

Concorso

REGIONE SICILIANA

200 Funzionari
Centri per l'Impiego

80 Specialisti amministrativi
contabili (Cod. SAC)

MANUALE di **TEORIA** e **QUIZ**
per **prova scritta**

In particolare, il decreto conferma l'IRAP come tributo proprio regionale, attribuendo alle Regioni margini di manovra sulle **aliquote**, entro limiti prefissati, e rafforza l'addizionale regionale all'IRPEF come strumento di autonomia impositiva, consentendo alle Regioni di modularne l'entità in funzione delle esigenze di bilancio. Accanto a tali tributi, il sistema è integrato da **compartecipazioni a tributi erariali**, finalizzate a garantire la copertura delle funzioni regionali fondamentali, in particolare nel settore sanitario.

Un elemento qualificante della riforma è rappresentato dall'introduzione del principio dei **costi e fabbisogni standard**, destinato a sostituire progressivamente il criterio della spesa storica nella determinazione delle risorse regionali. Tale meccanismo mira a promuovere l'efficienza e l'equità nella distribuzione delle risorse, collegando il finanziamento delle funzioni pubbliche a parametri oggettivi e comparabili. In questo quadro si inserisce anche il rafforzamento dei meccanismi di **perequazione**, volti a garantire livelli essenziali delle prestazioni sull'intero territorio nazionale, senza compromettere l'autonomia finanziaria regionale.

La riforma, tuttavia, si caratterizza per una **attuazione parziale e progressiva**, fortemente condizionata dalle esigenze di coordinamento della finanza pubblica e dai vincoli derivanti dall'ordinamento europeo. Ciò ha determinato una compressione degli spazi effettivi di autonomia impositiva regionale, con frequenti interventi statali di contenimento della pressione fiscale e di armonizzazione del sistema.

Il D.lgs. 68/2011 ha segnato, quindi, il passaggio da un modello di finanza regionale prevalentemente derivata a un sistema formalmente orientato all'**autonomia impositiva responsabile**, nel quale le Regioni a statuto ordinario sono chiamate a finanziare le proprie funzioni attraverso tributi propri e compartecipazioni, nel rispetto dei principi di equilibrio di bilancio, solidarietà e unità economica della Repubblica.

2. La fiscalità delle Regioni

► 2.1. L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP): caratteri generali

L'**imposta regionale sulle attività produttive** (cd. IRAP) è disciplinata nel d.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 – prevista in sostituzione dell'ILOR, dei contributi sanitari e di altre imposte – che attribuisce alle Regioni la titolarità del credito di imposta e la relativa potestà impositiva.

L'IRAP:

- è un **tributo locale**, in quanto applicabile alle attività produttive esercitate nel territorio di ciascuna Regione;
- ha **carattere reale**;
- non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

L'IRAP è stata in diverse occasioni oggetto di pronunce da parte della Corte Costituzionale, per violazione dell'art. 53 Cost. comma 1, Cost., in ragione del fatto che l'esercizio di una attività autonomamente organizzata **non rappresenterebbe un valido indice di capacità contributiva**; le critiche muovevano anche dalla considerazione che l'imposta risulta dovuta anche nel caso di attività in perdita.

Sul punto si è espressa anche autorevole dottrina, la quale, a sostegno dell'illegittimità costituzionale del parametro impiegato ai fini dell'IRAP, ha rilevato che l'imposta, così come strutturata, colpirebbe una grandezza economica che non è espressiva di capacità contributiva, assoggettando ad imposizione anche soggetti in perdita, con l'equiparazione di imprese e lavoratori autonomi (TESAURO; FALSITTA); viceversa, un altro orientamento, a sostegno della conformità a Costituzione dell'imposta in parola, ha evidenziato che la capacità contributiva, giustificativa del tributo, è espressa dalla potenziale idoneità di un'attività a generare un reddito, indipendentemente dalla sua effettiva realizzazione (GALLO).

A dirimere la questione, è intervenuta la Corte costituzionale (Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156) che si è pronunciata in via definitiva circa la legittimità costituzionale del suddetto parametro, sostenendo che il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate sia indice costituzionalmente idoneo di capacità contributiva, in quanto rappresentativo di una nuova ricchezza, che viene assoggettata ad imposizione *"ancor prima che sia distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione"*,

“trasformandosi in reddito per l'organizzazione dell'attività, i suoi finanziatori, i suoi dipendenti e collaboratori”.

Più nel dettaglio, la Consulta ha affermato che «*Non sono fondate le q.l.c. degli art. 2, 3 comma 1, lett. c), 4, 8 e 11 d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, sollevate in riferimento all'art. 3, 35 e 53 Cost., 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 di 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. È tuttavia vero che, mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità. È evidente, quindi, che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione risulterebbe mancante il presupposto stesso dell'IRAP rappresentato dall'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa» (Corte cost., 21 maggio 2001, n. 156).*

Dubbi di compatibilità dell'IRAP rispetto al diritto unionale e, in particolare, con la Sesta Direttiva sono stati sollevati anche dalla Corte di Giustizia UE, poi sono stati superati dalla Corte, la quale ha ritenuto che le due imposte siano strutturalmente diverse e che, quindi, non si pongano problemi di incompatibilità.

► 2.2. Presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) - (art. 2, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446)

Il presupposto dell'IRAP è l'**autonoma organizzazione di un'attività economica**, diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi, l'esercitata con organizzazione di capitale e lavoro altrui non occasionale. L'indice di capacità contributiva che si intende colpire è rappresentato dalla **responsabilità organizzativa** che il soggetto che ha il potere di gestione e organizzazione detiene nei confronti dei fattori produttivi. Ai sensi dell'art. 2, d.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi organi ed amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.

A differenza delle tradizionali imposte dirette che colpiscono il reddito o il patrimonio, l'IRAP ha come **presupposto di imposta l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata**, che deve essere diretta alla produzione o allo scambio di beni, ovvero alla prestazione di servizi.

E infatti, i dubbi muovono (muovevano) proprio dal parametro di riferimento del tributo che non si rinviene in nessuno dei tradizionali indici di manifestazione di capacità contributiva (patrimonio, reddito, consumo, etc.), bensì nel **valore aggiunto netto di produzione**, ovvero una grandezza economica ottenuta dalla differenza tra valore e costo della produzione, con l'aggiunta di taluni costi, tra cui quelli di lavoro e di interessi. Dunque, l'imposta prescinde dalla produzione di un reddito, colpendo anche attività in perdita, purché producano “valore aggiunto”.

Ed invero, parte della dottrina, ha assunto, a sostegno dell'illegittimità costituzionale del parametro impiegato ai fini dell'IRAP, la considerazione

► 2.3. Soggetti passivi (art. 3, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446)

Ai sensi del successivo art. 3 sono **soggetti passivi IRAP**:

- **società** sia di capitali che di persone, nonché le società cooperative e quelle di mutua assicurazione con sede nel territorio dello Stato italiano. Per questi soggetti non sussistono dubbi sull'esistenza di un'autonoma organizzazione diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Nel caso di società di persone «*il presupposto impositivo dell'IRAP si realizza direttamente in capo ai soci (tra varie, Cass., Sez. un., 20 giugno 2012, n. 10145; Sez. un., 29 maggio 2017, n. 13452; 24 luglio 2018, n. 19599): la società è trasparente, in quanto è soltanto lo schermo dietro il quale i soci esercitano collettivamente l'attività economica (Corte cost. 17 settembre 2020, n. 201, punto 3.2.)».* Ne consegue che «*l'imputazione dell'IRAP per trasparenza comporta (...) la sussistenza del litisconsorzio necessario di tutti i soci nel giudizio concernente la pretesa per IRAP nei confronti della società»* (Cass., Sez. un., 16 dicembre 2020, n. 28709);

- **imprenditori individuali e gli esercenti arti e professioni.** Se per i primi soggetti non sono mai sorti dubbi sull'esistenza di un'autonoma organizzazione visto che l'art. 2082 c.c. definisce imprenditore colui che esercita abitualmente una attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi, per gli esercenti arti e professioni, invece, è sempre stato necessario valutare e accertare, caso per caso, l'esistenza di un'autonoma organizzazione. Occorre comunque precisare che la **Legge di Bilancio 2022** (l. 30 dicembre 2021, n. 234) ha previsto l'**esenzione** dall'imposta regionale sulle attività produttive, **relativamente alle persone fisiche esercenti attività commerciali, arti e professioni**; a mente dell'art. 1, comma 8 della citata legge infatti: *"A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997"*.
- **Pubbliche Amministrazioni.**
In particolare, la lettera e-bis) include tra i soggetti passivi dell'IRAP *le Amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del Decreto legislativo 3 febbraio del 1993, n. 29, nonché le amministrazioni della Camera dei deputati, del Senato, della Corte Costituzionale, della Presidenza della Repubblica e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale*. Posta l'abrogazione del d.lgs. 3 febbraio 1993, n. 29 richiamato dalla norma, il riferimento ora è all'art. 1, co. 2, del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165 in materia di pubblico impiego, il quale ricomprende nella categoria delle amministrazioni pubbliche:
 - le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative;
 - le aziende e amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo;
 - le regioni, le province, i comuni, le comunità montane, e loro consorzi e associazioni;
 - le istituzioni universitarie;
 - gli istituti autonomi case popolari;
 - le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni;
 - tutti gli Enti Pubblici non economici nazionali, regionali e locali;
 - le amministrazioni, le aziende e gli enti del servizio sanitario nazionale;
 - l'Agenzia per la Rappresentanza Negoziabile delle Pubbliche Amministrazioni (ARAN) e il CONI.Ricomprende, dunque, **anche gli enti locali territoriali costituzionalmente previsti**.
Non sono, invece, soggetti passivi IRAP:
 - gli organismi di investimento collettivo del risparmio, cioè quegli organismi caratterizzati da una gestione in monte del risparmio raccolto. Ne sono un esempio i fondi comuni di investimento. Sono però escluse dall'esenzione le SICAV, società di investimento a capitale variabile;
 - i fondi pensione, cioè i fondi finanziari a carattere previdenziale disciplinati dal d.lgs. 5 dicembre 2005 n. 252;
 - i GEIE (i gruppi economici di interesse europeo);
 - con la legge di stabilità 2016 (art. 1, comma 70, della l. 28 dicembre 2015, n. 208), sono stati, altresì, esclusi dall'ambito di applicazione IRAP i **produttori agricoli** nonché i consorzi, le cooperative agricole e della piccola pesca dotati di reddito agrario, prima soggetti ad aliquota ridotta nella misura del 1,9%.

► 2.4. Base imponibile e la sua determinazione (art. 4 e 5, d.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446)

La base imponibile IRAP è rappresentata dal valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della Regione.

Le regole di calcolo divergono secondo la tipologia di soggetto passivo

L'imposta si applica sul **valore della produzione netta** derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione, il quale permette di misurare la complessiva potenzialità produttiva dell'attività organizzata, in quanto è espresso dalla differenza tra i proventi e i costi della produzione.

In particolare, se l'attività è esercitata nel territorio di più regioni si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione il valore della produzione netta proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale a qualunque titolo utilizzato, compresi i redditi assimilati a quelli