ammettendo la detrazione piena dell'investimento coperto da prestiti, si finirebbe con l'aver una doppia detrazione: per il capitale investito e per il suo interesse"¹⁹⁰.

Par. 4.3 L'IRAP in agricoltura e la domanda privata di investimenti

Come anticipato, l'imposta regionale sulle attività produttive nel settore agricolo rappresenta, sotto il profilo dei suoi effetti, una forma di imposizione assimilabile ad un tributo diretto viceversa, sotto l'aspetto formale, costituisce un tributo indiretto sul valore aggiunto di impresa.

L'imposta colpisce per le società agricole il valore della produzione al netto dei consumi intermedi e degli ammortamenti mentre, per tutte le altre imprese, il valore aggiunto al netto degli investimenti; inoltre prevede l'inclusione nella base imponibile degli interessi passivi.

L'applicazione dell'IRAP nel settore può, pertanto, dar luogo ad effetti contrastanti sulla domanda aggregata di investimenti. Da un lato la detrazione degli investimenti in luogo di quella degli

¹⁸⁸ Kalecki ha dimostrato che l'imposta sul reddito con deduzione degli investimenti non solo mantiene intatta la convenienza assoluta ad investire ma ne accresce anche la convenienza relativa giacché "mentre gli impieghi del reddito d'impresa in investimenti dopo l'imposta danno ancora lo stesso saggio di prima, ciò non sarà vero per gli impieghi di tale reddito in risparmi o consumi, dal momento che, per questi altri impieghi, non è prevista la detrazione del loro valore dall'imponibile dell'anno in cui sono effettuati". Cit. F. Forte, *Intorno ad alcuni effetti sulla convenienza ad investire d un particolare tipo di imposta sul reddito e di imposta sul valore aggiunto*, in *Profitti imposta e investimenti* F. Volpe (a cura di), Franco Angeli, 1976, (pag.343).

¹⁸⁹ Per un approfondimento si rimanda a M. Leccisotti, *Politiche dell'impresa e sistema tributario*, Liguori Editore, 1984.

¹⁹⁰ Cit. F. Forte, *Intorno ad alcuni effetti sulla convenienza ad investire d un particolare tipo di imposta sul reddito e di imposta sul valore aggiunto*, in *Profitti imposta e investimenti* F. Volpe (a cura di), Franco Angeli, 1976, (pag. 350).

ammortamenti può “a certe condizioni aumentare la convenienza assoluta ad investire rispetto a quella che si sarebbe stata se non fosse stata applicata nessuna imposta”¹⁹¹. Dall’altro, però, la mancata deduzione degli interessi passivi dall’imponibile, a differenza di un’imposta sul reddito d’impresa, può ridurre la convenienza ad effettuare acquisti in beni di investimento.

Sotto il primo aspetto, se l’acquisto viene effettuato interamente attraverso l’impiego di capitale proprio, è necessario che il capitale investito non richieda l’impiego di ore di lavoro addizionali rispetto a quelle che l’impresa già utilizzava o che l’investimento sia del tipo labour saving, cioè che comporti una sostituzione di lavoro con capitale. Nel primo caso l’imposta non modifica la convenienza ad investire, poiché l’imprenditore non dovrà sostenere costi aggiuntivi derivanti dall’impiego di nuova manodopera. Nel secondo caso il tributo aumenterà la convenienza assoluta ad investire poiché al guadagno del nuovo investimento si aggiungerà lo sconto d’imposta, pari al prodotto della sua aliquota per il reddito da lavoro, che l’imprenditore non dovrà più corrispondere ma che, in precedenza, era incluso nell’imponibile¹⁹².

Viceversa, qualora l’acquisto venisse finanziato con capitale preso a prestito, vanno distinti tre casi: quello in cui la quota dell’investimento finanziata con denaro preso a prestito dia un ricavo annuo sufficiente a pagare gli interessi e lasci all’imprenditore anche un margine di profitto; quello in cui tale quota dia un ricavo annuo sufficiente a coprire i soli interessi, ed infine quello in cui il ricavo annuo della parte di investimento finanziata con debito non permetta di coprire gli interessi passivi. Nel primo caso l’imposta aumenta la convenienza assoluta ad investire; nel secondo caso, invece, il tributo risulta neutrale poiché la parte di investimento finanziata con capitale preso a prestito non altera il ricavo derivante dall’investimento stesso; nell’ultimo infine l’impresa può risultare disincentivata ad investire¹⁹³.

Par. 4.4 Le imposte ed i modelli di domanda di investimento impiegati nell’analisi econometrica riferiti al settore agricolo

La stima econometrica della domanda di investimenti pone nell’analisi macroeconomica due tipi di problemi: il primo attiene la scelta delle variabili esplicative da utilizzare ed il secondo, invece, la forma funzionale da dare al modello. Come è stato visto, numerose sono le variabili che possono influenzare la domanda di investimenti nel settore agricolo, l’inclusione dell’una o dell’altra è rimessa da un lato all’obiettivo dell’analisi e, dall’altro, ai dati disponibili che possono di fatto rappresentare un ostacolo

¹⁹¹ Cit. F. Forte, *Intorno ad alcuni effetti sulla convenienza ad investire d un particolare tipo di imposta sul reddito e di imposta sul valore aggiunto*, in *Profitti imposta e investimenti* F. Volpe (a cura di), Franco Angeli, 1976, (pag. 346).

¹⁹² A questo proposito, come evidenzia F. Forte, va ricordato che l’imposta sul reddito di impresa proposta da Kalecki risulta invece neutrale nei confronti degli investimenti che comportano l’assunzione di nuova manodopera. Ciò perché il relativo costo non è incluso nell’imponibile a differenza dell’imposta sul valore aggiunto. Rif. F. Forte, *Intorno ad alcuni effetti sulla convenienza ad investire d un particolare tipo di imposta sul reddito e di imposta sul valore aggiunto*, in *Profitti imposta e investimenti* F. Volpe (a cura di), Franco Angeli, 1976.

¹⁹³ Al contrario l’imposta sul reddito aumenta in termini assoluti la convenienza ad investire nel caso di finanziamento dell’investimento con il ricorso del capitale preso a prestito. Ciò perché tale forma di imposizione non colpisce gli interessi passivi a differenza dell’imposta sul valore aggiunto, di conseguenza il ricavo derivante dalla quota di investimento finanziata con capitale preso a prestito risulterà esente dall’imposta ed il ricavo complessivo continuerà a godere della detrazione del costo degli investimenti dall’imponibile.

alla selezione delle variabili da considerare (Letto, 1969). La forma funzionale da dare al modello, invece, dipende dal tipo di relazione che si ipotizza sussistere tra le variabili considerate. In questo senso un aiuto può arrivare dagli studi che hanno già affrontato il problema e che rappresentano una solida base di partenza per l'analisi.

Tra i modelli riferiti all'agricoltura che prendono esplicitamente in considerazione l'intervento pubblico, tra le determinanti della domanda di investimenti, troviamo quello messo a punto da Rizzi¹⁹⁴ (1980). Il modello è del tipo profitti-investimenti poiché fa dipendere gli investimenti nell'anno t dagli investimenti e dai profitti realizzati nell'anno precedente e riconosce il ruolo dell'intervento pubblico attraverso il credito (agevolato) concesso al settore. In particolare il modello proposto mira a spiegare la dinamica della formazione di capitale fisso in agricoltura ipotizzando l'esistenza di un legame di tipo lineare tra gli investimenti realizzati dall'impresa al tempo t e le variabili investimenti al tempo $t-1$ credito al tempo t ed, infine, il volume di profitti al tempo t . Il modello rientra tra quelli basati sulle teorie dell'acceleratore flessibile, a cui si è fatto cenno, che ipotizzano l'esistenza di una discrepanza tra lo stock di capitale esistente e lo stock di capitale desiderato cosicché "una volta fissato da parte delle imprese l'obiettivo di lungo periodo (stock di capitale desiderato) esse lo perseguono attraverso l'investimento netto annuale che rappresenta solo una frazione della spesa necessaria per adeguare lo stock di capitale iniziale al livello desiderato"¹⁹⁵. "Gli agricoltori, infatti, si scontrano nella realtà con quello che viene chiamato costo del cambiamento e che è rappresentato da cause diverse tra le quali: una certa inerzia socio-psicologica, carenza di informazioni, incertezza della produzione, vincoli strutturali, rigidità istituzionali...L'insieme di questi motivi fa sì che il livello progettato di investimenti rappresenti un obiettivo limite, cui gli operatori tendono con aggiustamento parziale"¹⁹⁶. Il coefficiente di aggiustamento parziale è anche chiamato "coefficiente della velocità di aggiustamento" poiché "al suo aumentare cresce la velocità con cui verrà colmata dal settore la differenza esistente tra lo stock di capitale desiderato ed effettivo". Esso assume valori sempre positivi compresi tra 0 e 1: assume valore 1 quando l'aggiustamento avviene immediatamente in modo da colmare con l'investimento netto il divario esistente tra stock di capitale esistente e desiderato; viceversa se è nullo non vi è alcun investimento (De Stefano).

Anche il modello proposto da De Stefano (1990)¹⁹⁷ prende le mosse dalla teoria dell'acceleratore flessibile e si pone l'obiettivo di spiegare le determinanti degli investimenti privati¹⁹⁸. Analogamente al modello di Rizzi il ruolo dell'intervento pubblico è introdotto attraverso l'erogazione di credito

¹⁹⁴ Rif. P. Rizzi, *Prezzi e redditi nell'agricoltura italiana degli anni settanta*, Quaderni della Rivista di economia Agraria, n. 4, 1980.

¹⁹⁵ Cit. A. Cristofaro, P. Rizzi, *Gli investimenti privati nell'agricoltura toscana ed il loro finanziamento: 1957-1978*, Rivista di economia Agraria 1982, n.2, (pag. 419).

¹⁹⁶ Cit. P. Rizzi, *Prezzi e redditi nell'agricoltura italiana degli anni settanta*, Quaderni della Rivista di Economia Agraria, 1980, n.4, (pag. 100).

¹⁹⁷ F. De Stefano, *Le determinanti degli investimenti privati nell'agricoltura italiana*, Rivista di Economia Agraria 1990, n.1.

¹⁹⁸ Il lavoro si riferisce al periodo 1966-1985 e riguarda quattro tipologie di beni capitali: i miglioramenti fondiari, le trattrici e le macchine moto-operatorie. Il contributo considera le quattro circoscrizioni geografiche italiane: nord-occidentale, nord-orientale, centrale e meridionale.

agevolato. Il modello econometrico utilizzato ipotizza, per semplicità, un legame di tipo lineare fra l'investimento ed il credito agevolato, l'andamento dei prezzi dei fattori¹⁹⁹, la redditività delle imprese²⁰⁰ e le prospettive economiche generali²⁰¹.

Par. 4.5 Il modello di analisi dell'incidenza dell'IRAP sulla domanda di investimenti in agricoltura

Il modello che è stato impiegato per studiare gli effetti dell'IRAP prende le mosse dai modelli presentati precedentemente ma se ne distacca per il ruolo assegnato all'imposizione²⁰². Il modello costruito è fondato sul presupposto che l'IRAP agisca come un'imposta sul reddito, di conseguenza la variabile fiscale risulta collegata ai risultati economici delle imprese. D'altra parte tuttavia si tiene conto della particolare struttura del tributo commisurata al valore aggiunto d'impresa. Il modello viene definito dall'espressione seguente:

$$I_t = cA_0 + cA_1 I_{t-1} + cA_2 CR_{t-1} + cA_3 RLG N_t + cA_4 ALIRAP_{t-1} + e$$

Dove:

A_i : propensioni marginali di lungo periodo;

c : coefficiente di aggiustamento;

cA_3 : propensioni marginali di breve periodo

I : investimento lordo;

CR : credito disponibile;

$RLGN$: risultato lordo di gestione al netto delle imposte;

$ALIRAP$: aliquota IRAP.

Il modello proposto ipotizza un legame di tipo lineare tra gli investimenti e le variabili: investimento al tempo t-1, credito agevolato al tempo t-1, risultato lordo di gestione al netto delle imposte (ma al lordo dell'IRAP) al tempo t e l'aliquota IRAP vigente al periodo t-1.

¹⁹⁹ Per approssimare il prezzo dei fattori De Stefano utilizza di volta diverse variabili: serie storiche dell'occupazione, dei salari agricoli, dei prezzi dei beni di investimento.

²⁰⁰ La variabile utilizzata a questo riguardo è la PLV che in effetti assume più le caratteristiche di una variabile il cui andamento modifica le aspettative degli imprenditori e per questa strada anche le loro scelte di investimento.

²⁰¹ La variabile utilizzata in questo ambito è il PIL capace di influenzare il flusso di investimento attraverso una modificazione delle aspettative degli imprenditori.

²⁰² Per un approfondimento dei passaggi algebrici relativi al modello utilizzato si rimanda a A. Cristofaro, P. Rizzi, *Gli investimenti privati nell'agricoltura toscana ed il loro finanziamento: 1957-1978*, Rivista di economia Agraria 1982, n.2 (pag. 420)

Coerentemente con la teoria dell'acceleratore flessibile, adottata in questo lavoro, l'inserimento della variabile dipendente ritardata indica il capitale produttivo esistente. Il credito, invece, rappresenta la possibilità di finanziamento dell'impresa per la realizzazione dei programmi di investimento. La variabile credito è ritardata di un periodo, per tener conto del fatto che le decisioni di investimento vengono assunte nei periodi precedenti a quelli della loro realizzazione, sulla base della disponibilità effettiva di credito nello stesso periodo. D'altra parte l'utilizzazione della variabile credito, in luogo del tasso di interesse, normalmente utilizzato per questo genere di operazioni, è dovuta alla considerazione che il volume di credito sia disponibile per il settore agricolo in quantità fissa ogni anno, o in altri termini che l'offerta di credito è razionata per l'agricoltura.

Un'altra variabile selezionata, per spiegare la dinamica della formazione di capitale fisso nel settore, è costituita dal risultato lordo di gestione. Esso è definito dal valore aggiunto ai prezzi base, al netto dei redditi da lavoro dipendente, pertanto, comprende le remunerazioni del lavoro autonomo e del capitale, il profitto e gli ammortamenti, a differenza dell'utile aziendale riferibile alla gestione caratteristica che, invece, li esclude. La scelta di utilizzare questa variabile, al netto delle imposte, ma al lordo dell'IRAP, è stata dettata dalla volontà di mettere in relazione le scelte di investimento, da parte degli operatori economici agricoli, con i risultati che l'investimento stesso produce. In quest'ottica l'ipotesi di base è che essa possa rappresentare sia un indice corrente di aspettative future che un indicatore volto ad esprimere la capacità di autofinanziamento dell'impresa, nel caso in cui il capitale impiegato sia dell'impresa stessa. In tal senso un valore positivo del risultato lordo di gestione crea per l'imprenditore una prospettiva ottimistica circa la possibilità di avere, investendo, profitti positivi e riuscire a rimpiazzare il capitale obsoleto, remunerare il capitale investito e/o far fronte all'indebitamento assunto con le banche per il finanziamento degli investimenti. Inoltre un risultato lordo di gestione positivo, al netto delle imposte pagate, rappresenta anche l'opportunità di autofinanziamento dell'impresa dopo aver onorato il debito tributario²⁰³. L'IRAP resta inclusa nel risultato lordo di gestione, rappresentando un tributo che colpisce il profitto d'impresa, pur essendo commisurato al valore aggiunto prodotto, ma il cui peso può variare in rapporto alle scelte di investimento poste in essere dagli operatori economici agricoli²⁰⁴. In tal senso l'inclusione nel modello delle aliquote IRAP, riferite al tempo t-1, si giustifica alla luce della necessità, da parte dell'imprenditore, di programmare gli investimenti in funzione della leva fiscale, in presenza di un tributo che, nel settore agricolo, permette la deduzione degli ammortamenti o degli investimenti, in funzione della tipologia d'impresa.

²⁰³ Le imposte sono normalmente pagate "attingendo" al risultato di gestione del periodo successivo a quello su cui di fatto vengono calcolate, questo è il motivo per il quale il risultato lordo di gestione non viene ritardato di un periodo, contrariamente a quanto avviene per il credito.

²⁰⁴ L'IRAP rappresenta l'unica imposta "manipolabile" da parte dell'imprenditore, fatta eccezione, almeno in parte, per l'IRES e l'IRPEF a bilancio.

Par. 4.5.1 I risultati della stima

L'analisi preliminare dei dati mostra l'esistenza di forti legami lineari (superiori a 0.5) tra alcune variabili, in particolare si registra una importante correlazione lineare, di segno positivo tra la variabile dipendente (IFL) e gli investimenti dell'anno precedente (IFLC_1, 0.81) e tra la variabile dipendente e il credito riferito all'anno precedente (CRC_1, 0.75). Si registra, inoltre, una forte correlazione lineare anche tra gli investimenti e l'aliquota IRAP riferita all'anno precedente (ALIRAP, 0.68).

Figura 7. I risultati della stima²⁰⁵

| Regression Statistics | |
|-----------------------|----------|
| Multiple R | 0,93872 |
| R Square | 0,88120 |
| Adjusted R Square | 0,85150 |
| Standard Error | 0,03855 |
| Observations | 21,00000 |

| | Df | SS | MS | F | Significance F |
|------------|----------|---------|---------|----------|----------------|
| Regression | 4,00000 | 0,17640 | 0,04410 | 29,66922 | 0,00000 |
| Residual | 16,00000 | 0,02378 | 0,00149 | | |
| Total | 20,00000 | 0,20019 | | | |

| | Coefficients | SE | t Stat | P-value | Lower 95% | Upper 95% | Lower 95,0% | Upper 95,0% |
|-----------|--------------|---------|----------|---------|-----------|-----------|-------------|-------------|
| Intercept | -0,12939 | 0,14358 | -0,90116 | 0,38087 | -0,43377 | 0,17499 | -0,43377 | 0,17499 |
| IFLC-1 | 0,71936 | 0,15581 | 4,61689 | 0,00029 | 0,38906 | 1,04966 | 0,38906 | 1,04966 |
| CRC-1 | 0,09941 | 0,05710 | 1,74091 | 0,10089 | -0,02164 | 0,22046 | -0,02164 | 0,22046 |
| RLGN | 0,31035 | 0,06571 | 4,72294 | 0,00023 | 0,17105 | 0,44966 | 0,17105 | 0,44966 |
| ALIRAP-1 | 0,05200 | 0,02228 | 2,33406 | 0,03296 | 0,00477 | 0,09924 | 0,00477 | 0,09924 |

L'analisi dei risultati della stima del modello mostra valori soddisfacenti per l'R quadro che risulta pari a 0.88. Anche l'R quadro corretto, che tiene conto del numero dei regressori (4) e dell'ampiezza campionaria (21), indica che la variabilità degli investimenti è spiegata per l'85% dal modello proposto.

Il test F, per la verifica della significatività congiunta dei coefficienti del modello di regressione multipla, indica che possiamo rifiutare l'ipotesi di assenza di una relazione significativa tra la variabile dipendente (IFLC) e l'insieme delle variabili esplicative. Infatti il p value della statistica F risulta uguale a $0.000 < 0.05$, ciò significa che possiamo rifiutare l'ipotesi che i coefficienti di regressione siano pari a zero (ipotesi H_0), pertanto, c'è una relazione lineare tra almeno una variabile esplicativa e la variabile dipendente I. Il test T per la verifica della significatività dei singoli coefficienti di regressione indica che i coefficienti di tutte le variabili sono significativi al 95% ad esclusione del coefficiente di CRC_1 che risulta significativo al 90%. Infatti i p-value sono sempre < 0.05 , tranne che per CRC_1 (0.10) e quindi

²⁰⁵ La stima si riferisce al settore Agricoltura, caccia e silvicoltura in quanto per gli anni anteriori al 1998 non sono disponibili i dati delle imposte relative alla pesca. I risultati dei test vengono riportati in appendice, sez. B (pag.123 e ss.).

possiamo escludere che sia nullo il contributo che le variabili esplicative considerate danno alla spiegazione del fenomeno. La costante, invece, risulta non significativa (p-value 0.38).

Par. 4.5.2 Commento ai risultati

Dai risultati ottenuti dalla stima econometrica possiamo dedurre un aumento degli investimenti (IFLC_1) e del credito (CRC_1), disponibili nell'anno precedente induce una variazione positiva degli investimenti, al pari di un aumento del risultato lordo di gestione al netto delle imposte (RLGN) e delle aliquote IRAP (ALIRAP) riferite dell'anno precedente.

Tav. 6 *Le elasticità di breve e lungo periodo*

| Elasticità | CRC-1 | RLGN | AL IRAP-1 |
|----------------------|--------------|-------------|------------------|
| <i>breve periodo</i> | 0,12 | 0,29 | 0,05 |
| <i>lungo periodo</i> | 0,13 | 1,012 | 0,19 |

Un'indicazione sull'intensità della variazione di investimenti, in risposta ad una modificazione delle variabili esplicative, ci viene fornita dai valori delle elasticità, riportati nella Tav. 6. Essi mostrano che un incremento unitario di credito disponibile comporta un incremento degli acquisti in beni di investimento, del 12% nel breve periodo e del 13% nel lungo. Ciò perché, coerentemente con la teoria dell'acceleratore flessibile adotta in questo lavoro, una maggiore disponibilità di credito consente di realizzare i programmi di investimento già stabiliti, sia attraverso aggiustamenti parziali, nel breve periodo, che modificazioni della capacità produttiva nel lungo periodo.

Al contrario il risultato lordo di gestione al netto delle imposte, ma al lordo dell'IRAP, produce risultati differenziati sulla domanda di investimenti a seconda dell'arco temporale considerato. Infatti i valori delle elasticità, di breve periodo, indicano che un aumento di una unità del risultato lordo di gestione provoca un incremento del 30% circa degli investimenti mentre, nel lungo periodo, ne determina un incremento più che proporzionale. Ciò dipende, primariamente, dal ruolo rivestito dalla variabile in esame che rappresenta le opportunità di autofinanziamento a disposizione dell'impresa (in caso di finanziamento con capitale proprio), condizionate però delle scelte poste in essere dall'imprenditore. Quest'ultimo, nel breve periodo, può variare, in misura limitata, le quantità fattori impiegati nel processo produttivo, che risultano vincolate alla tecnica produttiva prescelta. Nel lungo periodo, invece, ha la possibilità di incidere in modo più significativo sui risultati economici dell'impresa, cambiando la tecnica produttiva e di conseguenza il carico fiscale sopportato. Ciò significa che in questo caso diventa più importante l'influenza esercitata dal risultato lordo di gestione sulla domanda di investimenti delle imprese agricole, che aumenta la sensibilità di questi ultimi ad una variazione del primo. In tale ambito, pertanto, non stupisce che una variazione unitaria dell'aliquota IRAP produca una modificazione degli

investimenti solo del 5% nel breve periodo e del 20% circa nel lungo. Infatti l'aliquota IRAP rappresenta un dato al quale l'impresa può reagire in misura limitata, nel breve periodo, ed in modo più incisivo nel lungo periodo, attraverso un adeguamento della domanda di fattori alla nuova situazione fiscale.

Infine il valore assunto dal coefficiente di aggiustamento (0,28) suggerisce una lenta capacità di adeguamento del capitale esistente a quello desiderato. Ciò è anche dovuto al fatto che la stima riguarda la domanda aggregata di beni di investimento, e pertanto non tiene conto delle differenze esistenti tra le tipologie di beni che possono costituirne oggetto e che, d'altra parte, risentono in modo diverso dell'influenza esercitata dalle variabili esplicative in esame ed in particolar dall'aliquota IRAP.

Considerazioni conclusive

Con l'introduzione dell'IRAP e l'abolizione di una serie di contributi e tributi si aveva l'obiettivo di realizzare un'operazione neutrale dal punto di vista degli effetti di finanza pubblica, mantenendo invariato il livello di pressione fiscale. In realtà "ciò non significava invarianza del carico fiscale ricadente su ciascun contribuente, al contrario, come lo stesso ministro Visco aveva avuto modo di dichiarare "il nuovo tributo avrebbe provocato rilevantissimi effetti redistributivi nel mondo produttivo e all'interno stesso dei singoli settori o delle singole categorie di contribuenti"²⁰⁶

L'applicazione dell'IRAP, infatti, ha determinato uno spostamento del carico fiscale dagli altri settori verso l'agricoltura, e all'interno di essa il tributo ha inciso in modo differenziato in rapporto alla tipologia giuridica di impresa colpita. Al riguardo la presenza delle deduzioni dall'imponibile, variabili in rapporto alle caratteristiche dei soggetti passivi, ha comportato delle differenziazioni nell'impatto dell'IRAP che si sono ripercosse anche a livello territoriale. Hanno contribuito a questo processo le disposizioni relative alla ripartizione regionale delle basi imponibili, basate sull'estensione dei terreni posseduti dalle imprese e sulle remunerazioni, corrisposte ai lavoratori dipendenti, nei singoli territori dove risultano ubicati gli stabilimenti.

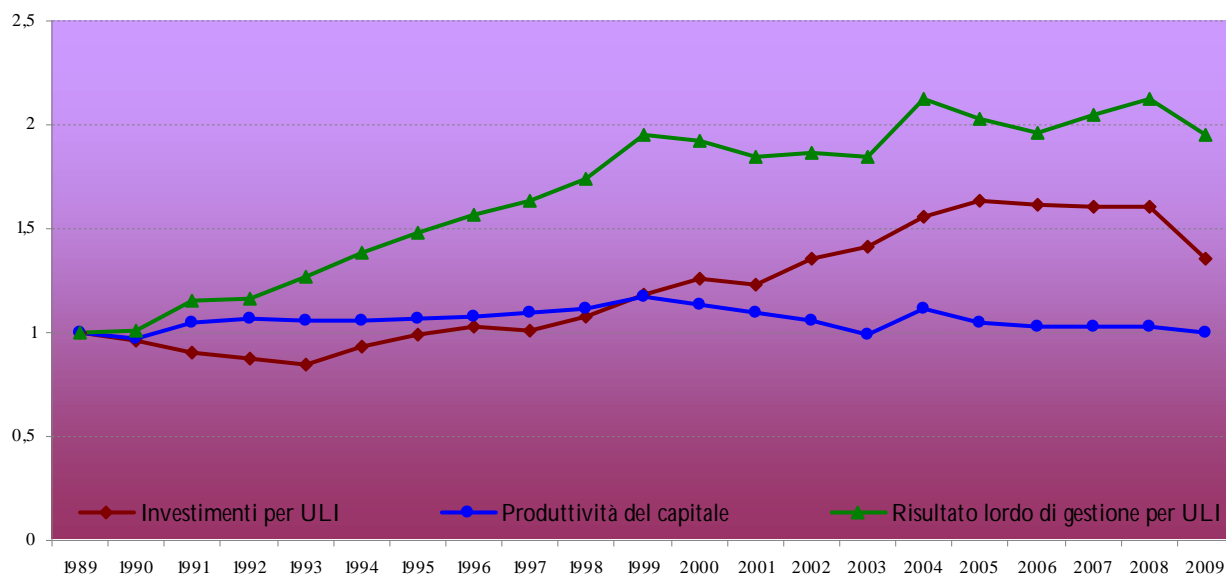
Le particolarità stabilite dalla normativa IRAP, con riferimento al settore agricolo, inoltre, hanno avuto dei riflessi sulle scelte di investimento delle imprese interessate, come dimostrano i risultati ottenuti con la stima econometrica.

I risultati emersi indicano la presenza di una relativa rigidità degli investimenti alle variazioni dell'aliquota d'imposta, in particolare, l'influenza esercitata da quest'ultima sulla dinamica della formazione di capitale fisso in agricoltura, nel breve periodo, risulta pari al 5%, di gran lunga inferiore a quella registrata dalla variabile credito. Viceversa nel lungo periodo un incremento unitario dell'aliquota d'imposta è in grado di determinare una variazione degli investimenti del 20% circa.

In realtà, come mostra il grafico riportato nella figura 8, negli anni successivi all'introduzione del tributo (1999-2003) gli investimenti fissi lordi per unità di lavoro indipendente hanno registrato un incremento rilevante (+4,7%), a cui tuttavia non si è accompagnata una variazione positiva del risultato lordo di gestione per unità di lavoro (-1,4%) né un incremento della produttività del capitale (-4,1%). Ciò significa che l'applicazione del tributo ha provocato solo un effetto di reazione alla novità fiscale da parte degli agenti economici, a cui non hanno fatto seguito risultati economici in linea con l'evoluzione della dinamica degli investimenti. Al contrario l'osservazione dei dati mostra che negli anni in cui l'IRAP ha operato a pieno regime (2004-2009) gli investimenti si sono progressivamente ridotti (-3,4%) attestandosi ad un livello inferiore rispetto a quello precedente l'imposta.

²⁰⁶ Cit. G. Falsitta, *Aspetti e problemi dell'IRAP* in Rivista di diritto tributario, 1997, I.

Figura 8. Investimenti, produttività del capitale e risultato lordo di gestione nel periodo 1989-2009, (1989=1)



Fonte: elaborazioni su dati ISTAT, Conti economici nazionali, Agricoltura, silvicoltura e pesca (1989-2009)

Da quanto detto si può dedurre che l'obiettivo di incentivare la capitalizzazione delle imprese (unitamente alla DIT), alla base anche della normativa differenziata stabilita per il settore agricolo è stato nella realtà disatteso. Il livello di analisi sviluppato in questo lavoro, purtroppo, non permette di fare delle ulteriori riflessioni circa l'incidenza del tributo per le diverse tipologie giuridiche di impresa colpite, ma consente di trarre alcune indicazioni generali sugli effetti prodotti dall'IRAP in agricoltura, di cui è necessario tenere conto per correggere le eventuali distorsioni e adottare nuovi indirizzi di politica economica.

Bibliografia

- A. B. Atkinsons, E. Stiglitz, *Lectures on Public Economics*, McGraw-Hill Book Company (UK), Maidenhead, Berkshire, 1980.
- A. Bodrito, *L'IRAP tra genesi ed esegesi*, in *Diritto e pratica tributaria*, Cedam, Parte I, 1999.
- A. Cristofaro, *Le statistiche tributarie: una lente deformata ma necessaria per l'analisi del mondo agricolo*, Agriregionieuropa, settembre 2011, n. 26.
- A. Cristofaro, M. Monda, *La fiscalità di vantaggio nel settore agricolo: un'analisi regionale*, Agriregionieuropa, dicembre 2010, n. 23.
- A. Caiumi, Di Nicola F., *IRAP: considerazioni, distribuzione 2002 e prospettive*, Collana "I temi dei rapporti dell'ISAE", ISAE, 2005.
- Agricoltura: un taglio all'IRAP*, Sole 24 Ore, 31 ottobre 1998.
- A. Marenzi, L. Pagani, *Le scelte finanziarie delle imprese italiane*, *Politica economica*, Il Mulino, agosto 2003, n. 2.
- A. M. Franzosi, *Costo del capitale e struttura finanziaria: valutazione degli effetti IRPAP e Dit*, Istituto per la ricerca sociale, 1998.
- All'esame dei trenta una raffica di dubbi*, Sole 24 Ore, 25 ottobre 1997.
- Baggio, *Profili di irrazionalità e illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, *Rivista di diritto tributario*, Giuffrè, 1997, I.
- Banca d'Italia, *I recenti provvedimenti di riordino del sistema fiscale*, *Bollettino economico* n. 30, febbraio 1998.
- Bardazzi R., Di Majo A., Pazienza M. C., *L'IRAP: un'imposta ancora virtuosa?*, *Studi e Note di Economia*, n.1, 2006.
- Bilancio arbitro per IRAP e DIT*, Sole 24 Ore, 23 ottobre 1997.
- C. Abitabile, A. Scardera, *La rete contabile agricola nazionale*, INEA, 2003.
- C. Cosciani, *I principi fondamentali della riforma tributaria- Relazione della Commissione della riforma tributaria*, Roma, 1948, in *Scritti scelti di Finanza Pubblica*, Cedam, 1983.
- Commissione di studio per il decentramento fiscale, *Proposte per la realizzazione del federalismo fiscale*, Relazione finale, Volume I, Marzo 1996.
- C. Quintano, *Sulla funzione degli investimenti*, *Quaderni sardi di economia*, 1998, n.3
- D. King, *Lo stato della teoria dei rapporti intergovernativi*, in E. Giardina, I. Magnani, G. Pola, G. Sobbrío (a cura di) *Livelli di governo e loro finanziamento: teoria, esperienze e istituzioni*, Franco Angeli, 1988.
- Di Majo, *Struttura tributaria e struttura economica: il prelievo sulle imprese*, in E. Gerelli (a cura di), *Sistema tributario oggi e domani*, franco Angeli, 1986.
- E. De Mita, *In linea con la Costituzione*, Il sole 24 ore, 18 settembre 1996.

- E. Santarelli, E. Zaninotto, *La valutazione degli effetti economici degli incentivi alle imprese* in L'Industria XXVII, aprile-giugno 2007, n. 2.
- E. Zangari, *Gli effetti della riforma della tassazione societaria in Italia sulle preferenze finanziarie e sulle scelte di investimento delle imprese*, Politica economica, agosto 2009, n.2
- F. Battistoni Ferrara, *L'IRAP è un'imposta incostituzionale?*, in Rivista di diritto tributario, Giuffrè, Parte I.
- F. Fiorillo, L. Robotti, *Effetti della riforma IRAP nelle Marche*, Clua edizioni, 1999.
- F. Forte, *Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Einaudi, 1973.
- F. Gallo, *Ratio e struttura dell'IRAP*, Rassegna tributaria, Il Fisco, 1998, n.3
- F. Gallo, *Il federalismo fiscale cooperativo*, in Enciclopedia Giuridica, 1996.
- F. Giavazzi, *L'IRAP punisce chi da lavoro*, Il Corriere della sera, 14 ottobre 2009.
- F. Lechi, *Applicazioni quantitative relative allo sviluppo del settore agricolo*, Rivista di Economia Agraria, 1970, n. 2-3.
- F. Osculati, *L'IRAP e il federalismo dimezzato*, Società italiana di economia pubblica, Working paper, aprile 2005 n.402.
- F. Reviglio, *Come siamo entrati in Europa*, Utet, 1998.
- G. Bonifati, *Progresso tecnico, concorrenza e decisioni di investimenti*, Politica Economica, aprile 1997, n.1.
- G. Calcagnini, Travaglini Giuseppe, *Componenti permanenti e transitorie degli investimenti in Italia*, Rivista italiana degli economisti, agosto 1998, n.2.
- G. Gaetani D'Aragona, *Produttività e agricoltura*, Giuffrè, 1969.
- G. Garofalo, *Investimenti netti e progresso tecnico nell'agricoltura meridionale*, Rivista di Economia Agraria, 1970 n. 2-3.
- G. Marongiu, *IRAP lavoro autonomo e costituzione*, Diritto e Pratica tributaria, I, 2000.
- G. Maurizi, D. Monacelli, *Il processo di riforma della tassazione dei redditi societari in Italia*, Studi e Note di Economia, 2002, n.3.
- G. Orlando, *Idee per un modello simulativo per l'agricoltura italiana*, in Rivista di economia agraria, 1975, n.4.
- G. P. Tosoni, *Agricoltura e Fisco*, Sole 24 Ore, 2003.
- G. Peleggi e G. Guerrieri, *Rivoluzione IREP per il costo del lavoro*, Il Sole 24 ore, 28 dicembre 1996.
- G. Porcaro, *Riflessioni sulla soggettività passiva dell'IRAP: in particolare i casi del non residente, degli enti non commerciali e delle amministrazioni Pubbliche*, Rassegna tributaria, Il Fisco, 1997.
- G. Ricordy, *L'IREP lascia: si chiamerà IRAP*, Sole 24 ore, 30 aprile 1997.
- G. Stornaiuolo, *Gli effetti dell'IRAP sulle imprese del Mezzogiorno*, Rivista economica del Mezzogiorno, Il Mulino, 1997, n.3.
- G. Stornaiuolo, *Gli effetti sulle imprese dell'imposizione IRAP-DIT e delle nuove misure inserite nella legge finanziaria del 1999: un raffronto territoriale*, Rivista economica del Mezzogiorno, Il Mulino, 1999, n.1-2.
- G. Stornaiuolo, *L'efficacia delle agevolazioni territoriali IRAP*, in Rivista economica del Mezzogiorno, Il

Mulino, 1998, n.1.

G. Tabellini, *L'Irap zavorre il volo delle PMI oltre la crisi*, Il Sole 24 ore, 11 ottobre 2009.

G. Tremonti, *Fisco: le promesse mancate*, il Sole 24 ore, 19 aprile 1997.

H. R. Varian, *Microeconomia*, Cafoscarina, 2002.

INEA, *Annuario dell'agricoltura italiana*, Edizioni Scientifiche Italiane, anni vari.

IRAP colpisce il lavoro, Sole 24 Ore, 11 agosto 2010.

IRAP nessun rimedio agli errori, Sole 24 Ore, 17 novembre 2006.

IRAP: un rebus per le imprese, Sole 24 Ore, 22 marzo, 2001.

IRPET, *L'Irap e la pressione fiscale sulle imprese in Toscana*, Rapporto finale, 2002

ISMEA, *Agricoltura e Fisco*, 2003.

ISTAT, *Misure di produttività, anni 1980-2009*, 3 agosto 2010.

L. Castellani, *La domanda di capitali nell'agricoltura italiana*, Rivista di Economia Agraria, 1977, n.1.

L. Tosi, *Principi generali del sistema tributario locale*, Rivista di Diritto Tributario, Giuffrè, 1995.

L'IRAP conferma i rincari, Sole 24 Ore, 13 luglio 2006.

M. Bordignon, U. Galmarini, *Dall'IRAP all'IVA*, La Voce, 9 novembre 2009.

M. C. Guerra, S. Giannini, *Tagli all'IRAP, Gli obiettivi e gli strumenti*, La Voce, 25 luglio 2005.

M. C. Guerra, S. Giannini, *Il cuneo d'imposta sul lavoro e sul capitale*, La Voce, 25 luglio 2005.

M. Donno, *La finanza locale: ICI, IRAP e tributi locali*, Mimeo, 2005.

M L. Katz, H. S. Rosen, *Microeconomia*, McGraw-Hill, 1996.

M. Leccisotti, *Politiche dell'impresa e sistema tributario*, Liguori editore, 1984.

M. Marè e A. Caiaffa, *Irap e federalismo fiscale*, Le Istituzioni del federalismo, Maggioli editore, maggio-agosto 1999, n. 3-4.

M. Marè, *Strumenti per l'autonomia tributaria delle regioni*, in E. Buglione, V. Patrizi (a cura di), *Governo e governi*, Guffrè, 1998.

M. Menegatti, *Tassazione sui profitti e scelte di investimento in presenza di un vincolo di pareggio del bilancio pubblico*, *Politica Economica*, Il Mulino, agosto 2003, n.2.

M. Monda, *L'evasione fiscale in agricoltura: il caso dell'IRAP*, dicembre 2010, n.23.

M. T. Monteduro, P. A. Vagliasindi, *IRAP e costo dei fattori produttivi: un'analisi delle distorsioni fiscali*, Ministero delle Finanze Roma, 2001.

Ma il gettito dell'Iva ha poche somiglianze, Sole 24 Ore, 21 marzo 2006.

M. Basilavecchia in *IRAP legittima per la Consulta ma possibile l'esclusione dei professionisti privi di organizzazione*, *Rassegna tributaria*, Il Fisco, 2001, n.1.

Ministero delle Finanze, Commissione per la riforma della finanza regionale, *Relazione conclusiva*, *Rassegna tributaria*, Il Fisco, 1994.

Ministero delle Finanze, *La riforma fiscale*, Libro Bianco, dicembre 1994.

- Montezemolo: balletto umiliante sull'IRAP*, Sole 24 Ore, 17 novembre 2004.
- N. Cappuccio, Orsi R., *Econometria*, Il Mulino, 2005.
- O. Blanchard, *Scoprire la macroeconomia*, Il Mulino, 2003.
- P. Rizzi, *Prezzi e redditi nell'agricoltura italiana degli anni settanta*, Quaderni della Rivista di economia Agraria, 1980.
- P. Bosi, *Corso di Scienza delle Finanze*, Il Mulino, 1996.
- P. Bosi, M. C. Guerra, *I tributi nell'economia Italiana*, Il Mulino ed. 2004 e 2008.
- P. Liberati, *Una nota sui principi applicativi dell'imposta regionale sulle attività produttive* in Studi e Note di Economia, 1997, n. 1.
- P. Rizzi, *Prezzi e redditi nell'agricoltura italiana degli anni settanta* in Quaderni della Rivista di Economia Agraria, Il Mulino, 1980.
- P. Saraceno, *L'imposizione dei redditi di r.m. cat. B nell'attuale situazione economica*, Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, Giuffrè, 1964.
- P. Sylos Labini, *Prezzi distribuzione e investimenti in Italia dal 1951 al 1966: uno schema interpretativo*, Moneta e Credito, Banca Nazionale del Lavoro, 1967, vol. 20, n.79.
- Per l'occupazione il fisco faccia la sua parte*, Sole 24 Ore, 23 marzo 1998.
- PROMETEIA, *Il dibattito sull'IRAP: alcune valutazioni quantitative degli effetti economici*, Rapporto 2005.
- Q. Paris, *Certezze e novità in economia della produzione*, QA Rivista dell'Associazione Rossi-Doria, Franco Angeli, 2009, n. 3.
- R. Bardazzi, A. Di Majo, M. C. Paziienza, *L'IRAP un'imposta ancora virtuosa*, Studi e Note di Economia, 2006, n.1.
- R. Convevole, *La ristrutturazione dell'IRAP: un'analisi degli effetti*, Documento di lavoro dell'Ufficio studi dell'Agenzia delle entrate, 2003, n.3.
- R. Giacinti, S. Lorenzini, L. Tudini, *Gli effetti dell'IRAP sull'agricoltura toscana*, IRPET, 1998
- R. Halvorsen, *The effects of tax policy on investment in agriculture*, the Review on Economics and Statistics, agosto 1991, vol. 73, n.3.
- R. Lupi, *L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, Rassegna tributaria, Il Fisco, 1997, n.6.
- R. Paladini, F. Di Nicola, *IRAP un rebus per le imprese*, Il Sole 24 ore, 22 marzo 2001.
- R. Paladini, *Alcuni aspetti di efficienza nella riforma della tassazione delle attività finanziarie*, Politica economica, dicembre 2002, n.3.
- R. Paladini, *IRAP troppe polemiche poco documentate*, mimeo, 2009.
- R. Paladini, *Profittabilità e costo del lavoro. Aspetti analitici dell'introduzione di IRAP e DIT*, Mimeo, 2000.
- R. Schiavolin, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in Commento agli interventi di riforma, M. Miccinesi (a cura di), Cedam, 1999.
- R. Schiavolin, *Sulla dubbia conformità dell'IRAP al principio di capacità contributiva*, Rivista di diritto tributario,

Giuffrè, 1998, I.

S. Pisani, C. Polito, *La dinamica delle basi imponibili IRAP 1999-2002*, Documento di lavoro dell'Ufficio studi dell'Agenzia delle entrate, 2007, n.3.

S. Staffolani, *Riforma IRAP e domanda di fattori produttivi*, L'industria XXI aprile - giugno 2003.

Super IRAP in 6 regioni, Sole 24 Ore, 15 giugno 2006.

T. Adams, *Fundamentals problems of federal income taxation* in Quaterly journal of economics, Vol. XXXV, 1921.

T. Serra, S. Stefanou, J. M. Jil, A. Featherstone, *Investment rigidity and policy measures*, European Review of Agricultural Economics, aprile 2009.

Un'IRAP spacca regioni, Sole 24 Ore, 6 aprile 1998.

V. Ceriani, F. Frasca, R. Paladini, *Fiscalizzazione degli oneri sociali una questione ancora aperta*, Politica Economica, Il Mulino, aprile 1994, Vol. X, n.1

V. Ceriani, F. Frasca, R. Violi, *La fiscalizzazione degli oneri sociali*, Ricerche e metodi per la Politica Economica, Banca D'Italia, 1989.

V. Giannone, *Tutto Agricoltura, Gruppo 24ore*, 2011.

V. Visco, *Le ragioni dell'IRAP*, la Voce, 23 ottobre 2009.

V. Visco, *Riflessioni a margine dell'istituenda IRAP*, in Diritto e Pratica tributaria, Cedam, 1997, parte I, n. 2.

V. Visco, *Alcune considerazioni in tema di riforma fiscale e neutralità della tassazione*, Politica economica, 2002, n.3.

V. Visco, *L'evoluzione dell'imposta sulle società in Italia*, Politica economica, aprile 2011, n.1.

Visco: nel 98 meno tasse per le imprese, Sole 24 Ore, 3 agosto 1997.

W. E. Kuiper, Geert J Thijssen, *Determinants of private investment in Dutch agriculture*, European Review of Agricultural Economics, Luglio 1995.

Appendice statistica

Sez. A Fonti statistiche

I dati utilizzati nel lavoro derivano dalle seguenti fonti:

ISTAT, Conti economici nazionali disponibili all'indirizzo web: <http://www.istat.it/it/archivio/25004> e regionali reperibili al seguente indirizzo: <http://www.istat.it/it/archivio/12718> per le serie storiche riferite: agli investimenti fissi lordi, al valore aggiunto, alle unità di lavoro, al capitale, ai redditi da lavoro dipendente del settore Agricoltura, silvicoltura e pesca.

Ministero delle finanze, Analisi delle dichiarazioni IRAP e IVA disponibili al seguente indirizzo: http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/studi_statistiche/dichiarazioni.html per le serie storiche riferite al prelievo tributario, al numero e alla tipologia giuridica delle imprese, parte delle quali sono riportate nell'appendice statistica.

Agrefit, Banca dati dell'Associazione Alessandro Bartola, disponibile al seguente indirizzo web: <http://grecof2.econ.univpm.it/cgi-bin/agrefit/ask.py> per le serie storiche riferite al credito all'Agricoltura nel periodo 1989-2000, aggiornate per gli anni successivi con i dati forniti dalla **Banca d'Italia**, disponibili al seguente indirizzo web: <http://bip.bancaditalia.it/4972unix/homebipita.htm>.

Sez. B Tavole statistiche

Numero delle dichiarazioni IRAP Persone fisiche, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2001, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2002

CODICE SETTORE = 01 - Agricoltura, caccia e silvicoltura

| VALORE DELLA PRODUZIONE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---------------------------------|----------------------|
| da 0 a 2.500 | 81.078 |
| da 2.500 a 5.000 | 77.877 |
| da 5.000 a 7.000 | 43.611 |
| da 7.000 a 10.000 | 46.537 |
| da 10.000 a 15.000 | 49.314 |
| da 15.000 a 20.000 | 29.807 |
| da 20.000 a 25.000 | 19.173 |
| da 25.000 a 30.000 | 14.025 |
| da 30.000 a 40.000 | 18.258 |
| da 40.000 a 50.000 | 11.202 |
| da 50.000 a 60.000 | 7.321 |
| da 60.000 a 100.000 | 13.241 |
| da 100.000 a 185.920 | 7.114 |
| da 185.920 a 200.000 | 448 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.720 |
| da 300.000 a 500.000 | 998 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 425 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 133 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 11 |
| da 5.000.000 a 25.000.000 | 3 |
| TOTALE | 422.296 |

CODICE SETTORE = 02 - Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| VALORE DELLA PRODUZIONE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---------------------------------|----------------------|
| da 0 a 2.500 | 1.492 |
| da 2.500 a 5.000 | 741 |
| da 5.000 a 7.000 | 505 |
| da 7.000 a 10.000 | 546 |
| da 10.000 a 15.000 | 641 |
| da 15.000 a 20.000 | 594 |
| da 20.000 a 25.000 | 359 |
| da 25.000 a 30.000 | 226 |
| da 30.000 a 40.000 | 294 |
| da 40.000 a 50.000 | 157 |
| da 50.000 a 60.000 | 118 |

| | |
|--------------------------|-------|
| da 60.000 a 100.000 | 158 |
| da 100.000 a 185.920 | 62 |
| da 185.920 a 200.000 | 2 |
| da 200.000 a 300.000 | 5 |
| da 300.000 a 500.000 | 4 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 2 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 4 |
| TOTALE | 5.910 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di persone, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2001, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2002

CODICE SETTORE = 01 - Agricoltura, caccia e silvicoltura

| VALORE DELLA PRODUZIONE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|-----------------------------|
| da 0 a 2.500 | 2.505 |
| da 2.500 a 5.000 | 2.234 |
| da 5.000 a 7.000 | 1.509 |
| da 7.000 a 10.000 | 2.055 |
| da 10.000 a 15.000 | 2.770 |
| da 15.000 a 20.000 | 2.297 |
| da 20.000 a 25.000 | 1.921 |
| da 25.000 a 30.000 | 1.592 |
| da 30.000 a 40.000 | 2.732 |
| da 40.000 a 50.000 | 2.198 |
| da 50.000 a 60.000 | 1.763 |
| da 60.000 a 100.000 | 4.419 |
| da 100.000 a 185.920 | 4.014 |
| da 185.920 a 200.000 | 353 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.429 |
| da 300.000 a 500.000 | 1.035 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 522 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 187 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 35 |
| da 5.000.000 a 25.000.000 | 9 |
| TOTALE | 35.579 |

CODICE SETTORE = 02 - Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| VALORE DELLA PRODUZIONE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|-----------------------------|
| da 0 a 2.500 | 132 |
| da 2.500 a 5.000 | 96 |
| da 5.000 a 7.000 | 57 |
| da 7.000 a 10.000 | 93 |

| | |
|----------------------|-------|
| da 10.000 a 15.000 | 168 |
| da 15.000 a 20.000 | 188 |
| da 20.000 a 25.000 | 154 |
| da 25.000 a 30.000 | 148 |
| da 30.000 a 40.000 | 218 |
| da 40.000 a 50.000 | 204 |
| da 50.000 a 60.000 | 178 |
| da 60.000 a 100.000 | 348 |
| da 100.000 a 185.920 | 240 |
| da 185.920 a 200.000 | 13 |
| da 200.000 a 300.000 | 44 |
| da 300.000 a 500.000 | 31 |
| oltre 500.000 | 13 |
| TOTALE | 2.325 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di capitali, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2001, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2002

CODICE SETTORE = 01 - Agricoltura, caccia e silvicoltura

| VALORE DELLA PRODUZIONE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---------------------------------|----------------------|
| minore di zero | 5.313 |
| zero | 1.259 |
| da 0 a 2.500 | 1.122 |
| da 2.500 a 5.000 | 555 |
| da 5.000 a 7.000 | 330 |
| da 7.000 a 10.000 | 431 |
| da 10.000 a 15.000 | 563 |
| da 15.000 a 20.000 | 496 |
| da 20.000 a 25.000 | 390 |
| da 25.000 a 30.000 | 344 |
| da 30.000 a 40.000 | 569 |
| da 40.000 a 50.000 | 458 |
| da 50.000 a 60.000 | 450 |
| da 60.000 a 100.000 | 1.108 |
| da 100.000 a 185.920 | 1.284 |
| da 185.920 a 200.000 | 138 |
| da 200.000 a 300.000 | 664 |
| da 300.000 a 500.000 | 661 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 524 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 327 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 88 |
| oltre 5.000.000 | 69 |
| TOTALE | 17.143 |

CODICE SETTORE = 02 - Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| VALORE DELLA PRODUZIONE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---------------------------------|----------------------|
| minore di zero | 501 |
| zero | 112 |
| da 0 a 2.500 | 58 |
| da 2.500 a 5.000 | 40 |
| da 5.000 a 7.000 | 24 |
| da 7.000 a 10.000 | 32 |
| da 10.000 a 15.000 | 40 |
| da 15.000 a 20.000 | 26 |
| da 20.000 a 25.000 | 37 |
| da 25.000 a 30.000 | 42 |
| da 30.000 a 40.000 | 62 |
| da 40.000 a 50.000 | 61 |
| da 50.000 a 60.000 | 51 |
| da 60.000 a 100.000 | 163 |
| da 100.000 a 185.920 | 128 |
| da 185.920 a 200.000 | 17 |
| da 200.000 a 300.000 | 79 |
| da 300.000 a 500.000 | 51 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 40 |
| oltre 1.000.000 | 19 |
| TOTALE | 1.583 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Persone fisiche, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2002, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2003

SETTORE ECONOMICO = Agricoltura, caccia e silvicoltura

| VALORE DELLA PRODUZIONE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---------------------------------|----------------------|
| minore di zero | 73.787 |
| zero | 4.383 |
| da 0 a 2.500 | 74.360 |
| da 2.500 a 5.000 | 75.080 |
| da 5.000 a 7.000 | 43.400 |
| da 7.000 a 10.000 | 45.473 |
| da 10.000 a 15.000 | 48.732 |
| da 15.000 a 20.000 | 29.518 |
| da 20.000 a 25.000 | 19.476 |
| da 25.000 a 30.000 | 13.983 |
| da 30.000 a 40.000 | 18.189 |
| da 40.000 a 50.000 | 11.176 |
| da 50.000 a 60.000 | 7.573 |

| | |
|--------------------------|----------------|
| da 60.000 a 100.000 | 13.681 |
| da 100.000 a 185.920 | 7.501 |
| da 185.920 a 200.000 | 498 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.838 |
| da 300.000 a 500.000 | 1.056 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 427 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 139 |
| oltre 2.500.000 | 18 |
| TOTALE | 490.288 |

SETTORE ECONOMICO = Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| VALORE DELLA PRODUZIONE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|-----------------------------|
| minore di zero | 927 |
| zero | 29 |
| da 0 a 2.500 | 1.392 |
| da 2.500 a 5.000 | 711 |
| da 5.000 a 7.000 | 583 |
| da 7.000 a 10.000 | 476 |
| da 10.000 a 15.000 | 662 |
| da 15.000 a 20.000 | 587 |
| da 20.000 a 25.000 | 403 |
| da 25.000 a 30.000 | 277 |
| da 30.000 a 40.000 | 395 |
| da 40.000 a 50.000 | 198 |
| da 50.000 a 60.000 | 124 |
| da 60.000 a 100.000 | 209 |
| da 100.000 a 185.920 | 81 |
| oltre 185.920 | 18 |
| TOTALE | 7.072 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di persone, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2002, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2003

SETTORE ECONOMICO = Agricoltura, caccia e silvicoltura

| VALORE DELLA PRODUZIONE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|-----------------------------|
| minore di zero | 8.146 |
| zero | 1.240 |
| da 0 a 2.500 | 2.512 |
| da 2.500 a 5.000 | 2.143 |
| da 5.000 a 7.000 | 1.541 |
| da 7.000 a 10.000 | 2.007 |
| da 10.000 a 15.000 | 2.924 |

| | |
|---------------------------|--------|
| da 15.000 a 20.000 | 2.308 |
| da 20.000 a 25.000 | 1.954 |
| da 25.000 a 30.000 | 1.722 |
| da 30.000 a 40.000 | 2.721 |
| da 40.000 a 50.000 | 2.214 |
| da 50.000 a 60.000 | 1.701 |
| da 60.000 a 100.000 | 4.600 |
| da 100.000 a 185.920 | 4.046 |
| da 185.920 a 200.000 | 343 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.458 |
| da 300.000 a 500.000 | 890 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 496 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 146 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 28 |
| da 5.000.000 a 25.000.000 | 12 |
| TOTALE | 45.152 |

SETTORE ECONOMICO = Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| VALORE DELLA PRODUZIONE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|-----------------------------|
| minore di zero | 385 |
| zero | 109 |
| da 0 a 2.500 | 109 |
| da 2.500 a 5.000 | 89 |
| da 5.000 a 7.000 | 65 |
| da 7.000 a 10.000 | 79 |
| da 10.000 a 15.000 | 130 |
| da 15.000 a 20.000 | 150 |
| da 20.000 a 25.000 | 146 |
| da 25.000 a 30.000 | 160 |
| da 30.000 a 40.000 | 261 |
| da 40.000 a 50.000 | 206 |
| da 50.000 a 60.000 | 139 |
| da 60.000 a 100.000 | 335 |
| da 100.000 a 185.920 | 240 |
| da 185.920 a 200.000 | 14 |
| da 200.000 a 300.000 | 54 |
| da 300.000 a 500.000 | 38 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 14 |
| TOTALE | 2.723 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di capitali, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2002, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2003

SETTORE ECONOMICO = Agricoltura, caccia e silvicoltura

| VALORE DELLA PRODUZIONE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---------------------------------|----------------------|
| minore di zero | 5.378 |
| zero | 1.281 |
| da 0 a 2.500 | 1.193 |
| da 2.500 a 5.000 | 542 |
| da 5.000 a 7.000 | 334 |
| da 7.000 a 10.000 | 443 |
| da 10.000 a 15.000 | 583 |
| da 15.000 a 20.000 | 508 |
| da 20.000 a 25.000 | 439 |
| da 25.000 a 30.000 | 362 |
| da 30.000 a 40.000 | 611 |
| da 40.000 a 50.000 | 472 |
| da 50.000 a 60.000 | 386 |
| da 60.000 a 100.000 | 1.135 |
| da 100.000 a 185.920 | 1.265 |
| da 185.920 a 200.000 | 143 |
| da 200.000 a 300.000 | 707 |
| da 300.000 a 500.000 | 690 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 523 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 303 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 84 |
| oltre 5.000.000 | 69 |
| TOTALE | 17.451 |

SETTORE ECONOMICO = Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| VALORE DELLA PRODUZIONE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---------------------------------|----------------------|
| minore di zero | 449 |
| zero | 110 |
| da 0 a 2.500 | 75 |
| da 2.500 a 5.000 | 41 |
| da 5.000 a 7.000 | 33 |
| da 7.000 a 10.000 | 28 |
| da 10.000 a 15.000 | 52 |
| da 15.000 a 20.000 | 44 |
| da 20.000 a 25.000 | 50 |
| da 25.000 a 30.000 | 38 |
| da 30.000 a 40.000 | 73 |
| da 40.000 a 50.000 | 75 |
| da 50.000 a 60.000 | 54 |

| | |
|--------------------------|-------|
| da 60.000 a 100.000 | 162 |
| da 100.000 a 185.920 | 156 |
| da 185.920 a 200.000 | 18 |
| da 200.000 a 300.000 | 64 |
| da 300.000 a 500.000 | 63 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 36 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 18 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 5 |
| TOTALE | 1.644 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Persone fisiche, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2003, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2004

CODICE SETTORE ECONOMICO = Agricoltura, caccia e silvicoltura

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 82.188 |
| zero | 4.519 |
| da 0 a 2.500 | 73.323 |
| da 2.500 a 5.000 | 69.756 |
| da 5.000 a 7.000 | 42.639 |
| da 7.000 a 10.000 | 45.798 |
| da 10.000 a 15.000 | 48.339 |
| da 15.000 a 20.000 | 29.688 |
| da 20.000 a 25.000 | 19.502 |
| da 25.000 a 30.000 | 14.304 |
| da 30.000 a 40.000 | 18.900 |
| da 40.000 a 50.000 | 11.757 |
| da 50.000 a 60.000 | 7.911 |
| da 60.000 a 100.000 | 15.004 |
| da 100.000 a 185.920 | 8.198 |
| da 185.920 a 200.000 | 532 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.935 |
| da 300.000 a 500.000 | 1.072 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 518 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 153 |
| oltre 2.500.000 | 20 |
| TOTALE | 496.056 |

CODICE SETTORE ECONOMICO = Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 854 |
| zero | 41 |
| da 0 a 2.500 | 1.288 |
| da 2.500 a 5.000 | 785 |
| da 5.000 a 7.000 | 673 |
| da 7.000 a 10.000 | 663 |
| da 10.000 a 15.000 | 852 |
| da 15.000 a 20.000 | 451 |
| da 20.000 a 25.000 | 285 |
| da 25.000 a 30.000 | 218 |
| da 30.000 a 40.000 | 284 |
| da 40.000 a 50.000 | 191 |
| da 50.000 a 60.000 | 142 |
| da 60.000 a 100.000 | 197 |
| da 100.000 a 200.000 | 82 |
| da 200.000 a 300.000 | 12 |
| oltre 300.000 | 12 |
| TOTALE | 7.030 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di persone, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2003, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2004

CODICE SETTORE ECONOMICO = Agricoltura, caccia e silvicoltura

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 8.892 |
| zero | 1.394 |
| da 0 a 2.500 | 2.506 |
| da 2.500 a 5.000 | 2.145 |
| da 5.000 a 7.000 | 1.462 |
| da 7.000 a 10.000 | 1.987 |
| da 10.000 a 15.000 | 2.714 |
| da 15.000 a 20.000 | 2.288 |
| da 20.000 a 25.000 | 1.873 |
| da 25.000 a 30.000 | 1.624 |
| da 30.000 a 40.000 | 2.686 |
| da 40.000 a 50.000 | 2.185 |
| da 50.000 a 60.000 | 1.701 |
| da 60.000 a 100.000 | 4.683 |

| | |
|---------------------------|--------|
| da 100.000 a 185.920 | 4.153 |
| da 185.920 a 200.000 | 321 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.463 |
| da 300.000 a 500.000 | 943 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 504 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 166 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 31 |
| da 5.000.000 a 25.000.000 | 8 |
| TOTALE | 45.729 |

CODICE SETTORE ECONOMICO = Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 353 |
| zero | 98 |
| da 0 a 2.500 | 103 |
| da 2.500 a 5.000 | 80 |
| da 5.000 a 7.000 | 60 |
| da 7.000 a 10.000 | 72 |
| da 10.000 a 15.000 | 114 |
| da 15.000 a 20.000 | 123 |
| da 20.000 a 25.000 | 134 |
| da 25.000 a 30.000 | 122 |
| da 30.000 a 40.000 | 234 |
| da 40.000 a 50.000 | 199 |
| da 50.000 a 60.000 | 180 |
| da 60.000 a 100.000 | 380 |
| da 100.000 a 185.920 | 260 |
| da 185.920 a 200.000 | 20 |
| da 200.000 a 300.000 | 29 |
| da 300.000 a 500.000 | 40 |
| oltre 500.000 | 11 |
| TOTALE | 2.612 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di capitali, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2003, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2004

CODICE SETTORE ECONOMICO = Agricoltura, caccia e silvicoltura

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 5.424 |
| zero | 265 |

| | |
|--------------------------|---------------|
| da 0 a 2.500 | 1.158 |
| da 2.500 a 5.000 | 571 |
| da 5.000 a 7.000 | 342 |
| da 7.000 a 10.000 | 431 |
| da 10.000 a 15.000 | 524 |
| da 15.000 a 20.000 | 518 |
| da 20.000 a 25.000 | 448 |
| da 25.000 a 30.000 | 399 |
| da 30.000 a 40.000 | 682 |
| da 40.000 a 50.000 | 460 |
| da 50.000 a 60.000 | 399 |
| da 60.000 a 100.000 | 1.047 |
| da 100.000 a 185.920 | 1.245 |
| da 185.920 a 200.000 | 133 |
| da 200.000 a 300.000 | 665 |
| da 300.000 a 500.000 | 701 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 527 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 291 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 78 |
| oltre 5.000.000 | 65 |
| TOTALE | 16.373 |

CODICE SETTORE ECONOMICO = Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLiate IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|-----------------------------|
| minore di zero | 494 |
| zero | 31 |
| da 0 a 2.500 | 47 |
| da 2.500 a 5.000 | 39 |
| da 5.000 a 7.000 | 28 |
| da 7.000 a 10.000 | 35 |
| da 10.000 a 15.000 | 55 |
| da 15.000 a 20.000 | 49 |
| da 20.000 a 25.000 | 36 |
| da 25.000 a 30.000 | 55 |
| da 30.000 a 40.000 | 80 |
| da 40.000 a 50.000 | 62 |
| da 50.000 a 60.000 | 48 |
| da 60.000 a 100.000 | 165 |
| da 100.000 a 185.920 | 148 |
| da 185.920 a 200.000 | 20 |
| da 200.000 a 300.000 | 69 |
| da 300.000 a 500.000 | 62 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 33 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 19 |

| | |
|--------------------------|-------|
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 5 |
| TOTALE | 1.580 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Persone fisiche, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2004, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2005

SETTORE ECONOMICO = 01 - Agricoltura, caccia e silvicoltura

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 93.911 |
| zero | 4.330 |
| da 0 a 2.500 | 74.437 |
| da 2.500 a 5.000 | 67.725 |
| da 5.000 a 7.000 | 40.789 |
| da 7.000 a 10.000 | 44.341 |
| da 10.000 a 15.000 | 47.011 |
| da 15.000 a 20.000 | 29.124 |
| da 20.000 a 25.000 | 18.923 |
| da 25.000 a 30.000 | 13.591 |
| da 30.000 a 40.000 | 17.727 |
| da 40.000 a 50.000 | 10.955 |
| da 50.000 a 60.000 | 7.404 |
| da 60.000 a 100.000 | 13.644 |
| da 100.000 a 185.920 | 7.454 |
| da 185.920 a 200.000 | 441 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.797 |
| da 300.000 a 500.000 | 977 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 438 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 148 |
| oltre 2.500.000 | 22 |
| TOTALE | 495.189 |

SETTORE ECONOMICO = 02 - Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 749 |
| zero | 51 |
| da 0 a 2.500 | 1.265 |
| da 2.500 a 5.000 | 721 |
| da 5.000 a 7.000 | 755 |
| da 7.000 a 10.000 | 733 |
| da 10.000 a 15.000 | 788 |

| | |
|----------------------|-------|
| da 15.000 a 20.000 | 423 |
| da 20.000 a 25.000 | 331 |
| da 25.000 a 30.000 | 254 |
| da 30.000 a 40.000 | 303 |
| da 40.000 a 50.000 | 203 |
| da 50.000 a 60.000 | 102 |
| da 60.000 a 100.000 | 156 |
| da 100.000 a 200.000 | 79 |
| da 200.000 a 300.000 | 9 |
| oltre 300.000 | 9 |
| TOTALE | 6.931 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di persone, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2004, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2005

SETTORE ECONOMICO = 01 - Agricoltura, caccia e silvicoltura

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|-----------------------------|
| minore di zero | 10.404 |
| zero | 4.530 |
| da 0 a 2.500 | 2.648 |
| da 2.500 a 5.000 | 2.223 |
| da 5.000 a 7.000 | 1.439 |
| da 7.000 a 10.000 | 2.025 |
| da 10.000 a 15.000 | 2.670 |
| da 15.000 a 20.000 | 2.198 |
| da 20.000 a 25.000 | 1.876 |
| da 25.000 a 30.000 | 1.587 |
| da 30.000 a 40.000 | 2.575 |
| da 40.000 a 50.000 | 2.101 |
| da 50.000 a 60.000 | 1.647 |
| da 60.000 a 100.000 | 4.357 |
| da 100.000 a 185.920 | 3.863 |
| da 185.920 a 200.000 | 280 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.319 |
| da 300.000 a 500.000 | 816 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 451 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 148 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 29 |
| da 5.000.000 a 25.000.000 | 11 |
| TOTALE | 49.197 |

SETTORE ECONOMICO = 02 - Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 347 |
| zero | 184 |
| da 0 a 2.500 | 107 |
| da 2.500 a 5.000 | 64 |
| da 5.000 a 7.000 | 45 |
| da 7.000 a 10.000 | 83 |
| da 10.000 a 15.000 | 96 |
| da 15.000 a 20.000 | 110 |
| da 20.000 a 25.000 | 124 |
| da 25.000 a 30.000 | 109 |
| da 30.000 a 40.000 | 250 |
| da 40.000 a 50.000 | 244 |
| da 50.000 a 60.000 | 205 |
| da 60.000 a 100.000 | 382 |
| da 100.000 a 185.920 | 188 |
| da 185.920 a 200.000 | 8 |
| da 200.000 a 300.000 | 48 |
| da 300.000 a 500.000 | 31 |
| oltre 500.000 | 9 |
| TOTALE | 2.634 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di capitali, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2004, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2005

SETTORE ECONOMICO = 01 - Agricoltura, caccia e silvicoltura

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 5.443 |
| zero | 1.153 |
| da 0 a 2.500 | 1.147 |
| da 2.500 a 5.000 | 549 |
| da 5.000 a 7.000 | 367 |
| da 7.000 a 10.000 | 419 |
| da 10.000 a 15.000 | 545 |
| da 15.000 a 20.000 | 543 |
| da 20.000 a 25.000 | 413 |
| da 25.000 a 30.000 | 375 |
| da 30.000 a 40.000 | 669 |
| da 40.000 a 50.000 | 479 |

| | |
|--------------------------|--------|
| da 50.000 a 60.000 | 387 |
| da 60.000 a 100.000 | 1.133 |
| da 100.000 a 185.920 | 1.228 |
| da 185.920 a 200.000 | 125 |
| da 200.000 a 300.000 | 679 |
| da 300.000 a 500.000 | 655 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 531 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 282 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 84 |
| oltre 5.000.000 | 59 |
| TOTALE | 17.265 |

SETTORE ECONOMICO = 02 - Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|-----------------------------|
| minore di zero | 480 |
| zero | 101 |
| da 0 a 2.500 | 74 |
| da 2.500 a 5.000 | 36 |
| da 5.000 a 7.000 | 38 |
| da 7.000 a 10.000 | 35 |
| da 10.000 a 15.000 | 51 |
| da 15.000 a 20.000 | 46 |
| da 20.000 a 25.000 | 45 |
| da 25.000 a 30.000 | 53 |
| da 30.000 a 40.000 | 70 |
| da 40.000 a 50.000 | 62 |
| da 50.000 a 60.000 | 62 |
| da 60.000 a 100.000 | 159 |
| da 100.000 a 185.920 | 174 |
| da 185.920 a 200.000 | 15 |
| da 200.000 a 300.000 | 67 |
| da 300.000 a 500.000 | 50 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 30 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 18 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 9 |
| TOTALE | 1.675 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di capitali, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2005, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2006

SETTORE ECONOMICO = 01 - Agricoltura, caccia e silvicoltura

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 87.579 |
| zero | 4.021 |
| da 0 a 2.500 | 74.567 |
| da 2.500 a 5.000 | 68.567 |
| da 5.000 a 7.000 | 40.512 |
| da 7.000 a 10.000 | 44.509 |
| da 10.000 a 15.000 | 46.296 |
| da 15.000 a 20.000 | 28.435 |
| da 20.000 a 25.000 | 18.664 |
| da 25.000 a 30.000 | 13.161 |
| da 30.000 a 40.000 | 17.569 |
| da 40.000 a 50.000 | 10.709 |
| da 50.000 a 60.000 | 7.134 |
| da 60.000 a 100.000 | 13.214 |
| da 100.000 a 185.920 | 7.380 |
| da 185.920 a 200.000 | 481 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.862 |
| da 300.000 a 500.000 | 1.044 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 476 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 169 |
| oltre 2.500.000 | 19 |
| TOTALE | 486.368 |

SETTORE ECONOMICO = 02 - Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 713 |
| zero | 48 |
| da 0 a 2.500 | 1.214 |
| da 2.500 a 5.000 | 614 |
| da 5.000 a 7.000 | 658 |
| da 7.000 a 10.000 | 548 |
| da 10.000 a 15.000 | 713 |
| da 15.000 a 20.000 | 580 |
| da 20.000 a 25.000 | 414 |
| da 25.000 a 30.000 | 292 |
| da 30.000 a 40.000 | 359 |
| da 40.000 a 50.000 | 218 |
| da 50.000 a 60.000 | 134 |

| | |
|----------------------|-------|
| da 60.000 a 100.000 | 206 |
| da 100.000 a 200.000 | 73 |
| da 200.000 a 300.000 | 8 |
| oltre 300.000 | 11 |
| TOTALE | 6.803 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di capitali, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2005, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2006

SETTORE ECONOMICO = 01 - Agricoltura, caccia e silvicoltura

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 10.065 |
| zero | 5.201 |
| da 0 a 2.500 | 2.734 |
| da 2.500 a 5.000 | 2.242 |
| da 5.000 a 7.000 | 1.619 |
| da 7.000 a 10.000 | 2.055 |
| da 10.000 a 15.000 | 2.770 |
| da 15.000 a 20.000 | 2.293 |
| da 20.000 a 25.000 | 2.071 |
| da 25.000 a 30.000 | 1.576 |
| da 30.000 a 40.000 | 2.584 |
| da 40.000 a 50.000 | 2.062 |
| da 50.000 a 60.000 | 1.678 |
| da 60.000 a 100.000 | 4.179 |
| da 100.000 a 185.920 | 3.826 |
| da 185.920 a 200.000 | 307 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.398 |
| da 300.000 a 500.000 | 931 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 484 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 170 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 31 |
| da 5.000.000 a 25.000.000 | 11 |
| TOTALE | 50.287 |

SETTORE ECONOMICO = 02 - Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 350 |
| zero | 181 |
| da 0 a 2.500 | 113 |

| | |
|----------------------|-------|
| da 2.500 a 5.000 | 75 |
| da 5.000 a 7.000 | 49 |
| da 7.000 a 10.000 | 87 |
| da 10.000 a 15.000 | 141 |
| da 15.000 a 20.000 | 121 |
| da 20.000 a 25.000 | 121 |
| da 25.000 a 30.000 | 127 |
| da 30.000 a 40.000 | 196 |
| da 40.000 a 50.000 | 159 |
| da 50.000 a 60.000 | 176 |
| da 60.000 a 100.000 | 372 |
| da 100.000 a 185.920 | 203 |
| da 185.920 a 200.000 | 12 |
| da 200.000 a 300.000 | 47 |
| da 300.000 a 500.000 | 25 |
| oltre 500.000 | 10 |
| TOTALE | 2.565 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di capitali, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2005, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2006

SETTORE ECONOMICO = 01 - Agricoltura, caccia e silvicoltura

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 5.700 |
| zero | 1.069 |
| da 0 a 2.500 | 1.099 |
| da 2.500 a 5.000 | 542 |
| da 5.000 a 7.000 | 342 |
| da 7.000 a 10.000 | 433 |
| da 10.000 a 15.000 | 577 |
| da 15.000 a 20.000 | 513 |
| da 20.000 a 25.000 | 470 |
| da 25.000 a 30.000 | 396 |
| da 30.000 a 40.000 | 664 |
| da 40.000 a 50.000 | 491 |
| da 50.000 a 60.000 | 396 |
| da 60.000 a 100.000 | 1.167 |
| da 100.000 a 185.920 | 1.249 |
| da 185.920 a 200.000 | 124 |
| da 200.000 a 300.000 | 676 |
| da 300.000 a 500.000 | 692 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 540 |

| | |
|--------------------------|--------|
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 291 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 89 |
| oltre 5.000.000 | 60 |
| TOTALE | 17.580 |

SETTORE ECONOMICO = 02 - Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| CLASSI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|---|----------------------|
| minore di zero | 475 |
| zero | 100 |
| da 0 a 2.500 | 69 |
| da 2.500 a 5.000 | 31 |
| da 5.000 a 7.000 | 32 |
| da 7.000 a 10.000 | 31 |
| da 10.000 a 15.000 | 59 |
| da 15.000 a 20.000 | 58 |
| da 20.000 a 25.000 | 47 |
| da 25.000 a 30.000 | 44 |
| da 30.000 a 40.000 | 88 |
| da 40.000 a 50.000 | 70 |
| da 50.000 a 60.000 | 79 |
| da 60.000 a 100.000 | 165 |
| da 100.000 a 185.920 | 172 |
| da 185.920 a 200.000 | 10 |
| da 200.000 a 300.000 | 69 |
| da 300.000 a 500.000 | 56 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 30 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 15 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 7 |
| da 5.000.000 a 25.000.000 | 1 |
| TOTALE | 1.708 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Persone fisiche, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2006, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2007

SETTORE ECONOMICO = 01 - Agricoltura, caccia e silvicoltura

| CLASSI DI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|----------------------|
| minore di zero | 93.005 |
| zero | 5.099 |
| da 0 a 2.500 | 72.700 |
| da 2.500 a 5.000 | 63.332 |

| | |
|--------------------------|---------|
| da 5.000 a 7.000 | 38.210 |
| da 7.000 a 10.000 | 41.743 |
| da 10.000 a 15.000 | 43.339 |
| da 15.000 a 20.000 | 26.816 |
| da 20.000 a 25.000 | 17.851 |
| da 25.000 a 30.000 | 12.702 |
| da 30.000 a 40.000 | 17.047 |
| da 40.000 a 50.000 | 10.748 |
| da 50.000 a 60.000 | 7.184 |
| da 60.000 a 100.000 | 13.134 |
| da 100.000 a 185.920 | 7.282 |
| da 185.920 a 200.000 | 458 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.849 |
| da 300.000 a 500.000 | 1.077 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 537 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 156 |
| Oltre 2.500.000 | 27 |
| TOTALE | 474.296 |

SETTORE ECONOMICO = 02 - Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| CLASSI DI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|-----------------------------|
| minore di zero | 700 |
| zero | 29 |
| da 0 a 2.500 | 973 |
| da 2.500 a 5.000 | 533 |
| da 5.000 a 7.000 | 372 |
| da 7.000 a 10.000 | 484 |
| da 10.000 a 15.000 | 770 |
| da 15.000 a 20.000 | 562 |
| da 20.000 a 25.000 | 339 |
| da 25.000 a 30.000 | 237 |
| da 30.000 a 40.000 | 317 |
| da 40.000 a 50.000 | 232 |
| da 50.000 a 60.000 | 265 |
| da 60.000 a 100.000 | 803 |
| da 100.000 a 185.920 | 183 |
| da 185.920 a 200.000 | 12 |
| da 200.000 a 300.000 | 12 |
| da 300.000 a 500.000 | 8 |
| oltre 500.000 | 7 |
| TOTALE | 6.838 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di persone, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2006, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2007

SETTORE ECONOMICO = 01 - Agricoltura, caccia e silvicoltura

| CLASSI DI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|----------------------|
| minore di zero | 10.335 |
| zero | 586 |
| da 0 a 2.500 | 2.871 |
| da 2.500 a 5.000 | 2.299 |
| da 5.000 a 7.000 | 1.520 |
| da 7.000 a 10.000 | 1.995 |
| da 10.000 a 15.000 | 2.616 |
| da 15.000 a 20.000 | 2.125 |
| da 20.000 a 25.000 | 1.887 |
| da 25.000 a 30.000 | 1.512 |
| da 30.000 a 40.000 | 2.627 |
| da 40.000 a 50.000 | 2.098 |
| da 50.000 a 60.000 | 1.644 |
| da 60.000 a 100.000 | 4.367 |
| da 100.000 a 185.920 | 3.836 |
| da 185.920 a 200.000 | 367 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.446 |
| da 300.000 a 500.000 | 992 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 551 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 187 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 43 |
| da 5.000.000 a 25.000.000 | 13 |
| TOTALE | 45.917 |

SETTORE ECONOMICO = 02 - Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| CLASSI DI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|----------------------|
| minore di zero | 326 |
| zero | 31 |
| da 0 a 2.500 | 98 |
| da 2.500 a 5.000 | 64 |
| da 5.000 a 7.000 | 44 |
| da 7.000 a 10.000 | 83 |
| da 10.000 a 15.000 | 120 |
| da 15.000 a 20.000 | 105 |
| da 20.000 a 25.000 | 99 |
| da 25.000 a 30.000 | 110 |
| da 30.000 a 40.000 | 196 |

| | |
|----------------------|-------|
| da 40.000 a 50.000 | 200 |
| da 50.000 a 60.000 | 154 |
| da 60.000 a 100.000 | 375 |
| da 100.000 a 185.920 | 246 |
| da 185.920 a 200.000 | 17 |
| da 200.000 a 300.000 | 55 |
| da 300.000 a 500.000 | 40 |
| oltre 500.000 | 15 |
| TOTALE | 2.378 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di capitali, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2006, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2007

SETTORE ECONOMICO = 01 - Agricoltura, caccia e silvicoltura

| CLASSI DI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|-----------------------------|
| minore di zero | 5.505 |
| zero | 1.152 |
| da 0 a 2.500 | 1.097 |
| da 2.500 a 5.000 | 540 |
| da 5.000 a 7.000 | 369 |
| da 7.000 a 10.000 | 458 |
| da 10.000 a 15.000 | 615 |
| da 15.000 a 20.000 | 552 |
| da 20.000 a 25.000 | 434 |
| da 25.000 a 30.000 | 450 |
| da 30.000 a 40.000 | 689 |
| da 40.000 a 50.000 | 539 |
| da 50.000 a 60.000 | 447 |
| da 60.000 a 100.000 | 1.240 |
| da 100.000 a 185.920 | 1.356 |
| da 185.920 a 200.000 | 154 |
| da 200.000 a 300.000 | 736 |
| da 300.000 a 500.000 | 766 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 576 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 322 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 84 |
| oltre 5.000.000 | 64 |
| TOTALE | 18.145 |

SETTORE ECONOMICO = 02 - Pesca, piscicoltura e servizi connessi

| CLASSI DI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|----------------------|
| minore di zero | 408 |
| zero | 105 |
| da 0 a 2.500 | 62 |
| da 2.500 a 5.000 | 40 |
| da 5.000 a 7.000 | 24 |
| da 7.000 a 10.000 | 48 |
| da 10.000 a 15.000 | 58 |
| da 15.000 a 20.000 | 55 |
| da 20.000 a 25.000 | 43 |
| da 25.000 a 30.000 | 51 |
| da 30.000 a 40.000 | 69 |
| da 40.000 a 50.000 | 70 |
| da 50.000 a 60.000 | 85 |
| da 60.000 a 100.000 | 181 |
| da 100.000 a 185.920 | 172 |
| da 185.920 a 200.000 | 15 |
| da 200.000 a 300.000 | 73 |
| da 300.000 a 500.000 | 50 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 43 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 18 |
| oltre 2.500.000 | 8 |
| TOTALE | 1.678 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Persone fisiche, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2007, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2008

SEZIONE = Agricoltura, silvicoltura e pesca

| CLASSI DI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|----------------------|
| minore di zero | 64.303 |
| zero | 8.691 |
| da 0 a 2.500 | 43.318 |
| da 2.500 a 5.000 | 42.680 |
| da 5.000 a 7.000 | 31.850 |
| da 7.000 a 10.000 | 40.245 |
| da 10.000 a 15.000 | 44.820 |
| da 15.000 a 20.000 | 28.807 |
| da 20.000 a 25.000 | 19.822 |
| da 25.000 a 30.000 | 14.222 |

| | |
|--------------------------|----------------|
| da 30.000 a 40.000 | 19.404 |
| da 40.000 a 50.000 | 12.511 |
| da 50.000 a 60.000 | 8.644 |
| da 60.000 a 100.000 | 16.168 |
| da 100.000 a 185.920 | 9.047 |
| da 185.920 a 200.000 | 577 |
| da 200.000 a 300.000 | 2.244 |
| da 300.000 a 500.000 | 1.265 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 520 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 176 |
| oltre 2.500.000 | 26 |
| TOTALE | 409.340 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di persone, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2007, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2008

SEZIONE = Agricoltura, silvicoltura e pesca

| CLASSI DI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|-----------------------------|
| minore di zero | 7.980 |
| zero | 1.119 |
| da 0 a 2.500 | 2.168 |
| da 2.500 a 5.000 | 1.822 |
| da 5.000 a 7.000 | 1.327 |
| da 7.000 a 10.000 | 1.976 |
| da 10.000 a 15.000 | 2.574 |
| da 15.000 a 20.000 | 2.162 |
| da 20.000 a 25.000 | 1.918 |
| da 25.000 a 30.000 | 1.638 |
| da 30.000 a 40.000 | 2.720 |
| da 40.000 a 50.000 | 2.242 |
| da 50.000 a 60.000 | 1.887 |
| da 60.000 a 100.000 | 4.846 |
| da 100.000 a 185.920 | 4.555 |
| da 185.920 a 200.000 | 412 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.660 |
| da 300.000 a 500.000 | 1.087 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 533 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 205 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 45 |
| da 5.000.000 a 25.000.000 | 11 |
| TOTALE | 44.887 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di capitali, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2007, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2008

SEZIONE = Agricoltura, silvicoltura e pesca

| CLASSI DI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|----------------------|
| minore di zero | 5.774 |
| zero | 1.481 |
| da 0 a 2.500 | 1.187 |
| da 2.500 a 5.000 | 560 |
| da 5.000 a 7.000 | 351 |
| da 7.000 a 10.000 | 520 |
| da 10.000 a 15.000 | 617 |
| da 15.000 a 20.000 | 569 |
| da 20.000 a 25.000 | 479 |
| da 25.000 a 30.000 | 436 |
| da 30.000 a 40.000 | 714 |
| da 40.000 a 50.000 | 602 |
| da 50.000 a 60.000 | 508 |
| da 60.000 a 100.000 | 1.333 |
| da 100.000 a 185.920 | 1.355 |
| da 185.920 a 200.000 | 147 |
| da 200.000 a 300.000 | 704 |
| da 300.000 a 500.000 | 698 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 527 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 310 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 74 |
| oltre 5.000.000 | 70 |
| TOTALE | 19.016 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Persone fisiche, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2008, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2009

SEZIONE DI ATTIVITA' = Agricoltura, silvicoltura e pesca

| CLASSI DI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|----------------------|
| minore di zero | 80.207 |
| zero | 4.864 |
| da 0 a 2.500 | 37.015 |
| da 2.500 a 5.000 | 34.107 |
| da 5.000 a 7.000 | 25.223 |
| da 7.000 a 10.000 | 31.249 |

| | |
|---------------------------|---------|
| da 10.000 a 15.000 | 36.080 |
| da 15.000 a 20.000 | 24.257 |
| da 20.000 a 25.000 | 16.756 |
| da 25.000 a 30.000 | 12.727 |
| da 30.000 a 40.000 | 17.106 |
| da 40.000 a 50.000 | 11.176 |
| da 50.000 a 60.000 | 7.615 |
| da 60.000 a 100.000 | 15.419 |
| da 100.000 a 185.920 | 9.118 |
| da 185.920 a 200.000 | 666 |
| da 200.000 a 300.000 | 2.369 |
| da 300.000 a 500.000 | 1.336 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 548 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 183 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 15 |
| da 5.000.000 a 25.000.000 | 5 |
| TOTALE | 368.041 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di persone, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2008, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2009

SEZIONE DI ATTIVITA' = Agricoltura, silvicoltura e pesca

| CLASSI DI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|----------------------|
| minore di zero | 10.654 |
| zero | 411 |
| da 0 a 2.500 | 2.298 |
| da 2.500 a 5.000 | 1.782 |
| da 5.000 a 7.000 | 1.191 |
| da 7.000 a 10.000 | 1.657 |
| da 10.000 a 15.000 | 2.230 |
| da 15.000 a 20.000 | 1.986 |
| da 20.000 a 25.000 | 1.652 |
| da 25.000 a 30.000 | 1.440 |
| da 30.000 a 40.000 | 2.439 |
| da 40.000 a 50.000 | 2.020 |
| da 50.000 a 60.000 | 1.659 |
| da 60.000 a 100.000 | 4.291 |
| da 100.000 a 185.920 | 4.230 |
| da 185.920 a 200.000 | 366 |
| da 200.000 a 300.000 | 1.674 |
| da 300.000 a 500.000 | 1.162 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 641 |

| | |
|---------------------------|--------|
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 214 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 38 |
| da 5.000.000 a 25.000.000 | 11 |
| TOTALE | 44.046 |

Numero delle dichiarazioni IRAP: Società di capitali, classi di valore della produzione, anno d'imposta 2008, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2009

SEZIONE DI ATTIVITA' = Agricoltura, silvicoltura e pesca

| CLASSI DI VALORE DELLA PRODUZIONE DETTAGLIATE IN EURO | NUMERO DICHIARAZIONI |
|--|----------------------|
| minore di zero | 6.069 |
| zero | 591 |
| da 0 a 2.500 | 1.022 |
| da 2.500 a 5.000 | 557 |
| da 5.000 a 7.000 | 380 |
| da 7.000 a 10.000 | 458 |
| da 10.000 a 15.000 | 598 |
| da 15.000 a 20.000 | 552 |
| da 20.000 a 25.000 | 502 |
| da 25.000 a 30.000 | 424 |
| da 30.000 a 40.000 | 685 |
| da 40.000 a 50.000 | 539 |
| da 50.000 a 60.000 | 480 |
| da 60.000 a 100.000 | 1.187 |
| da 100.000 a 185.920 | 1.312 |
| da 185.920 a 200.000 | 114 |
| da 200.000 a 300.000 | 687 |
| da 300.000 a 500.000 | 640 |
| da 500.000 a 1.000.000 | 539 |
| da 1.000.000 a 2.500.000 | 280 |
| da 2.500.000 a 5.000.000 | 85 |
| oltre 5.000.000 | 62 |
| TOTALE | 17.763 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Persone fisiche, nelle regioni italiane, anno d'imposta 2001, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2002, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 20.092 | 2.831.951 |
| BASILICATA | 10.204 | 1.351.952 |
| CALABRIA | 11.753 | 2.759.387 |
| CAMPANIA | 32.137 | 6.411.112 |
| EMILIA ROMAGNA | 52.587 | 17.517.579 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 11.790 | 3.159.601 |
| LAZIO | 28.879 | 7.250.672 |
| LIGURIA | 7.878 | 2.347.452 |
| LOMBARDIA | 31.245 | 13.106.864 |
| MARCHE | 16.776 | 2.154.971 |
| MOLISE | 7.533 | 907.474 |
| PIEMONTE | 41.424 | 10.785.029 |
| PUGLIA | 60.201 | 13.297.095 |
| SARDEGNA | 19.294 | 3.401.681 |
| SICILIA | 49.466 | 11.069.552 |
| TOSCANA | 23.001 | 6.546.784 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 18.973 | 4.259.606 |
| UMBRIA | 6.546 | 899.917 |
| VALLE D'AOSTA | 811 | 170.574 |
| VENETO | 58.905 | 15.594.163 |
| TOTALE | 509.495 | 125.823.416 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di persone, nelle regioni italiane, anno d'imposta 2001, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2002, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 813 | 1.228.022 |
| BASILICATA | 192 | 178.397 |
| CALABRIA | 511 | 665.610 |
| CAMPANIA | 606 | 756.227 |
| EMILIA ROMAGNA | 8.376 | 13.197.222 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 1.201 | 1.809.784 |
| LAZIO | 1.548 | 1.657.167 |
| LIGURIA | 388 | 513.536 |
| LOMBARDIA | 9.716 | 19.473.885 |
| MARCHE | 2.751 | 1.812.241 |

| | | |
|---------------------|--------|------------|
| MOLISE | 135 | 107.101 |
| PIEMONTE | 3.540 | 6.024.506 |
| PUGLIA | 1.200 | 1.708.757 |
| SARDEGNA | 1.270 | 900.565 |
| SICILIA | 1.982 | 2.499.406 |
| TOSCANA | 3.473 | 3.654.777 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 457 | 671.411 |
| UMBRIA | 1.273 | 778.186 |
| VALLE D'AOSTA | 46 | 23.316 |
| VENETO | 7.656 | 9.523.075 |
| TOTALE | 47.134 | 67.183.191 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di capitali, nelle regioni italiane, anno d'imposta 2001, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2002, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 465 | 1.424.890 |
| BASILICATA | 338 | 506.791 |
| CALABRIA | 871 | 1.046.466 |
| CAMPANIA | 1.673 | 2.226.665 |
| EMILIA ROMAGNA | 1.881 | 20.332.434 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 409 | 2.367.228 |
| LAZIO | 1.763 | 3.774.715 |
| LIGURIA | 230 | 406.856 |
| LOMBARDIA | 1.347 | 9.139.707 |
| MARCHE | 431 | 1.705.841 |
| MOLISE | 178 | 748.680 |
| PIEMONTE | 728 | 2.294.449 |
| PUGLIA | 1.704 | 2.971.414 |
| SARDEGNA | 821 | 2.039.971 |
| SICILIA | 2.524 | 3.273.212 |
| TOSCANA | 1.340 | 5.848.215 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 305 | 5.455.473 |
| UMBRIA | 409 | 1.386.956 |
| VALLE D'AOSTA | 59 | 282.428 |
| VENETO | 1.250 | 10.391.273 |
| TOTALE | 18.726 | 77.623.664 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Persone fisiche, nelle regioni italiane, anno d'imposta 2002, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2003, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 19.716 | 2.630.527 |
| BASILICATA | 10.098 | 1.273.520 |
| CALABRIA | 12.095 | 3.187.097 |
| CAMPANIA | 32.424 | 7.209.909 |
| EMILIA ROMAGNA | 50.480 | 16.100.919 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 11.287 | 3.653.649 |
| LAZIO | 28.043 | 5.110.793 |
| LIGURIA | 7.632 | 2.462.255 |
| LOMBARDIA | 30.398 | 12.361.830 |
| MARCHE | 16.125 | 2.366.753 |
| MOLISE | 7.299 | 879.125 |
| PIEMONTE | 40.009 | 10.040.433 |
| PUGLIA | 58.426 | 13.818.791 |
| SARDEGNA | 19.239 | 3.571.620 |
| SICILIA | 48.312 | 11.409.978 |
| TOSCANA | 22.512 | 7.150.092 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 19.232 | 7.497.368 |
| UMBRIA | 6.207 | 973.461 |
| VALLE D'AOSTA | 832 | 192.651 |
| VENETO | 56.994 | 15.378.720 |
| TOTALE | 497.360 | 127.269.491 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di persone, nelle regioni italiane, anno d'imposta 2002, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2003, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 812 | 1.217.903 |
| BASILICATA | 202 | 188.952 |
| CALABRIA | 538 | 605.453 |
| CAMPANIA | 647 | 782.905 |
| EMILIA ROMAGNA | 8.495 | 10.814.895 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 1.260 | 2.030.335 |
| LAZIO | 1.595 | 1.768.930 |
| LIGURIA | 413 | 590.375 |
| LOMBARDIA | 9.660 | 17.656.021 |
| MARCHE | 2.726 | 1.955.640 |

| | | |
|---------------------|--------|------------|
| MOLISE | 136 | 88.542 |
| PIEMONTE | 3.559 | 5.568.631 |
| PUGLIA | 1.393 | 1.679.608 |
| SARDEGNA | 1.418 | 1.008.461 |
| SICILIA | 2.050 | 2.782.458 |
| TOSCANA | 3.522 | 3.676.991 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 462 | 861.085 |
| UMBRIA | 1.331 | 777.335 |
| VALLE D'AOSTA | 53 | 33.329 |
| VENETO | 7.603 | 9.430.001 |
| TOTALE | 47.875 | 63.517.850 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di capitali, nelle regioni italiane, anno d'imposta 2002, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2003, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 454 | 1.315.692 |
| BASILICATA | 344 | 443.683 |
| CALABRIA | 918 | 1.314.953 |
| CAMPANIA | 1.703 | 2.324.861 |
| EMILIA ROMAGNA | 1.826 | 16.329.360 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 407 | 2.231.448 |
| LAZIO | 1.808 | 3.085.669 |
| LIGURIA | 236 | 469.322 |
| LOMBARDIA | 1.374 | 8.655.259 |
| MARCHE | 440 | 1.847.313 |
| MOLISE | 177 | 467.051 |
| PIEMONTE | 717 | 2.234.206 |
| PUGLIA | 1.816 | 3.068.504 |
| SARDEGNA | 827 | 2.108.423 |
| SICILIA | 2.650 | 3.718.366 |
| TOSCANA | 1.375 | 6.565.637 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 303 | 3.781.361 |
| UMBRIA | 417 | 1.452.336 |
| VALLE D'AOSTA | 43 | 167.340 |
| VENETO | 1.260 | 9.634.606 |
| TOTALE | 19.095 | 71.215.390 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Persone fisiche, nelle regioni italiane, anno d'imposta 2003, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2004, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 19.738 | 2.779.518 |
| BASILICATA | 10.161 | 1.284.674 |
| CALABRIA | 12.750 | 3.439.619 |
| CAMPANIA | 33.104 | 7.177.704 |
| EMILIA ROMAGNA | 48.971 | 16.581.007 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 11.360 | 3.238.281 |
| LAZIO | 28.583 | 2.556.284 |
| LIGURIA | 7.653 | 2.307.714 |
| LOMBARDIA | 30.487 | 12.222.599 |
| MARCHE | 15.783 | 2.150.380 |
| MOLISE | 7.130 | 760.202 |
| PIEMONTE | 39.579 | 10.252.317 |
| PUGLIA | 59.193 | 12.263.433 |
| SARDEGNA | 19.572 | 2.832.989 |
| SICILIA | 51.695 | 11.705.735 |
| TOSCANA | 22.733 | 6.325.258 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 20.532 | 7.038.783 |
| UMBRIA | 6.172 | 876.519 |
| VALLE D'AOSTA | 873 | 148.999 |
| VENETO | 57.017 | 14.348.370 |
| TOTALE | 503.086 | 120.290.385 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di persone, nelle regioni italiane, anno d'imposta 2003, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2004, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 809 | 1.036.378 |
| BASILICATA | 198 | 192.770 |
| CALABRIA | 549 | 660.706 |
| CAMPANIA | 639 | 803.104 |
| EMILIA ROMAGNA | 8.551 | 11.629.228 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 1.276 | 1.984.255 |
| LAZIO | 1.647 | 1.227.146 |
| LIGURIA | 439 | 575.857 |
| LOMBARDIA | 9.613 | 16.668.687 |
| MARCHE | 2.694 | 1.977.493 |

| | | |
|---------------------|--------|------------|
| MOLISE | 132 | 51.566 |
| PIEMONTE | 3.587 | 5.328.116 |
| PUGLIA | 1.431 | 1.484.177 |
| SARDEGNA | 1.545 | 1.015.425 |
| SICILIA | 2.208 | 2.690.241 |
| TOSCANA | 3.484 | 3.416.873 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 480 | 714.086 |
| UMBRIA | 1.358 | 766.508 |
| VALLE D'AOSTA | 67 | 27.160 |
| VENETO | 7.634 | 9.472.137 |
| TOTALE | 48.341 | 61.721.913 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di capitali, nelle regioni italiane, anno d'imposta 2003, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2004, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 426 | 1.491.935 |
| BASILICATA | 338 | 461.902 |
| CALABRIA | 840 | 1.335.229 |
| CAMPANIA | 1.526 | 2.199.304 |
| EMILIA ROMAGNA | 1.613 | 13.742.085 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 382 | 2.102.401 |
| LAZIO | 1.725 | 3.436.567 |
| LIGURIA | 231 | 421.221 |
| LOMBARDIA | 1.316 | 8.047.727 |
| MARCHE | 421 | 1.965.228 |
| MOLISE | 160 | 412.954 |
| PIEMONTE | 714 | 2.486.208 |
| PUGLIA | 1.718 | 3.094.282 |
| SARDEGNA | 760 | 1.889.395 |
| SICILIA | 2.491 | 4.018.045 |
| TOSCANA | 1.389 | 6.394.261 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 295 | 4.887.487 |
| UMBRIA | 398 | 2.096.498 |
| VALLE D'AOSTA | 33 | 102.402 |
| VENETO | 1.177 | 8.968.716 |
| TOTALE | 17.953 | 69.553.847 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Persone fisiche, nelle regioni italiane, anno d'imposta 2004, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2005, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 19.528 | 2.209.854 |
| BASILICATA | 10.263 | 1.164.517 |
| CALABRIA | 13.295 | 3.839.437 |
| CAMPANIA | 33.123 | 7.044.955 |
| EMILIA ROMAGNA | 47.478 | 13.459.283 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 11.069 | 2.971.676 |
| LAZIO | 27.978 | 4.518.789 |
| LIGURIA | 7.709 | 2.270.066 |
| LOMBARDIA | 30.635 | 11.796.132 |
| MARCHE | 15.591 | 1.909.058 |
| MOLISE | 7.272 | 693.241 |
| PIEMONTE | 39.471 | 9.546.501 |
| PUGLIA | 58.755 | 11.286.742 |
| SARDEGNA | 19.569 | 2.973.585 |
| SICILIA | 52.928 | 10.229.503 |
| TOSCANA | 23.238 | 6.067.454 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 20.979 | 7.627.694 |
| UMBRIA | 6.250 | 834.508 |
| VALLE D'AOSTA | 867 | 129.282 |
| VENETO | 56.122 | 13.613.676 |
| TOTALE | 502.120 | 114.185.953 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di persone nelle regioni italiane, anno d'imposta 2004, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2005, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 861 | 1.112.039 |
| BASILICATA | 214 | 192.773 |
| CALABRIA | 596 | 627.044 |
| CAMPANIA | 735 | 951.936 |
| EMILIA ROMAGNA | 9.026 | 9.970.440 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 1.336 | 1.908.217 |
| LAZIO | 1.804 | 1.193.082 |
| LIGURIA | 475 | 627.844 |
| LOMBARDIA | 10.045 | 15.982.105 |
| MARCHE | 2.856 | 1.653.018 |

| | | |
|---------------------|--------|------------|
| MOLISE | 148 | 53.753 |
| PIEMONTE | 3.904 | 5.290.292 |
| PUGLIA | 1.563 | 1.327.685 |
| SARDEGNA | 1.670 | 986.589 |
| SICILIA | 2.463 | 2.416.311 |
| TOSCANA | 3.778 | 3.152.983 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 541 | 752.089 |
| UMBRIA | 1.533 | 754.029 |
| VALLE D'AOSTA | 72 | 20.660 |
| VENETO | 8.211 | 8.754.078 |
| TOTALE | 51.831 | 57.726.967 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di capitali nelle regioni italiane, anno d'imposta 2004, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2005, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 458 | 1.483.678 |
| BASILICATA | 341 | 484.622 |
| CALABRIA | 962 | 1.286.749 |
| CAMPANIA | 1.688 | 2.203.412 |
| EMILIA ROMAGNA | 1.492 | 13.485.863 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 387 | 2.079.035 |
| LAZIO | 1.858 | 2.870.795 |
| LIGURIA | 243 | 459.503 |
| LOMBARDIA | 1.369 | 7.974.216 |
| MARCHE | 438 | 2.033.136 |
| MOLISE | 169 | 416.666 |
| PIEMONTE | 739 | 2.321.635 |
| PUGLIA | 1.819 | 3.162.836 |
| SARDEGNA | 775 | 1.951.648 |
| SICILIA | 2.763 | 3.601.380 |
| TOSCANA | 1.471 | 6.821.379 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 281 | 4.281.157 |
| UMBRIA | 428 | 2.003.341 |
| VALLE D'AOSTA | 33 | 65.859 |
| VENETO | 1.226 | 8.805.318 |
| TOTALE | 18.940 | 67.792.228 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Persone fisiche nelle regioni italiane, anno d'imposta 2005, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2006, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 18.842 | 1.964.804 |
| BASILICATA | 9.990 | 1.037.784 |
| CALABRIA | 13.164 | 3.833.790 |
| CAMPANIA | 31.803 | 7.401.907 |
| EMILIA ROMAGNA | 45.654 | 12.679.698 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 10.856 | 2.672.318 |
| LAZIO | 27.188 | 4.357.104 |
| LIGURIA | 7.562 | 2.232.084 |
| LOMBARDIA | 31.050 | 11.658.951 |
| MARCHE | 15.307 | 2.044.741 |
| MOLISE | 6.906 | 661.229 |
| PIEMONTE | 39.151 | 9.493.144 |
| PUGLIA | 57.661 | 13.345.223 |
| SARDEGNA | 19.014 | 2.395.479 |
| SICILIA | 52.011 | 10.066.923 |
| TOSCANA | 23.101 | 6.305.058 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 21.497 | 7.219.921 |
| UMBRIA | 6.281 | 837.264 |
| VALLE D'AOSTA | 863 | 132.571 |
| VENETO | 55.270 | 13.677.333 |
| TOTALE | 493.171 | 114.017.326 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di persone nelle regioni italiane, anno d'imposta 2005, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2006, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 845 | 965.926 |
| BASILICATA | 217 | 235.590 |
| CALABRIA | 618 | 672.546 |
| CAMPANIA | 742 | 912.684 |
| EMILIA ROMAGNA | 9.064 | 9.541.186 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 1.359 | 1.886.288 |
| LAZIO | 1.854 | 1.277.821 |
| LIGURIA | 508 | 651.629 |
| LOMBARDIA | 10.298 | 16.847.971 |
| MARCHE | 2.837 | 1.504.417 |

| | | |
|---------------------|--------|------------|
| MOLISE | 145 | 64.096 |
| PIEMONTE | 4.024 | 5.375.599 |
| PUGLIA | 1.758 | 1.788.737 |
| SARDEGNA | 1.710 | 914.758 |
| SICILIA | 2.555 | 2.386.850 |
| TOSCANA | 3.820 | 3.547.139 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 565 | 764.394 |
| UMBRIA | 1.596 | 695.850 |
| VALLE D'AOSTA | 77 | 20.563 |
| VENETO | 8.260 | 9.114.318 |
| TOTALE | 52.852 | 59.168.362 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di capitali nelle regioni italiane, anno d'imposta 2005, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2006, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 466 | 1.495.148 |
| BASILICATA | 351 | 467.318 |
| CALABRIA | 1.003 | 2.141.351 |
| CAMPANIA | 1.718 | 2.304.098 |
| EMILIA ROMAGNA | 1.483 | 13.188.793 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 387 | 2.263.900 |
| LAZIO | 1.918 | 2.844.796 |
| LIGURIA | 243 | 482.137 |
| LOMBARDIA | 1.414 | 8.644.311 |
| MARCHE | 443 | 2.135.750 |
| MOLISE | 169 | 446.432 |
| PIEMONTE | 768 | 2.452.736 |
| PUGLIA | 1.881 | 3.083.942 |
| SARDEGNA | 781 | 1.916.974 |
| SICILIA | 2.778 | 3.403.731 |
| TOSCANA | 1.517 | 6.781.172 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 280 | 4.393.505 |
| UMBRIA | 433 | 1.759.579 |
| VALLE D'AOSTA | 33 | 114.562 |
| VENETO | 1.222 | 9.497.203 |
| TOTALE | 19.288 | 69.817.438 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Persone fisiche nelle regioni italiane, anno d'imposta 2006, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2007, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 18.106 | 3.103.507 |
| BASILICATA | 9.633 | 986.725 |
| CALABRIA | 12.215 | 2.641.490 |
| CAMPANIA | 31.430 | 11.197.121 |
| EMILIA ROMAGNA | 44.294 | 13.383.376 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 10.693 | 2.524.039 |
| LAZIO | 26.410 | 8.112.376 |
| LIGURIA | 7.413 | 2.284.856 |
| LOMBARDIA | 30.945 | 12.509.526 |
| MARCHE | 14.861 | 2.035.323 |
| MOLISE | 6.549 | 885.802 |
| PIEMONTE | 38.868 | 10.360.221 |
| PUGLIA | 55.813 | 11.509.325 |
| SARDEGNA | 18.702 | 2.624.093 |
| SICILIA | 49.974 | 14.486.825 |
| TOSCANA | 22.942 | 7.030.470 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 21.357 | 7.582.676 |
| UMBRIA | 6.173 | 851.245 |
| VALLE D'AOSTA | 869 | 129.641 |
| VENETO | 53.887 | 13.862.758 |
| TOTALE | 481.134 | 128.101.395 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di persone nelle regioni italiane, anno d'imposta 2006, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2007, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 759 | 1.294.730 |
| BASILICATA | 204 | 266.857 |
| CALABRIA | 515 | 737.724 |
| CAMPANIA | 618 | 1.501.217 |
| EMILIA ROMAGNA | 8.351 | 10.458.613 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 1.324 | 1.949.467 |
| LAZIO | 1.692 | 3.010.142 |
| LIGURIA | 463 | 672.840 |
| LOMBARDIA | 9.537 | 17.515.834 |
| MARCHE | 2.561 | 1.639.088 |

| | | |
|---------------------|--------|------------|
| MOLISE | 131 | 80.981 |
| PIEMONTE | 3.682 | 6.055.910 |
| PUGLIA | 1.633 | 1.811.307 |
| SARDEGNA | 1.558 | 989.413 |
| SICILIA | 2.288 | 3.902.067 |
| TOSCANA | 3.379 | 3.908.187 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 516 | 910.605 |
| UMBRIA | 1.335 | 691.776 |
| VALLE D'AOSTA | 78 | 32.618 |
| VENETO | 7.671 | 9.553.499 |
| TOTALE | 48.295 | 66.982.875 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di capitali nelle regioni italiane, anno d'imposta 2006, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2007, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 490 | 2.362.582 |
| BASILICATA | 346 | 533.724 |
| CALABRIA | 1.016 | 2.325.617 |
| CAMPANIA | 1.730 | 3.201.112 |
| EMILIA ROMAGNA | 1.648 | 14.717.865 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 392 | 2.205.502 |
| LAZIO | 1.965 | 4.096.340 |
| LIGURIA | 256 | 545.866 |
| LOMBARDIA | 1.455 | 9.020.750 |
| MARCHE | 458 | 1.827.582 |
| MOLISE | 142 | 568.503 |
| PIEMONTE | 786 | 2.673.244 |
| PUGLIA | 1.933 | 3.173.556 |
| SARDEGNA | 797 | 1.860.299 |
| SICILIA | 2.795 | 5.214.869 |
| TOSCANA | 1.571 | 7.460.611 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 292 | 4.487.920 |
| UMBRIA | 454 | 2.098.165 |
| VALLE D'AOSTA | 33 | 64.583 |
| VENETO | 1.264 | 10.974.215 |
| TOTALE | 19.823 | 79.412.905 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Persone fisiche nelle regioni italiane, anno d'imposta 2007, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2008, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 13.918 | 3.511.207 |
| BASILICATA | 8.806 | 1.225.879 |
| CALABRIA | 11.224 | 2.619.250 |
| CAMPANIA | 28.088 | 11.909.518 |
| EMILIA ROMAGNA | 36.496 | 14.207.517 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 7.565 | 3.195.552 |
| LAZIO | 23.120 | 8.003.223 |
| LIGURIA | 6.645 | 2.345.761 |
| LOMBARDIA | 26.901 | 11.635.722 |
| MARCHE | 11.873 | 2.407.036 |
| MOLISE | 5.585 | 1.035.897 |
| PIEMONTE | 33.645 | 11.886.194 |
| PUGLIA | 48.572 | 13.944.921 |
| SARDEGNA | 16.592 | 2.604.685 |
| SICILIA | 43.633 | 16.077.409 |
| TOSCANA | 19.730 | 7.149.384 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 20.188 | 7.644.028 |
| UMBRIA | 5.618 | 979.938 |
| VALLE D'AOSTA | 807 | 118.429 |
| VENETO | 40.334 | 15.959.041 |
| TOTALE | 409.340 | 138.460.591 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di persone nelle regioni italiane, anno d'imposta 2007, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2008, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 710 | 1.238.077 |
| BASILICATA | 193 | 241.486 |
| CALABRIA | 481 | 642.041 |
| CAMPANIA | 579 | 1.438.161 |
| EMILIA ROMAGNA | 7.794 | 11.114.122 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 1.261 | 2.171.655 |
| LAZIO | 1.565 | 2.235.496 |
| LIGURIA | 405 | 628.143 |
| LOMBARDIA | 8.849 | 16.042.872 |
| MARCHE | 2.346 | 2.187.557 |

| | | |
|---------------------|--------|------------|
| MOLISE | 123 | 86.917 |
| PIEMONTE | 3.447 | 5.961.154 |
| PUGLIA | 1.588 | 1.970.267 |
| SARDEGNA | 1.471 | 902.620 |
| SICILIA | 2.184 | 4.199.720 |
| TOSCANA | 3.016 | 3.976.139 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 474 | 921.853 |
| UMBRIA | 1.286 | 751.395 |
| VALLE D'AOSTA | 75 | 29.651 |
| VENETO | 7.040 | 10.842.251 |
| TOTALE | 44.887 | 67.581.577 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di capitali nelle regioni italiane, anno d'imposta 2007, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2008, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 456 | 2.500.070 |
| BASILICATA | 335 | 439.493 |
| CALABRIA | 1000 | 2.379.861 |
| CAMPANIA | 1676 | 2.839.255 |
| EMILIA ROMAGNA | 1.598 | 14.270.946 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 351 | 1.909.410 |
| LAZIO | 1.881 | 3.037.570 |
| LIGURIA | 232 | 399.087 |
| LOMBARDIA | 1287 | 8.548.182 |
| MARCHE | 462 | 1.792.954 |
| MOLISE | 142 | 528.682 |
| PIEMONTE | 748 | 2.326.718 |
| PUGLIA | 1918 | 3.267.532 |
| SARDEGNA | 742 | 1.420.433 |
| SICILIA | 2.647 | 4.599.060 |
| TOSCANA | 1.512 | 7.150.588 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 265 | 3.892.335 |
| UMBRIA | 450 | 2.190.104 |
| VALLE D'AOSTA | 43 | 56.526 |
| VENETO | 1271 | 6.116.627 |
| TOTALE | 19.016 | 69.665.433 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Persone fisiche nelle regioni italiane, anno d'imposta 2008, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2009, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 12.093 | 3.137.703 |
| BASILICATA | 8.037 | 1.618.805 |
| CALABRIA | 9.133 | 2.424.013 |
| CAMPANIA | 24.882 | 10.622.831 |
| EMILIA ROMAGNA | 34.469 | 13.780.720 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 7.663 | 2.653.940 |
| LAZIO | 20.900 | 7.916.847 |
| LIGURIA | 5.954 | 2.220.680 |
| LOMBARDIA | 22.383 | 11.082.978 |
| MARCHE | 9.503 | 1.981.977 |
| MOLISE | 5.260 | 1.134.492 |
| PIEMONTE | 31.512 | 11.028.735 |
| PUGLIA | 40.408 | 13.753.022 |
| SARDEGNA | 14.964 | 2.777.175 |
| SICILIA | 38.565 | 16.257.178 |
| TOSCANA | 18.131 | 6.946.861 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 19.455 | 10.867.199 |
| UMBRIA | 5.120 | 962.447 |
| VALLE D'AOSTA | 766 | 117.977 |
| VENETO | 38.771 | 14.666.276 |
| TOTALE | 367.969 | 135.951.856 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di persone nelle regioni italiane, anno d'imposta 2008, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2009, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 660 | 948.291 |
| BASILICATA | 188 | 332.328 |
| CALABRIA | 461 | 503.888 |
| CAMPANIA | 606 | 1.231.465 |
| EMILIA ROMAGNA | 7.720 | 11.280.989 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 1.443 | 2.034.762 |
| LAZIO | 1.638 | 2.174.541 |
| LIGURIA | 421 | 578.881 |
| LOMBARDIA | 8.150 | 16.521.888 |
| MARCHE | 2.103 | 1.881.138 |

| | | |
|---------------------|--------|------------|
| MOLISE | 123 | 65.932 |
| PIEMONTE | 3.389 | 5.846.049 |
| PUGLIA | 1535 | 1.807.496 |
| SARDEGNA | 1449 | 889.984 |
| SICILIA | 2044 | 4.399.467 |
| TOSCANA | 3.291 | 3.758.186 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 494 | 934.287 |
| UMBRIA | 1316 | 746.992 |
| VALLE D'AOSTA | 85 | 32.331 |
| VENETO | 6.922 | 9.949.828 |
| TOTALE | 44.038 | 65.918.723 |

Numero delle dichiarazioni e ammontare dell'IRAP delle Società di capitali nelle regioni italiane, anno d'imposta 2008, Analisi delle dichiarazioni IRAP 2009, Settore: agricoltura, silvicoltura e pesca

| Regioni | NUMERO DICHIARAZIONI | Ammontare IRAP |
|-----------------------|----------------------|----------------|
| ABRUZZO | 428 | 2.322.692 |
| BASILICATA | 318 | 374.606 |
| CALABRIA | 838 | 1.359.614 |
| CAMPANIA | 1435 | 2.465.342 |
| EMILIA ROMAGNA | 1.546 | 13.500.013 |
| FRIULI VENEZIA GIULIA | 362 | 1.898.539 |
| LAZIO | 1.774 | 3.058.238 |
| LIGURIA | 213 | 273.054 |
| LOMBARDIA | 1301 | 8.064.681 |
| MARCHE | 448 | 1.640.417 |
| MOLISE | 134 | 582.433 |
| PIEMONTE | 711 | 2.041.532 |
| PUGLIA | 1743 | 3.187.392 |
| SARDEGNA | 676 | 1.240.041 |
| SICILIA | 2.371 | 4.145.664 |
| TOSCANA | 1.423 | 6.440.464 |
| TRENTINO ALTO ADIGE | 268 | 3.727.182 |
| UMBRIA | 416 | 2.069.873 |
| VALLE D'AOSTA | 43 | 55.758 |
| VENETO | 1315 | 5.288.885 |
| TOTALE | 17.763 | 63.736.420 |

Gli acquisti in beni strumentali delle Persone fisiche nelle regioni italiane, anni d'imposta 1999, 2001, Analisi delle dichiarazioni IVA 2000, 2002

| Settore Agricoltura, silvicoltura e pesca | 1999 | 2001 |
|--|-------------|---------------|
| 01.11.1 - COLTIVAZ. CEREALI (CON RISO) | 45.600.481 | 56.443.329 |
| 01.11.2 - COLTIVAZ. SEMI E FRUTTI OLEOSI | 799.356 | 1.170.823 |
| 01.11.3 - COLTIVAZ. BARBABIETOLE DA ZUCCHERO | 2.658.178 | 2.065.863 |
| 01.11.4 - COLTIVAZIONI DI TABACCO | 3.732.669 | 4.118.418 |
| 01.11.5 - COLTIVAZIONI DI ALTRI SEMINATIVI | 4.645.492 | 6.063.413 |
| 01.11.6 - COLTIVAZ. MISTE CEREALI E SIMILI | 102.424.556 | 120.497.595 |
| 01.12.1 - COLTIVAZIONI DI ORTAGGI | 39.471.933 | 51.256.131 |
| 01.12.2 - COLTIVAZ. FLORICOLE E SIMILI | 30.737.953 | 40.881.470 |
| 01.12.3 - ORTO-COLTURE VIVAISTICHE,SEMENTIERE | 8.922.208 | 12.763.468 |
| 01.12.4 - COLTIVAZ. MISTE ORTO-FLORICOLE | 14.179.446 | 23.452.672 |
| 01.13.1 - COLTURE E AZIENDE VITIVINICOLE | 43.324.831 | 73.455.458 |
| 01.13.2 - COLTURE OLIVICOLE | 10.564.581 | 1.119.619.053 |
| 01.13.3 - COLTURE AGRUMICOLE | 4.636.672 | 8.937.800 |
| 01.13.4 - COLTURE FRUTTICOLE DIVERSE | 18.233.011 | 26.237.208 |
| 01.13.5 - COLTURE MISTE VITI-VINICOLE | 51.803.842 | 57.805.754 |
| 01.21.0 - ALLEVAM. BOVINI E PRODUZIONE LATTE | 35.667.576 | 50.685.594 |
| 01.22.1 - ALLEVAMENTO DI OVINI E CAPRINI | 5.624.876 | 10.293.003 |
| 01.22.2 - ALLEVAMENTO DI EQUINI | 2.013.857 | 2.475.307 |
| 01.23.0 - ALLEVAMENTO DI SUINI | 7.274.526 | 8.081.749 |
| 01.24.1 - ALLEVAMENTO POLLAME E VOLATILI | 6.251.343 | 9.677.343 |
| 01.24.2 - SELEZ. E INCUBAZ. ARTIFICIALE UOVA | 117.506 | 751.059 |
| 01.25.1 - ALLEVAMENTO DI CONIGLI | 912.715 | 1.893.905 |
| 01.25.2 - ALLEVAMENTO ANIMALI DA PELLICCIA | 74.840 | 3.960 |
| 01.25.3 - APICOLTURA | 1.312.314 | 3.310.782 |
| 01.25.4 - BACHICOLTURA | 0 | 7.007 |
| 01.25.5 - ALLEVAMENTO DI ALTRI ANIMALI | 2.147.622 | 4.328.996 |
| 01.30.0 - COLTIVAZ. AGRICOLE E DI ALLEVAMENTO | 71.589.713 | 113.933.689 |
| 01.41.1 - NOLEGGIO MACCHINE AGRIC.CONTO TERZI | 163.932.932 | 122.591.864 |
| 01.41.2 - APPROV. DISTRIB. MEZZI AGRICOLI | 445.896 | 867.251 |
| 01.41.A - TRASF. PROD. AGRIC. SVOLTE DA COOP. | 1.281.905 | 1.775.843 |
| 01.41.B - TRASF. PROD. AGRIC. PER CONTO TERZI | 51.423.668 | 45.437.698 |
| 01.42.0 - SERVIZI CONESSI ALLEVAMEN. BESTIAME | 1.317.793 | 1.605.462 |
| 01.50.0 - CACCIA DI ANIMALI PER ALLEVAMENTO | 194.784 | 132.996 |
| 02.01.1 - UTILIZZAZIONE DELLE FORESTE, BOSCHI | 13.905.719 | 15.561.796 |
| 02.01.2 - CONSORZI DI FORESTAZIONE, RIMBOSCH. | 34.884 | 53.884 |
| 02.02.0 - SERVIZI SILVICOLT. E AREE FOREST. | 4.019.839 | 4.771.509 |
| 05.01.1 - PESCA IN ACQUE MARINE E LAGUNARI | 34.309.128 | 25.778.056 |

| | | |
|---|-------------|---------------|
| 05.01.2 - PESCA IN ACQUE DOLCI | 88.329 | 158.871 |
| 05.02.1 - ALLEV. PESCI MARINI E CROSTACEI | 1.680.324 | 1.735.887 |
| 05.02.2 - ALLEV. PESCI IN ACQUE DOLCI | 2.028.278 | 3.285.143 |
| 05.03.0 - SERVIZI CONNESSI ALLA PESCA | 127.185 | 186.403 |
| TOTALE | 789.512.760 | 2.034.153.512 |

Gli acquisti in beni strumentali delle Società semplici nelle regioni italiane, anni d'imposta 1999, 2001, Analisi delle dichiarazioni IVA 2000, 2002

| Settore Agricoltura, silvicoltura e pesca | 1999 | 2000 |
|---|------------|------------|
| 01.11.1 - COLTIVAZ. CEREALI (CON RISO) | 10.800.571 | 9.336.450 |
| 01.11.2 - COLTIVAZ. SEMI E FRUTTI OLEOSI | 145.110 | 96.937 |
| 01.11.3 - COLTIVAZ. BARBABIETOLE DA ZUCCHERO | 178.910 | 86.256 |
| 01.11.4 - COLTIVAZIONI DI TABACCO | 1.731.975 | 786.848 |
| 01.11.5 - COLTIVAZIONI DI ALTRI SEMINATIVI | 1.806.297 | 1.815.876 |
| 01.11.6 - COLTIVAZ. MISTE CEREALI E SIMILI | 17.580.053 | 18.316.264 |
| 01.12.1 - COLTIVAZIONI DI ORTAGGI | 9.318.283 | 13.950.571 |
| 01.12.2 - COLTIVAZ. FLORICOLE E SIMILI | 10.510.975 | 13.848.355 |
| 01.12.3 - ORTO-COLTURE VIVAISTICHE,SEMENTIERE | 2.381.597 | 3.820.192 |
| 01.12.4 - COLTIVAZ. MISTE ORTO-FLORICOLE | 4.803.681 | 5.318.092 |
| 01.13.1 - COLTURE E AZIENDE VITIVINICOLE | 16.512.917 | 18.383.113 |
| 01.13.2 - COLTURE OLIVICOLE | 1.268.882 | 1.818.018 |
| 01.13.3 - COLTURE AGRUMICOLE | 1.424.370 | 2.107.096 |
| 01.13.4 - COLTURE FRUTTICOLE DIVERSE | 4.778.119 | 4.023.146 |
| 01.13.5 - COLTURE MISTE VITI-VINICOLE | 5.062.330 | 4.765.048 |
| 01.21.0 - ALLEVAM. BOVINI E PRODUZIONE LATTE | 9.849.505 | 15.935.934 |
| 01.22.1 - ALLEVAMENTO DI OVINI E CAPRINI | 835.036 | 517.645 |
| 01.22.2 - ALLEVAMENTO DI EQUINI | 981.961 | 877.562 |
| 01.23.0 - ALLEVAMENTO DI SUINI | 5.075.570 | 6.970.476 |
| 01.24.1 - ALLEVAMENTO POLLAME E VOLATILI | 3.511.170 | 2.814.252 |
| 01.24.2 - SELEZ. E INCUBAZ. ARTIFICIALE UOVA | 4.310 | 132.044 |
| 01.25.1 - ALLEVAMENTO DI CONIGLI | 393.592 | 180.887 |
| 01.25.2 - ALLEVAMENTO ANIMALI DA PELLICCIA | 0 | 0 |
| 01.25.3 - APICOLTURA | 230.953 | 187.661 |
| 01.25.4 - BACHICOLTURA | 0 | 0 |
| 01.25.5 - ALLEVAMENTO DI ALTRI ANIMALI | 63.337 | 41.363 |
| 01.30.0 - COLTIVAZ. AGRICOLE E DI ALLEVAMENTO | 20.961.095 | 31.276.874 |
| 01.41.1 - NOLEGGIO MACCHINE AGRIC.CONTO TERZI | 2.473.264 | 3.063.315 |
| 01.41.2 - APPROV. DISTRIB. MEZZI AGRICOLI | 0 | 0 |

| | | |
|--|-------------|-------------|
| 01.41.A - TRASF. PROD. AGRIC. SVOLTE DA COOP. | 1.621.194 | 2.076.094 |
| 01.41.B - TRASF. PROD. AGRIC. PER CONTO TERZI | 2.935.375 | 2.383.078 |
| 01.42.0 - SERVIZI CONNESSI ALLEVAMEN. BESTIAME | 20.287 | 116.534 |
| 01.50.0 - CACCIA DI ANIMALI PER ALLEVAMENTO | 8.374 | 12.784 |
| 02.01.1 - UTILIZZAZIONE DELLE FORESTE, BOSCHI | 406.067 | 349.361 |
| 02.01.2 - CONSORZI DI FORESTAZIONE, RIMBOSCH. | 6.094 | 0 |
| 02.02.0 - SERVIZI SILVICOLT. E AREE FOREST. | 449.301 | 89.410 |
| 05.01.1 - PESCA IN ACQUE MARINE E LAGUNARI | 1.369.506 | 1.254.895 |
| 05.01.2 - PESCA IN ACQUE DOLCI | 0 | 0 |
| 05.02.1 - ALLEV. PESCI MARINI E CROSTACEI | 702 | 1.655 |
| 05.02.2 - ALLEV. PESCI IN ACQUE DOLCI | 2.203.724 | 1.492.962 |
| 05.03.0 - SERVIZI CONNESSI ALLA PESCA | 0 | 0 |
| TOTALE | 141.704.487 | 168.247.048 |

Gli acquisti in beni strumentali delle Società di persone (eccetto quelle semplici) nelle regioni italiane, anni d'imposta 1999, 2001, Analisi delle dichiarazioni IVA 2000, 2002

| Settore Agricoltura, silvicoltura e pesca | 1999 | 2001 |
|--|-------------|-------------|
| 01.11.1 - COLTIVAZ. CEREALI (CON RISO) | 4.462.665 | 6.865.489 |
| 01.11.2 - COLTIVAZ. SEMI E FRUTTI OLEOSI | 431.458 | 1.170.863 |
| 01.11.3 - COLTIVAZ. BARBABIETOLE DA ZUCCHERO | 8.400 | 236.712 |
| 01.11.4 - COLTIVAZIONI DI TABACCO | 97.379 | 1.977.189 |
| 01.11.5 - COLTIVAZIONI DI ALTRI SEMINATIVI | 1.726.799 | 2.318.260 |
| 01.11.6 - COLTIVAZ. MISTE CEREALI E SIMILI | 9.252.560 | 10.065.191 |
| 01.12.1 - COLTIVAZIONI DI ORTAGGI | 4.602.245 | 2.817.550 |
| 01.12.2 - COLTIVAZ. FLORICOLE E SIMILI | 5.990.007 | 8.797.019 |
| 01.12.3 - ORTO-COLTURE VIVAISTICHE,SEMENTIERE | 1.805.294 | 2.319.443 |
| 01.12.4 - COLTIVAZ. MISTE ORTO-FLORICOLE | 5.085.899 | 2.480.191 |
| 01.13.1 - COLTURE E AZIENDE VITIVINICOLE | 10.690.499 | 18.687.651 |
| 01.13.2 - COLTURE OLIVICOLE | 1.179.204 | 1.553.730 |
| 01.13.3 - COLTURE AGRUMICOLE | 2.086.917 | 1.469.596 |
| 01.13.4 - COLTURE FRUTTICOLE DIVERSE | 3.288.265 | 2.929.039 |
| 01.13.5 - COLTURE MISTE VITI-VINICOLE | 3.824.951 | 10.231.025 |
| 01.21.0 - ALLEVAM. BOVINI E PRODUZIONE LATTE | 4.907.577 | 4.602.794 |
| 01.22.1 - ALLEVAMENTO DI OVINI E CAPRINI | 369.628 | 144.042 |
| 01.22.2 - ALLEVAMENTO DI EQUINI | 1.571.667 | 1.706.000 |
| 01.23.0 - ALLEVAMENTO DI SUINI | 5.251.541 | 12.476.978 |
| 01.24.1 - ALLEVAMENTO POLLAME E VOLATILI | 5.120.972 | 8.727.623 |
| 01.24.2 - SELEZ. E INCUBAZ. ARTIFICIALE UOVA | 602.006 | 1.314.699 |

| | | |
|--|-------------|-------------|
| 01.25.1 - ALLEVAMENTO DI CONIGLI | 287.350 | 1.147.507 |
| 01.25.2 - ALLEVAMENTO ANIMALI DA PELLICCIA | 6.340 | 3.317 |
| 01.25.3 - APICOLTURA | 467.232 | 758.970 |
| 01.25.4 - BACHICOLTURA | 0 | 0 |
| 01.25.5 - ALLEVAMENTO DI ALTRI ANIMALI | 1.155.455 | 1.183.158 |
| 01.30.0 - COLTIVAZ. AGRICOLE E DI ALLEVAMENTO | 12.251.323 | 12.138.087 |
| 01.41.1 - NOLEGGIO MACCHINE AGRIC. CONTO TERZI | 91.717.654 | 82.073.200 |
| 01.41.2 - APPROV. DISTRIB. MEZZI AGRICOLI | 477.643 | 210.631 |
| 01.41.A - TRASF. PROD. AGRIC. SVOLTE DA COOP. | 2.063.809 | 4.246.898 |
| 01.41.B - TRASF. PROD. AGRIC. PER CONTO TERZI | 23.201.807 | 24.431.653 |
| 01.42.0 - SERVIZI CONNESSI ALLEVAMEN. BESTIAME | 996.893 | 889.020 |
| 01.50.0 - CACCIA DI ANIMALI PER ALLEVAMENTO | 112.437 | 482.423 |
| 02.01.1 - UTILIZZAZIONE DELLE FORESTE, BOSCHI | 4.572.840 | 4.960.532 |
| 02.01.2 - CONSORZI DI FORESTAZIONE, RIMBOSCH. | 8.435 | 3.765 |
| 02.02.0 - SERVIZI SILVICOLT. E AREE FOREST. | 2.217.350 | 2.207.169 |
| 05.01.1 - PESCA IN ACQUE MARINE E LAGUNARI | 40.820.407 | 49.033.052 |
| 05.01.2 - PESCA IN ACQUE DOLCI | 88.771 | 169.269 |
| 05.02.1 - ALLEV. PESCI MARINI E CROSTACEI | 4.071.627 | 3.219.210 |
| 05.02.2 - ALLEV. PESCI IN ACQUE DOLCI | 1.806.048 | 4.525.519 |
| 05.03.0 - SERVIZI CONNESSI ALLA PESCA | 1.394.481 | 461.503 |
| TOTALE | 260.073.836 | 295.035.967 |

Gli acquisti in beni strumentali delle Società di capitali nelle regioni italiane, anni d'imposta 1999, 2001, Analisi delle dichiarazioni IVA 2000, 2002

| Settore Agricoltura, silvicoltura e pesca | 1999 | 2001 |
|--|------------|-------------|
| 01.11.1 - COLTIVAZ. CEREALI (CON RISO) | 10.801.217 | 20.267.530 |
| 01.11.2 - COLTIVAZ. SEMI E FRUTTI OLEOSI | 782.406 | 1.060.733 |
| 01.11.3 - COLTIVAZ. BARBABIETOLE DA ZUCCHERO | 727.164 | 492.097 |
| 01.11.4 - COLTIVAZIONI DI TABACCO | 560.133 | 714.539 |
| 01.11.5 - COLTIVAZIONI DI ALTRI SEMINATIVI | 1.676.743 | 5.368.739 |
| 01.11.6 - COLTIVAZ. MISTE CEREALI E SIMILI | 28.352.902 | 50.193.332 |
| 01.12.1 - COLTIVAZIONI DI ORTAGGI | 11.067.871 | 25.141.228 |
| 01.12.2 - COLTIVAZ. FLORICOLE E SIMILI | 10.877.968 | 18.421.142 |
| 01.12.3 - ORTO-COLTURE VIVAISTICHE, SEMENTIERE | 5.211.014 | 6.305.120 |
| 01.12.4 - COLTIVAZ. MISTE ORTO-FLORICOLE | 10.991.724 | 10.485.646 |
| 01.13.1 - COLTURE E AZIENDE VITIVINICOLE | 78.510.555 | 117.787.377 |
| 01.13.2 - COLTURE OLIVICOLE | 1.899.049 | 5.183.149 |
| 01.13.3 - COLTURE AGRUMICOLE | 1.065.741 | 844.599 |
| 01.13.4 - COLTURE FRUTTICOLE DIVERSE | 5.347.154 | 4.602.992 |

| Settore Agricoltura, silvicoltura e pesca | 1999 | 2001 |
|--|----------------------|----------------------|
| 01.13.5 - COLTURE MISTE VITI-VINICOLE | 23.329.648 | 34.638.766 |
| 01.21.0 - ALLEVAM. BOVINI E PRODUZIONE LATTE | 22.367.484 | 33.619.127 |
| 01.22.1 - ALLEVAMENTO DI OVINI E CAPRINI | 2.635.011 | 3.910.511 |
| 01.22.2 - ALLEVAMENTO DI EQUINI | 2.396.584 | 5.464.120 |
| 01.23.0 - ALLEVAMENTO DI SUINI | 17.787.378 | 18.183.472 |
| 01.24.1 - ALLEVAMENTO POLLAME E VOLATILI | 18.383.370 | 13.352.544 |
| 01.24.2 - SELEZ. E INCUBAZ. ARTIFICIALE UOVA | 620.982 | 686.989 |
| 01.25.1 - ALLEVAMENTO DI CONIGLI | 3.431.939 | 2.782.359 |
| 01.25.2 - ALLEVAMENTO ANIMALI DA PELLICCIA | 60.653 | 8.002 |
| 01.25.3 - APICOLTURA | 689.274 | 1.918.183 |
| 01.25.4 - BACHICOLTURA | 0 | 29 |
| 01.25.5 - ALLEVAMENTO DI ALTRI ANIMALI | 2.995.902 | 2.122.506 |
| 01.30.0 - COLTIVAZ. AGRICOLE E DI ALLEVAMENTO | 40.608.811 | 48.781.027 |
| 01.41.1 - NOLEGGIO MACCHINE AGRIC. CONTO TERZI | 14.987.783 | 17.443.166 |
| 01.41.2 - APPROV. DISTRIB. MEZZI AGRICOLI | 19.153.160 | 17.181.150 |
| 01.41.A - TRASF. PROD. AGRIC. SVOLTE DA COOP. | 622.388.267 | 752.038.007 |
| 01.41.B - TRASF. PROD. AGRIC. PER CONTO TERZI | 17.609.480 | 18.158.094 |
| 01.42.0 - SERVIZI CONNESSI ALLEVAMEN. BESTIAME | 3.843.781 | 4.925.255 |
| 01.50.0 - CACCIA DI ANIMALI PER ALLEVAMENTO | 591.619 | 890.523 |
| 02.01.1 - UTILIZZAZIONE DELLE FORESTE, BOSCHI | 6.496.418 | 5.304.094 |
| 02.01.2 - CONSORZI DI FORESTAZIONE, RIMBOSCH. | 1.673.166 | 1.345.138 |
| 02.02.0 - SERVIZI SILVICOLT. E AREE FOREST. | 8.010.224 | 7.206.453 |
| 05.01.1 - PESCA IN ACQUE MARINE E LAGUNARI | 21.524.882 | 27.205.071 |
| 05.01.2 - PESCA IN ACQUE DOLCI | 2.953.420 | 392.920 |
| 05.02.1 - ALLEV. PESCI MARINI E CROSTACEI | 21.695.510 | 23.767.824 |
| 05.02.2 - ALLEV. PESCI IN ACQUE DOLCI | 8.479.152 | 6.060.057 |
| 05.03.0 - SERVIZI CONNESSI ALLA PESCA | 3.918.524 | 7.039.184 |
| TOTALE | 1.056.504.065 | 1.321.292.794 |

Sez. C Base dati del modello econometrico

Tav. 1

| Anni | IFL corr. | IFL cost. | Defl. 1 | VA corr. | VA cost. | Defl. 2 | RLD | RLG |
|------|-----------|-----------|---------|----------|----------|---------|--------|---------|
| 1988 | 6469 | 10422,4 | 0,62068 | 19389,5 | 22263,4 | 0,87092 | 7160,6 | 12228,9 |
| 1989 | 6397,36 | 9715,52 | 0,65847 | 20755,6 | 22689,7 | 0,91476 | 7698 | 13057,6 |
| 1990 | 6337,3 | 8976,82 | 0,70596 | 21106,1 | 22350,5 | 0,94432 | 8088 | 13018,1 |
| 1991 | 6396,07 | 8456,04 | 0,75639 | 23534,1 | 24437,4 | 0,96304 | 8252,5 | 15281,6 |
| 1992 | 6285,56 | 7966,12 | 0,78904 | 23762,1 | 25175,3 | 0,94387 | 8962,8 | 14799,3 |
| 1993 | 5825,72 | 7117,3 | 0,81853 | 23600,9 | 24994,5 | 0,94425 | 8578,6 | 15022,3 |
| 1994 | 6586,19 | 7762,97 | 0,84841 | 24872,8 | 25281,6 | 0,98383 | 8101 | 16771,8 |
| 1995 | 7264,8 | 8169,13 | 0,8893 | 26881 | 25604,4 | 1,04986 | 7978,8 | 18902,2 |
| 1996 | 7782,05 | 8416,56 | 0,92461 | 28593,9 | 26093,3 | 1,09583 | 7671,2 | 20922,7 |
| 1997 | 7820,4 | 8226,03 | 0,95069 | 28934,5 | 26842,2 | 1,07795 | 7564 | 21370,5 |
| 1998 | 8284,8 | 8558,16 | 0,96806 | 28893,1 | 27505,5 | 1,05045 | 7282,2 | 21610,9 |
| 1999 | 8692,4 | 8873,7 | 0,97957 | 29124,4 | 29375,1 | 0,99147 | 7164,5 | 21959,9 |
| 2000 | 9409,39 | 9409,39 | 1 | 28475,5 | 28475,5 | 1 | 7219,9 | 21255,6 |
| 2001 | 9306,15 | 9060,08 | 1,02716 | 28728,4 | 27964,4 | 1,02732 | 7553,7 | 21174,7 |
| 2002 | 10118,2 | 9541,02 | 1,06049 | 28467,3 | 27128,2 | 1,04936 | 7519,2 | 20948,1 |
| 2003 | 10776,1 | 10009,9 | 1,07655 | 28936,3 | 25735,7 | 1,12436 | 6873,9 | 22062,4 |
| 2004 | 11872,2 | 10721,5 | 1,10733 | 30061,8 | 29357 | 1,02401 | 7273,6 | 22788,2 |
| 2005 | 11821,6 | 10388,8 | 1,13793 | 26756,6 | 28125,6 | 0,95132 | 8134,2 | 18622,4 |
| 2006 | 12008,8 | 10250,3 | 1,17156 | 26434,8 | 27670,6 | 0,95534 | 8568,2 | 17866,6 |
| 2007 | 11839,4 | 9761,83 | 1,21282 | 26910,1 | 27756,3 | 0,96951 | 8708,6 | 18201,5 |
| 2008 | 11890,4 | 9496,21 | 1,25212 | 27127,2 | 28298,3 | 0,95862 | 8621,9 | 18505,3 |
| 2009 | 9983,82 | 7842,08 | 1,27311 | 23848,2 | 27408,9 | 0,87009 | 8738,1 | 15110,1 |

IFL corr.: Investimenti fissi lordi (Valori correnti)

IFL cost.: Investimenti fissi lordi (Valori concatenati)

Defl. 1: Deflattore degli investimenti

VA corr.: Valore aggiunto ai prezzi base (Valori correnti)

VA cost: Valore aggiunto ai prezzi base (Valori concatenati)

Defl. 2: Deflattore del valore aggiunto

RLD: Redditi da lavoro dipendente

RLG: Risultato lordo di gestione

Tav. 2

| Anni | IT | IST | IIMP | IIMPCB | IRAP | ULI | A.IRAP |
|------|---------|---------|---------|---------|------|--------|--------|
| 1988 | 1054,25 | 952,983 | 783,271 | 884,536 | 0 | 1425,7 | |
| 1989 | 1128,89 | 1019,33 | 851,451 | 961,011 | 0 | 1286,1 | |
| 1990 | 1219,56 | 1093,55 | 910,174 | 1036,19 | 0 | 1231,6 | |
| 1991 | 1279,85 | 1168,81 | 995,061 | 1106,1 | 0 | 1226,3 | |
| 1992 | 1437,29 | 1318,5 | 1079,9 | 1198,68 | 0 | 1197,9 | |
| 1993 | 1371,3 | 1247,87 | 1009,34 | 1132,78 | 0 | 1118 | |
| 1994 | 1420,54 | 1286,78 | 1055,97 | 1189,74 | 0 | 1109,8 | |
| 1995 | 1417,82 | 1281,7 | 1053,46 | 1189,58 | 0 | 1091,3 | |
| 1996 | 1516,65 | 1373,42 | 1148,58 | 1291,81 | 0 | 1090,4 | |

| Anni | IT | IST | IIMP | IIMPCB | IRAP | ULI | A.IRAP |
|------|---------|---------|---------|---------|---------|--------|---------|
| 1997 | 1593,81 | 1447,65 | 1217,5 | 1363,66 | 0 | 1084,3 | |
| 1998 | 1882,73 | 1596,73 | 1361,19 | 1647,19 | 266,206 | 1050,7 | 0,0228 |
| 1999 | 2021,06 | 1706,77 | 1467,33 | 1781,63 | 288,986 | 996,2 | 0,02321 |
| 2000 | 1956,61 | 1644,73 | 1414,73 | 1726,61 | 282,537 | 983,8 | 0,02414 |
| 2001 | 1927,66 | 1622,52 | 1380,93 | 1686,06 | 304,788 | 982,6 | 0,02415 |
| 2002 | 1998,47 | 1691,47 | 1452,61 | 1759,61 | 295,131 | 943,5 | 0,02337 |
| 2003 | 1970,48 | 1657,45 | 1425,55 | 1738,59 | 290,174 | 942,9 | 0,02362 |
| 2004 | 1979,07 | 1654,59 | 1416,75 | 1741,23 | 281,418 | 916 | 0,02418 |
| 2005 | 1955,29 | 1630,13 | 1384,57 | 1709,72 | 285,659 | 843 | 0,02431 |
| 2006 | 2169,99 | 1854,49 | 1603,36 | 1918,86 | 317,018 | 838 | 0,02599 |
| 2007 | 2301,2 | 1984,85 | 1730,43 | 2046,79 | 305,653 | 800,2 | 0,02437 |
| 2008 | 2128,75 | 1767,85 | 1507,13 | 1868,03 | 267,902 | 782 | 0,02128 |
| 2009 | 2030,34 | 1699,93 | 1444,42 | 1774,83 | 242,094 | 764,8 | 0,02188 |

Legenda

IT: Imposte totali imputabili al settore agricolo

IST: Imposte totali, esclusi i contributi di bonifica

IIMP: Imposte sulle imprese

IIMPCB: Imposte sulle imprese incluso i contributi di bonifica

IRAP: Irap pagata

ULI: unità di lavoro indipendenti

A. IRAP: aliquota IRAP

Tav. 3

| Anni | IFLC | ILFC-1 | CRC-1 | RLGN | AL IRAP-1 |
|------|----------|----------|----------|----------|-----------|
| 1989 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 |
| 1990 | 0,923967 | 0,932173 | 0,970835 | 0,923881 | 0 |
| 1991 | 0,870364 | 0,861298 | 0,930424 | 1,020152 | 0 |
| 1992 | 0,819938 | 0,81133 | 0,775445 | 0,938279 | 0 |
| 1993 | 0,73257 | 0,764324 | 0,716622 | 0,923689 | 0 |
| 1994 | 0,799028 | 0,682882 | 0,663409 | 0,99975 | 0 |
| 1995 | 0,840833 | 0,744832 | 0,648397 | 1,084191 | 0 |
| 1996 | 0,866301 | 0,783802 | 0,6459 | 1,155722 | 0 |
| 1997 | 0,846689 | 0,807542 | 0,647505 | 1,145541 | 0 |
| 1998 | 0,880875 | 0,789261 | 0,865395 | 1,137534 | 0 |
| 1999 | 0,913354 | 0,821128 | 0,922894 | 1,137356 | 1 |
| 2000 | 0,968491 | 0,851404 | 1,141794 | 1,078426 | 1,018328 |
| 2001 | 0,932537 | 0,902801 | 0,974091 | 1,04895 | 1,059112 |
| 2002 | 0,98204 | 0,869286 | 0,919174 | 1,000077 | 1,05949 |
| 2003 | 1,030295 | 0,915431 | 1,065941 | 1,042315 | 1,025005 |
| 2004 | 1,103546 | 0,960413 | 1,087976 | 1,048464 | 1,036168 |
| 2005 | 1,069296 | 1,028696 | 1,283719 | 0,822703 | 1,060786 |
| 2006 | 1,05504 | 0,996769 | 1,663788 | 0,75571 | 1,066254 |
| 2007 | 1,004767 | 0,98348 | 1,615988 | 0,738779 | 1,139927 |
| 2008 | 0,977427 | 0,936617 | 1,036591 | 0,734929 | 1,069043 |
| 2009 | 0,80717 | 0,911131 | 0,909022 | 0,580527 | 0,93364 |

Legenda

IFLC: investimenti fissi lordi

ILFC_1: investimenti fissi lordi (t-1)

CRC_1: credito (t-1)

RLGN: risultato netto di gestione

ALIRAP_1: aliquota IRAP (t-1)

Sez. D Risultati stima econometrica

1. Test VIF

| Variable | VIF | 1/VIF |
|----------|------|----------|
| CRC_1 | 3.32 | 0.301647 |
| ILFC_1 | 2.96 | 0.337742 |
| ALIRAP_1 | 2.12 | 0.472408 |
| RLGN | 1.51 | 0.662142 |
| Mean VIF | 2.48 | |

2. Test di normalità di Shapiro-Wilk

Shapiro-Wilk W test for normal data

| Variable | Obs | W | V | z | Prob>z |
|----------|-----|---------|-------|--------|---------|
| res1 | 21 | 0.97035 | 0.727 | -0.645 | 0.74068 |

3. Test di normalità di Shapiro-Francia

Shapiro-Francia W' test for normal data

| Variable | Obs | W' | V' | z | Prob>z |
|----------|-----|---------|-------|--------|---------|
| res1 | 21 | 0.96958 | 0.824 | -0.346 | 0.63546 |

4. Test Ramsey RESET

Ramsey RESET test using powers of the fitted values of IFLC

Ho: model has no omitted variables
F(3, 13) = 2.35
Prob > F = 0.1204

5. Correlogramma variabile IFLC, lags(10)

| LAG | AC | PAC | Q | Prob>Q | -1 | 0 | 1 | -1 | 0 | 1 |
|-----|---------|---------|--------|--------|-------------------|-------|---|-------------------|-------|-------|
| | | | | | [Autocorrelation] | | | [Partial Autocor] | | |
| 1 | 0.7605 | 0.8226 | 13.969 | 0.0002 | | ----- | | | | ----- |
| 2 | 0.5607 | -0.4747 | 21.959 | 0.0000 | | ---- | | | --- | |
| 3 | 0.3174 | -0.4795 | 24.662 | 0.0000 | | -- | | | --- | |
| 4 | 0.1409 | -0.0766 | 25.226 | 0.0000 | | - | | | | |
| 5 | -0.0348 | -0.6610 | 25.263 | 0.0001 | | | | | ----- | |
| 6 | -0.1275 | 0.3473 | 25.786 | 0.0002 | | - | | | | -- |
| 7 | -0.2283 | 0.1006 | 27.585 | 0.0003 | | - | | | | |
| 8 | -0.2713 | 0.2159 | 30.32 | 0.0002 | | -- | | | | - |
| 9 | -0.3679 | . | 35.767 | 0.0000 | | -- | | | | |
| 10 | -0.3849 | . | 42.271 | 0.0000 | | --- | | | | |

6. Correlogramma variabile ILFC_1, lags(10)

| LAG | AC | PAC | Q | Prob>Q | -1 | 0 | 1 | -1 | 0 | 1 |
|-----|---------|---------|--------|--------|-------------------|-------|---|-------------------|-------|-------|
| | | | | | [Autocorrelation] | | | [Partial Autocor] | | |
| 1 | 0.8229 | 0.8284 | 16.355 | 0.0001 | | ----- | | | | ----- |
| 2 | 0.5972 | -0.4246 | 25.421 | 0.0000 | | ---- | | | --- | |
| 3 | 0.3568 | -0.3026 | 28.837 | 0.0000 | | -- | | | -- | |
| 4 | 0.1609 | -0.0230 | 29.572 | 0.0000 | | - | | | | |
| 5 | -0.0505 | -0.5693 | 29.649 | 0.0000 | | | | | ----- | |
| 6 | -0.1414 | 0.0112 | 30.293 | 0.0000 | | - | | | | |
| 7 | -0.2426 | -0.1214 | 32.324 | 0.0000 | | - | | | | |
| 8 | -0.3003 | 0.0618 | 35.674 | 0.0000 | | -- | | | | |
| 9 | -0.3898 | . | 41.79 | 0.0000 | | --- | | | | |
| 10 | -0.4198 | . | 49.528 | 0.0000 | | --- | | | | |

7. Correlogramma variabile CRC_1, lags(10)

| LAG | AC | PAC | Q | Prob>Q | -1 | 0 | 1 | -1 | 0 | 1 |
|-----|---------|---------|--------|--------|-------------------|-------|---|-------------------|-------|-------|
| | | | | | [Autocorrelation] | | | [Partial Autocor] | | |
| 1 | 0.7705 | 0.7728 | 14.338 | 0.0002 | | ----- | | | | ----- |
| 2 | 0.4359 | -0.4094 | 19.168 | 0.0001 | | ---- | | | --- | |
| 3 | 0.2338 | 0.2761 | 20.635 | 0.0001 | | - | | | -- | |
| 4 | 0.1156 | -0.1535 | 21.014 | 0.0003 | | | | | - | |
| 5 | 0.0506 | 0.1259 | 21.092 | 0.0008 | | | | | - | |
| 6 | 0.0359 | 0.1734 | 21.133 | 0.0017 | | | | | - | |
| 7 | -0.0265 | -0.6046 | 21.157 | 0.0035 | | | | | ----- | |
| 8 | -0.1815 | -1.2158 | 22.381 | 0.0043 | | - | | | ----- | |
| 9 | -0.2981 | . | 25.959 | 0.0021 | | -- | | | | |
| 10 | -0.3726 | . | 32.056 | 0.0004 | | -- | | | | |

8. Correlogramma variabile RLG_N, lags(10)

| LAG | AC | PAC | Q | Prob>Q | -1 | 0 | 1 | -1 | 0 | 1 |
|-----|---------|---------|--------|--------|-------------------|-------|---|-------------------|---|---|
| | | | | | [Autocorrelation] | | | [Partial Autocor] | | |
| 1 | 0.7219 | 1.0530 | 12.586 | 0.0004 | | ----- | | ----- | | |
| 2 | 0.5393 | -0.0617 | 19.979 | 0.0000 | | ----- | | ----- | | |
| 3 | 0.3547 | 0.1834 | 23.354 | 0.0000 | | --- | | --- | | |
| 4 | 0.1586 | -0.0792 | 24.068 | 0.0001 | | - | | - | | |
| 5 | -0.0592 | -0.4062 | 24.174 | 0.0002 | | | | | | |
| 6 | -0.1263 | -0.3242 | 24.688 | 0.0004 | | | | | | |
| 7 | -0.1666 | 0.4262 | 25.645 | 0.0006 | | | | | | |
| 8 | -0.2581 | -0.2418 | 28.12 | 0.0005 | | | | | | |
| 9 | -0.3471 | . | 32.968 | 0.0001 | | | | | | |
| 10 | -0.3985 | . | 39.94 | 0.0000 | | | | | | |

9. Correlogramma variabile ALIRAP, lags(10)

| LAG | AC | PAC | Q | Prob>Q | -1 | 0 | 1 | -1 | 0 | 1 |
|-----|---------|---------|--------|--------|-------------------|-------|---|-------------------|---|---|
| | | | | | [Autocorrelation] | | | [Partial Autocor] | | |
| 1 | 0.8693 | 0.9023 | 18.248 | 0.0000 | | ----- | | ----- | | |
| 2 | 0.7202 | -0.0574 | 31.435 | 0.0000 | | ----- | | ----- | | |
| 3 | 0.5677 | -0.0078 | 40.082 | 0.0000 | | ----- | | ----- | | |
| 4 | 0.4270 | 0.0200 | 45.262 | 0.0000 | | --- | | --- | | |
| 5 | 0.2858 | -0.0218 | 47.727 | 0.0000 | | -- | | -- | | |
| 6 | 0.1418 | -0.0473 | 48.375 | 0.0000 | | - | | - | | |
| 7 | -0.0036 | -0.0475 | 48.375 | 0.0000 | | | | | | |
| 8 | -0.1641 | -0.1659 | 49.375 | 0.0000 | | | | | | |
| 9 | -0.3111 | . | 53.271 | 0.0000 | | | | | | |
| 10 | -0.4311 | . | 61.43 | 0.0000 | | | | | | |