

ASPETTI DISTRIBUTIVI DELL'EVASIONE FISCALE

ALESSANDRA BRAIOTTA, STEFANO PISANI, ELENA PISANO

XXIV Riunione scientifica SIEP
“Economia informale, evasione fiscale e corruzione”
Pavia 24 – 25 settembre 2012

Aspetti distributivi dell'evasione fiscale

Alessandra Braiotta*, Stefano Pisani*, Elena Pisano*

*Agenzia delle Entrate, Ufficio Analisi Statistico-econometriche per la Compliance.

alessandra.braiotta@agenziaentrate.it

stefano.pisani@agenziaentrate.it

elena.pisano@agenziaentrate.it

Le opinioni espresse in questo lavoro non necessariamente rispecchiano la posizione ufficiale dell'Agenzia delle Entrate

Draft

Indice

1. Introduzione.....	2
2. Il <i>gap</i> nella base IRAP: cenni metodologici	3
2.1 La base imponibile IRAP	3
2.2 Il quadro macroeconomico di riferimento	4
2.3 La stima <i>top-down</i> del <i>gap</i> IRAP	5
3. Il lavoro irregolare: metodi di stima ed evidenze empiriche	8
3.1 Metodologia di stima esaustiva dell' <i>input</i> di lavoro	8
3.2 Dall' <i>input</i> di lavoro ai redditi: metodologia di stima dei redditi da lavoro dipendente regolari e sommersi	9
3.3. La quantificazione del lavoro irregolare	11
4. La distribuzione primaria del <i>gap</i> IRAP.....	16
5. La convenienza fiscale e contributiva ad occultare lavoro nero.....	23
6. Considerazioni conclusive.....	27
Riferimenti bibliografici	29

1. Introduzione

Il lavoro si propone di analizzare le relazioni esistenti tra evasione fiscale d'impresa e distribuzione primaria del reddito. Alla luce dell'elevata presenza di lavoro nero nel segmento sommerso dell'economia italiana, si intende fornire evidenze empiriche sull'impatto che tali forme di irregolarità esercitano sui flussi di finanza pubblica, ed in particolare sulla distribuzione dei vantaggi derivanti dall'evasione tra percettori di reddito dipendente e indipendente.

Le stime dell'evasione proposte in questa sede si fondano su tecniche macro di tipo *top-down* incentrate sui dati IRAP (Braiotta et al., 2012). Per le caratteristiche proprie, tale tributo si presta ad analisi sulla distribuzione funzionale del reddito, poiché la sua base imponibile (**Bit**) può essere scomposta nella componente costo del lavoro (**W**) e in quella residuale (**U**), che include al suo interno i profitti lordi. Tramite l'incrocio tra gli archivi amministrativi dell'Anagrafe Tributaria ed i dati prodotti dalla Contabilità Nazionale ISTAT si distingue, dapprima, la base potenziale (**Bit**)¹ nella componente dichiarata (**Bid**) e non dichiarata (**Bind**) e, successivamente, quest'ultima è scomposta nelle parte derivante dall'impiego di lavoro dipendente irregolare e in quella che affluisce ad altri redditi (Farina, Pisani, 2009).

Il tema dell'evasione del reddito di impresa ha ricevuto una attenzione relativamente scarsa rispetto a quella riservata all'imposizione personale, sia sotto il profilo teorico, che sotto quello empirico.

I modelli sinora sviluppati si sono concentrati prevalentemente sul legame tra forme di mercato e comportamenti di *compliance* delle imprese (Marrelli, Martina, 1998; Myles, 1995), sul profilo dell'evasione rispetto alla dimensione di attività (Rice, 1992), e sull'impatto delle dinamiche principale-agente, nelle società di capitali, sulle scelte di evasione (Chen, Chiu, 2002; Santoro, 2005).

Di contro, il tema del lavoro nero ha assunto una notevole rilevanza in ambito istituzionale e a livello internazionale, ed è stato oggetto di diverse analisi volte a quantificarne le dimensioni e a identificarne la dinamica (ISTAT, 2010, 2011, OECD 2002, SVIMEZ 2003, CNEL, 2009; Giovannini, 2011). La questione dell'occupazione irregolare è ampiamente dibattuta in letteratura sotto molteplici prospettive. In particolare, numerosi contributi teorici ed empirici hanno focalizzato l'attenzione sulla relazione tra le caratteristiche strutturali del mercato del lavoro, (rigidità e salari minimi), gli interventi di politica fiscale, (livello dell'imposizione diretta e cuneo fiscale), e l'offerta di lavoro nel settore informale (Basu et al. (a), 2011, Tonin, 2011, Basu et al. (b), 2011; Lemieux et al. 1994, Koettl, Weber, 2012). Altri approcci hanno fornito interpretazioni alternative sulle determinanti dell'impiego di lavoro irregolare basate su fattori legati alla specializzazione produttiva e alla dimensione di impresa (Baccini, Baccini, 2004; Achilli, De Candia, 2010). Con riferimento al contesto italiano, il tema è stato affrontato soprattutto in relazione alle sue ripercussioni rispetto all'evasione dell'imposizione personale (Botarelli, 1989, Bernardi, Bernasconi 1997, Fiorio, D'Amuri 2005, Marino, Zizza, 2010).

Utilizzando i dati dell'IRAP il lavoro intende, in sostanza, fornire un'analisi della composizione di un'evasione del valore aggiunto dal punto di vista economico e non già solo in riferimento allo specifico tributo. L'apporto innovativo del presente lavoro è quello di conciliare le stime dell'evasione di impresa coerenti nella fissazione dei livelli con un'analisi degli aspetti distributivi in una prospettiva macroeconomica; Ciò consente, peraltro, di esaminare, all'interno di un quadro organico, modelli comportamentali della propensione ad evadere che tengano simultaneamente in considerazione le differenti opzioni a disposizioni del contribuente. Tale base dati costituisce, quindi, una piattaforma essenziale per lo sviluppo di modelli interpretativi sulla convenienza ad evadere mediante l'utilizzo di lavoro nero e/o tramite altre forme di attività illecite (sovradichiarazione di costi o sottofatturazione).

Il lavoro è così articolato: in una prima sezione si illustrano le caratteristiche istituzionali del tributo ed il quadro macroeconomico di riferimento, esplicitando le inter-relazioni esistenti tra le grandezze fiscali IRAP ed i dati di Contabilità Nazionale; di seguito viene descritta la metodologia adottata dall'ISTAT per la stima dell'*input* di lavoro irregolare e delle relative retribuzioni, unitamente ad una rassegna dei principali fatti stilizzati. Successivamente, si presenta la scomposizione dell'ammontare di base non dichiarata tra redditi da lavoro ed altri redditi; viene infine proposta una semplice formalizzazione delle decisioni relative all'impiego di lavoro nero. Alcune considerazioni sono tratte nel paragrafo conclusivo.

¹ La base potenziale è quella che si dichiarerebbe se si assolvessero compiutamente tutti gli obblighi di legge.

2. Il *gap* nella base IRAP: cenni metodologici

2.1 La base imponibile IRAP

L'IRAP, imposta regionale sulle attività produttive², colpisce i soggetti che esercitano un'attività abituale di produzione o scambio di beni e di prestazione di servizi nel territorio delle regioni e si applica alla base imponibile determinata dal valore della produzione netta derivante dall'attività svolta localmente.

I soggetti passivi sono: a) tutti coloro che sono sottoposti all'imposta sul reddito delle società IRES, b) le società di persone, c) gli esercenti arti e professioni, d) gli organi e le amministrazioni dello Stato, Regioni, Province, Comuni ed Enti Pubblici.

L'IRAP è una particolare forma di imposta sui redditi societari che non consente di dedurre dalla base imponibile gli oneri finanziari ed il costo del lavoro. Non si tratta, quindi, di un'imposta sul reddito delle imprese, ma di un'imposta che colpisce tutti i redditi, riscossa dalle imprese per conto dello Stato, come i contributi sociali, le ritenute alla fonte, le accise, la stessa IVA.

Impiegando le informazioni desumibili dal Conto Economico di un'impresa commerciale la base imponibile dell'IRAP (BIRAP) è così determinata:

$$\text{BIRAP} = R - C^{\text{int}} - A \quad (2.1.1)$$

Dove:

R = ricavi delle vendite e delle prestazioni;

C^{int} = consumi intermedi;

A = ammortamenti.

Essa coincide quindi con valore aggiunto al netto degli ammortamenti (VA^n). Poiché il valore aggiunto corrisponde alla somma delle remunerazioni dei fattori produttivi impiegati, quali lavoro (salari e stipendi ed oneri sociali al netto dei contributi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni sul lavoro), capitale proprio (profitti) e capitale preso in prestito (interessi passivi), BIRAP può anche essere espressa come:

$$\text{BIRAP} = w + os + \text{int} + u \quad (2.1.2)$$

Dove:

w = salari e stipendi (retribuzioni) al lordo dell'IRPEF e dei contributi a carico dei lavoratori;

os = oneri sociali a carico dei datori³;

int = interessi passivi;

u = utile.

Per "costo del lavoro" dell'impresa, ovvero il Reddito da lavoro che quest'ultima corrisponde ai propri dipendenti, si intende:

$$W = w + os \quad (2.1.3)$$

e per "altri redditi" residui al "costo del lavoro" (Reddito operativo lordo) ci si riferisce a:

$$U = u + \text{int} \quad (2.1.4)$$

In momenti successivi alla sua istituzione si sono registrati vari interventi sulla determinazione della base imponibile, riguardanti principalmente il lavoro dipendente. In particolare si possono inquadrare due tipologie di agevolazioni:

a) Una prima fattispecie si riferisce all'esclusione dalla base imponibile dei contributi previdenziali ed assistenziali a carico del datore di lavoro relativi ai dipendenti assunti a tempo indeterminato nonché ad un

² Istituita con D.Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, l'IRAP è stata introdotta per sostituire sei diversi prelievi: l'ILOR, i contributi sanitari, l'imposta patrimoniale, l'ICIAP, la tassa sulla partita IVA, le tasse di concessione comunali.

³ Si assume il caso di un'impresa che non rientri nelle categorie per cui è possibile dedurre gli oneri sociali dalla base imponibile.

abbattimento della stessa di importi definiti forfetariamente, variabili a seconda delle regioni, del genere e della fascia d'età (inferiore a 35 anni).

b) Una seconda fattispecie comprende le deduzioni per dipendenti impiegati a tempo indeterminato (fino ad un massimo 5) e l'esenzione relativa ai costi per soggetti assunti con contratti di formazione lavoro, apprendistato e disabili spettanti a soggetti passivi con un valore delle componenti positive che concorrono a formare il valore della produzione inferiore ad una certa soglia (400.000 euro) e che abbiano sostenuto costi per il personale addetto alla Ricerca e Sviluppo.

Le innovazioni apportate nel corso del tempo evidenziano sicuramente l'intento del legislatore di ridurre il cuneo sul costo del lavoro, incentivare l'occupazione, ed in particolare consentire il transito dall'occupazione irregolare a quella regolare.

Altre modifiche che hanno condotto ad una riduzione della base imponibile totale, con una riduzione significativa in termini di gettito, si riferiscono all'esclusione dalla platea dei soggetti passivi dei lavoratori autonomi e dei professionisti non dotati di autonoma organizzazione⁴ e alla non assoggettabilità all'imposta per i lavoratori e le imprese che appartengono al regime dei contribuenti minimi⁵.

2.2 Il quadro macroeconomico di riferimento

Si consideri il funzionamento del sistema macroeconomico secondo i criteri di registrazione utilizzati dalla Contabilità Nazionale ISTAT. Si ipotizzi un'economia chiusa, in cui agiscono due sole categorie di operatori: coloro che producono (le imprese); coloro che detengono i fattori produttivi primari - lavoro e capitale - e che utilizzano i beni finali prodotti (le famiglie). Si assuma inoltre, che le famiglie non acquistino solo i beni di consumo finale, ma anche quelli destinati alla formazione del capitale, che vengono poi prestatati alle imprese. In questa rappresentazione semplificata, si considerano quindi il mercato dei fattori produttivi primari (lavoro e capitale) e il solo mercato dei beni finali.

Il funzionamento di tale sistema può essere così descritto:

a) il valore della produzione finale realizzata dai produttori coincide con la spesa finale effettuata dagli utilizzatori finali per acquistare i beni di consumo e di investimento che la compongono;

b) il valore della produzione finale, costituita dalla somma dei costi sostenuti per realizzarla, coincide con le remunerazioni dei fattori produttivi primari. Gli acquisti di beni e servizi intermedi rappresentano infatti costi per alcune imprese e ricavi per altre e quindi si compensano nell'ambito del blocco dei produttori, considerato come un'unica azienda integrata;

c) il reddito percepito dagli utilizzatori finali viene interamente speso per soddisfare i bisogni attuali e futuri, ovvero per acquistare i beni finali di consumo e di investimento. In realtà, una parte del reddito viene accantonata, ma il risparmio è considerato contabilmente equivalente agli investimenti.

A livello d'impresa, dunque la produzione p è così definita:

$$p = v + r + k_i + g_f + g_c \quad (2.2.1)$$

Dove:

v : vendite (fatturato, compresi i ricavi accessori: contributi ricevuti, fitti attivi);

r : reimpieghi di origine interna;

k_i : incremento capitali fissi prodotti in proprio;

g_f : variazione giacenze di prodotti finiti;

⁴ L'autonoma organizzazione si verifica in presenza di 3 condizioni: utilizzo di beni strumentali in misura superiore a quella strettamente necessaria, impiego di lavoro altrui e responsabilità ultima dell'attività stessa.

⁵ Regime di tassazione sostitutiva dell'IRPEF (con aliquota al 5%) riservato a imprenditori individuali, esercenti arti e professioni con ricavi non eccedenti i 30.000, che non abbiano usufruito di lavoro altrui in alcuna forma, che non abbiano effettuato acquisti di beni strumentali per importi superiori a 15.000 euro e cessioni all'esportazione. Istituito con legge 244/2007, a partire dal 2012 tale regime si applica ai soli soggetti che abbiano iniziato l'attività dopo il 2007, per un periodo non superiore ai 5 anni (ad eccezione dei giovani imprenditori fino al 35° anno di età) e prevede l'esenzione dall'IRAP e dall'IVA.

g_c : variazione giacenze di prodotti in corso di lavorazione.

Se sottraiamo dal valore della produzione realizzata nel periodo contabile il valore dei beni e servizi intermedi impiegati nel processo produttivo, C^{int} , otteniamo il valore aggiunto così come è definito dalla Contabilità Nazionale, cioè:

$$VA = p - C^{int} \quad (2.2.2)$$

Per aggregazione dei flussi relativi alle singole imprese si ottengono i corrispondenti aggregati della Contabilità Nazionale che sono riassunti nel conto della produzione di seguito:

Risorse	Impieghi
Consumi Intermedi	Produzione (ai prezzi base)
PIL	Imposte al netto dei contributi sui prodotti

Il regolamento dell'Unione Europea SEC95⁶ definisce la produzione come un flusso di beni o servizi atti a soddisfare bisogni (o comunque ad essere scambiati) derivante da ogni attività nella quale vi sia un impiego di fattori produttivi remunerati sotto il controllo e la responsabilità di una unità istituzionale.

Essa, stabilisce inoltre che nel concetto di produzione siano comprese, oltre alle attività regolari, anche quelle informali, illegali⁷ e sommerse.

La prima categoria include tutte le attività di produzione di beni e servizi svolte in piena conformità con la legislazione vigente sia in merito all'oggetto, alla natura e alla finalità stessa dell'attività, sia sotto il profilo fiscale e contributivo.

Si parla invece di produzione informale in relazione a contesti organizzativi contraddistinti da scarsa divisione tra fattori produttivi e relazioni di lavoro basate su rapporti personali (familiari, affettivi, di conoscenza) non formalizzati.

L'economia sommersa comprende due differenti tipologie: una di carattere economico e l'altra di natura statistica. Il sommerso economico concerne attività di per sé legali ma svolte in violazione delle norme in materia fiscale, contributiva e di sicurezza del lavoro. Elemento distintivo è dunque la volontà degli operatori di occultarsi al fisco ed evadere i contributi sociali al fine di ridurre la pressione fiscale. Il sommerso statistico include tutte le attività non osservabili per deficienze riconducibili al processo di rilevazione e di elaborazione delle informazioni (aggiornamento degli archivi, mancate risposte etc...).

Infine, si definiscono illegali le attività di produzione di beni e servizi, la cui distribuzione, vendita o possesso costituiscono violazione delle norme penali di legge. Si considerano altresì illegali attività svolte da personale non in possesso dei requisiti richiesti dalla legge (contrabbando, usura etc...).

La somma delle ultime tre voci costituisce ciò che il Sistema Europeo dei Conti (SEC) definisce "economia non osservata", la cui inclusione è ritenuta decisiva al fine di fornire stime "esaurienti" degli aggregati di Contabilità Nazionale, ovvero rappresentative dell'effettivo volume di prodotto realizzato dai diversi paesi.

2.3 La stima *top-down* del *gap* IRAP

La metodologia di calcolo dell'imposta evasa cosiddetta di "*top-down*" si basa sul confronto tra dati fiscali ed un corrispondente indicatore macro (rappresentato dai flussi di Contabilità Nazionale) che incorpora al suo interno una stima dell'economia non osservata, al fine di costruire una base imponibile "teorica" esauriente (comprensiva cioè di evasione) con la quale confrontare la base dichiarata dall'universo dei contribuenti.

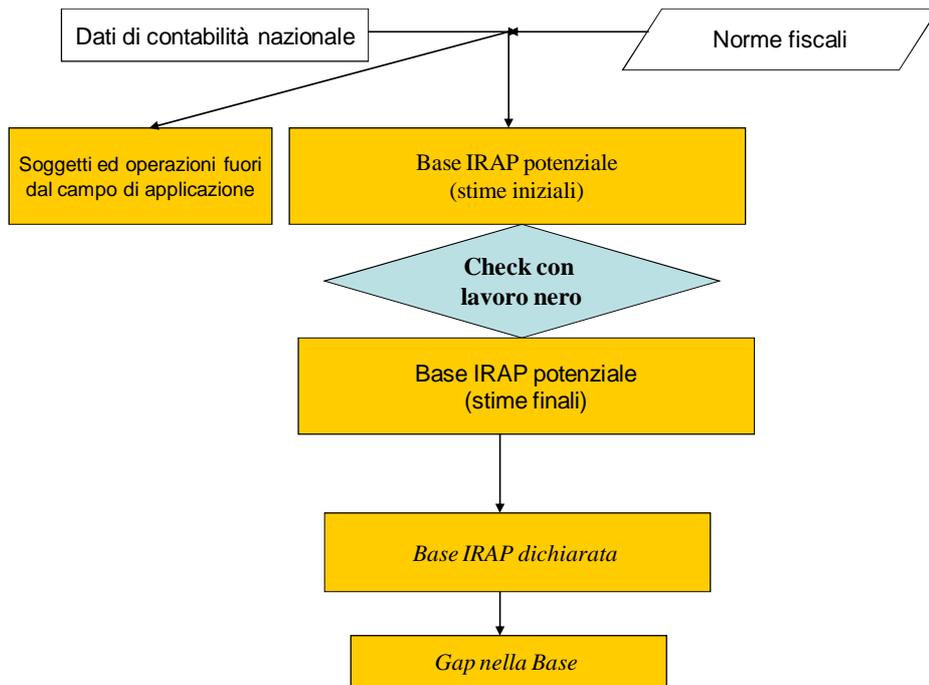
⁶ Eurostat (1996).

⁷ La stima dell'economia illegale, che assume dimensioni piuttosto rilevanti in Italia, non è stata ancora implementata, nell'attesa che venga messa a punto una metodologia condivisa a livello internazionale che ne consenta una quantificazione attendibile e confrontabile. Allo stato attuale, quindi, l'economia non osservata inclusa nella stime del PIL si compone unicamente del sommerso e della produzione informale, che tuttavia, a differenza del sommerso economico, nei paesi sviluppati ricopre un ruolo piuttosto modesto e limitato ad alcuni settori specifici.

La stima *top-down* del gap nella base IRAP si fonda sulla comparazione tra BIRAP e VA, così come sono stati definiti nei due paragrafi precedenti.

Più specificamente, il valore aggiunto di Contabilità Nazionale considerato è quello al costo dei fattori, che, analogamente a quanto accade per BIRAP, esclude le imposte (sulla produzione e sui prodotti) e include i contributi (alla produzione e ai prodotti)⁸. Per effettuare tale confronto è necessario armonizzare le due grandezze dal punto di vista delle definizioni e delle classificazioni adottate, in modo tale che la discrepanza risultante sia attribuibile unicamente alla base IRAP non dichiarata. Tale fase è rappresentata dal legame tra dati di Contabilità Nazionale e norme fiscali indicato in figura 2.1.

Figura 2.1 - Diagramma di rappresentazione della metodologia di stima *top-down* nella base IRAP



In una prima fase gli interventi di armonizzazione sono finalizzati ad escludere dai dati ISTAT i soggetti e le operazioni esclusi dal campo di applicazione del tributo. In particolare:

1. regime dei contribuenti minimi e stabile organizzazione: poiché tali soggetti non sono tenuti al pagamento dell'imposta, si è provveduto a 'sfilare' una stima della quota di valore aggiunto di Contabilità Nazionale ad essi riconducibile.

In seguito si prosegue con ulteriori correttivi che riguardano i seguenti elementi:

2. ammortamenti: essi sono inclusi nel dato di Contabilità Nazionale, mentre la base imponibile fiscale è considerata al netto di questi ultimi. Per rendere i due aggregati confrontabili, il dato degli ammortamenti

⁸ I contributi alla produzione sono quelli che le unità di produzione residenti percepiscono a motivo dell'esercizio dell'attività di produzione. Le imposte sulla produzione e sulle importazioni sono prelievi obbligatori unilaterali, in denaro o natura, operati dalle AP o dalle istituzioni dell'UE su produzione e importazioni di beni e servizi, sull'utilizzazione del lavoro, sulla proprietà o sull'utilizzo di terreni, fabbricati o altri beni impiegati nell'attività di produzione. Tali imposte sono dovute indipendentemente dal conseguimento di profitti. Si distinguono in: imposte sui prodotti ed imposte sulla produzione.

fiscali è stato pertanto aggiunto a BIRAP dando luogo ad un nuovo aggregato omogeneo a quello di Contabilità che definiamo **Bid**;

3. servizi domestici presso le famiglie e le convivenze: si decurta il valore aggiunto di tale branca di attività dal valore aggiunto complessivo ISTAT, poiché le famiglie non sono soggette all'IRAP;
4. Gruppi di Interesse Europeo (GEIE)⁹: per conformità con il dato di Contabilità Nazionale, si aggiungono questi ultimi, con sede in Italia, ai soggetti IRAP;
5. agricoltura: si escludono dal dato ISTAT i soggetti con volume d'affari non superiore a 7.000 euro in regime di esonero IVA;
6. interessi passivi: è stata esclusa dalla produzione netta IRAP la differenza tra gli interessi attivi e gli interessi passivi delle banche;
7. premi supplementari delle assicurazioni: in Contabilità Nazionale essi costituiscono una posta che appartiene alle componenti positive per le imprese di assicurazione ed alle componenti negative per gli altri soggetti economici. Poiché essi non rilevano ai fini dell'IRAP, il Valore aggiunto ISTAT è stato corretto;
8. diritti d'autore: essi sono deducibili ai fini IRAP, mentre sono presenti in Contabilità Nazionale. E' stato, pertanto, necessario escludere dai dati di Contabilità Nazionale la specifica voce.
9. prospezioni minerarie: sotto il profilo della Contabilità esse sono considerate spese di investimento a differenza di quanto accade per la determinazione di BIRAP, dove sono incluse tra le voci di costo. Per rendere omogenee le due basi di dati si è reso necessario escludere dal dato del valore aggiunto ISTAT tale voce.

Un'ulteriore criticità riguarda la differenza tra l'unità elementare di analisi adottata dal fisco e quella di Contabilità Nazionale. Il Valore Aggiunto ISTAT, infatti, è calcolato per unità di attività economica (UAE), mentre BIRAP è dichiarata per impresa.

Secondo il SEC95, l'UAE raggruppa tutte le parti di un'impresa che concorrono all'esercizio di attività economica. Se, pertanto, l'attività produttiva di un'impresa è classificabile in un'unica attività economica la definizione di impresa e di UAE coincidono; se ciò non accade, ai fini fiscali l'impresa si classifica nella branca di attività economica "prevalente", mentre in Contabilità Nazionale è suddivisa in più settori di attività¹⁰.

Questo problema di classificazione, a differenza dei precedenti, non ha alcun impatto sulla quantificazione del *gap* a livello di totale economia, ma può distorcere le stime per settore di attività economica. Per ovviare a tale distorsione è stato necessario predisporre una matrice di transizione (basata sui dati delle indagini condotte dall'ISTAT sulle imprese) per riportare la produzione delle UAE all'impresa a cui esse appartengono¹¹.

Infine, sussistono ulteriori problemi connessi ai differenti criteri di classificazione adottati dalla Contabilità nazionale e dal fisco:

- a. lavoro interinale: la normativa stabilisce che il costo attribuibile ad esso sia deducibile per il distaccante (impresa che offre lavoratori interinali) ed imponible per il distaccatario (imprese che impiegano lavoratori interinali), mentre in Contabilità Nazionale le imprese che offrono lavoro interinale si registrano nella branca dei "servizi alle imprese"; quest'ultima risulta quindi sovrastimata rispetto all'analoga branca desunta dalle dichiarazioni; al fine di evitare questa distorsione tra branche si procede quindi ad una riallocazione tra le stesse;
- b. autoproduttori di energia: l'ISTAT include gli autoproduttori di energia elettrica all'interno del settore energetico; mentre in base alla normativa fiscale l'attività di autoproduzione è inclusa nella branca in cui è compresa l'attività prevalente dell'impresa considerata. Si è quindi provveduto a scorporare dalla base IRAP delle branche degli autoproduttori la quota di VA relativo alla produzione di energia elettrica e ad aggiungere tale quota al valore dichiarato della branca "Produzione e distribuzione dell'energia".

⁹ Organismo di cooperazione transnazionale rivolto agli operatori economici europei, qualunque sia la loro forma giuridica e ambito di operatività, a condizione che appartengano almeno a due Stati membri diversi.

¹⁰ L'esempio tipo è quello di una impresa informatica che produce hardware e software. Se l'attività "prevalente" è quella di produzione dell'hardware, ai fini fiscali si classifica nel settore industriale, mentre la Contabilità Nazionale ne alloca una parte all'industria ed un'altra ai servizi (2 UAE). Il calcolo delle unità locali si effettua a livello di singolo stabilimento produttivo, in questo caso si parla di unità di attività economiche locali (UAEL).

¹¹ Per maggiori dettagli si veda Pisani, Polito (2006).

Gli interventi fin qui elencati consentono di trasformare il Valore Aggiunto di Contabilità Nazionale nella base imponibile potenziale (**Bit**), rendendola omogenea e confrontabile alla **Bid**.

Come indicato nel *flow chart* (figura 2.1), tale confronto rappresenta solamente una stima iniziale, poiché è necessario che questa venga sottoposta ad un ulteriore controllo per verificare la corretta allocazione della **Bit** per settore di attività economica.

A tal fine si calcola, per ciascuna branca *i*, il *gap* nella base **Bind**, cioè

$$\text{Bind}^i = \text{Bit} - \text{Bid}^i \quad (2.3.1)$$

Su **Bind**^{*i*} si effettua un controllo di coerenza con il lavoro irregolare stimato dall'ISTAT. Lo scopo di tale controllo è quello di verificare che a livello di branca d'attività la **Bind**^{*i*} stimata sia almeno pari al corrispondente valore del lavoro nero registrato nella medesima branca, essendo quest'ultimo una delle componenti dell'evasione. Se tale condizione non risulta verificata si procede ad un'allocazione tra branche che lascia, in ogni caso, inalterato il valore della base imponibile non dichiarata dell'intera economia¹².

Dopo aver verificato che sia rispettato anche il vincolo relativo al lavoro nero per ogni branca si giunge alla stima finale del *gap* della base IRAP, che rappresenta per noi un valore aggiunto non dichiarato di natura macroeconomica e per il quale non si tiene conto del valore delle deduzioni di natura fiscale.

3. Il lavoro irregolare: metodi di stima ed evidenze empiriche

Le definizioni dell'*input* di lavoro adottate dalla Contabilità Nazionale distinguono gli addetti tra regolari ed irregolari. Sono definite regolari le prestazioni visibili alle autorità fiscali e previdenziali, mentre irregolari sono le attività non registrate presso le istituzioni ufficiali, che non possono pertanto essere catturate da fonti amministrative né osservate nelle rilevazioni presso le imprese.

Tale impianto metodologico, fondato sulla visibilità al fisco e agli organismi che presiedono al rispetto delle norme in materia assicurativa e di sicurezza sul lavoro, di fatto esclude dal campo di indagine quelle forme ibride di occupazione irregolare, denominate "lavoro grigio" che si manifestano in pratiche di occultamento parziale dei contributi e delle retribuzioni o in un utilizzo improprio delle forme contrattuali al fine di ridurre l'onere del costo del lavoro.

Nel segmento irregolare si possono distinguere diverse componenti, che vengono identificate separatamente all'interno della procedura di stima dell'*input* di lavoro:

- lavoratori non regolari a tempo pieno residenti, quantificati mediante un approccio (standard) di integrazione, riconciliazione e confronto di fonti statistiche rilevate presso famiglie e imprese;
- posizioni irregolari plurime, particolarmente diffuse in determinati settori di attività economica, e ottenute attraverso metodi di stima "indiretti";
- lavoratori stranieri non residenti e non regolari, che, non essendo inclusi nella popolazione di riferimento delle indagini campionarie correntemente condotte sulle famiglie, sono oggetto di un approfondimento specifico, sia per quanto concerne le fonti informative utilizzate, sia sotto il profilo metodologico.

3.1 Metodologia di stima esaustiva dell'*input* di lavoro

La metodologia impiegata dall'ISTAT per realizzare una stima esaustiva dell'*input* di lavoro, inclusiva cioè della componente irregolare, si fonda essenzialmente sull'integrazione, la riconciliazione ed il confronto di fonti alternative di dati - di natura censuaria, campionaria ed amministrativa - che, opportunamente armonizzate, consentono una verifica della coerenza degli aggregati rilevati e l'individuazione di discrepanze attribuibili al lavoro irregolare¹³.

¹² Si veda a tal proposito la procedura di Farina, Pisani (2009).

¹³ La quantificazione del volume di lavoro (dipendente ed indipendente) costituisce il cardine dell'intera procedura di stima utilizzata dalla Contabilità Nazionale dell'ISTAT per garantire l'esaustività delle stime del PIL. Essa infatti prende anche il nome di "*Labour Input Method*". Tramite l'*input* di lavoro regolare ed irregolare si definisce, infatti, l'universo di riferimento al

La metodologia di stima dell'*input* di lavoro segue essenzialmente uno schema del tipo “*benchmark and extrapolation*”. In altri termini, si effettua una stima dettagliata in un anno assunto come base, nel quale si dispone del massimo set informativo¹⁴, e si procede all'aggiornamento dello *stock* ottenuto nel *benchmark* agli anni successivi, per branca di attività economica, mediante coefficienti ricavati dalle informazioni disponibili annualmente.

All'interno di tale procedura, la quantificazione del lavoro irregolare, come posizione principale e/o secondaria, avviene essenzialmente mediante il confronto tra dati relativi all'offerta di lavoro, ovvero rilevati mediante l'indagine sulla “forza lavoro” condotta presso le famiglie, e le fonti informative sulle imprese, che rappresentano il versante della domanda di lavoro.

In sintesi, il riferimento principale per la costruzione dell'occupazione *benchmark* è rappresentato, dal lato dell'offerta, dai Censimenti sull'Industria e sui Servizi, e sull'Agricoltura, e dal Conto Annuale sul Pubblico Impiego (di fonte Ragioneria Generale dello Stato) – ulteriormente arricchiti con fonti amministrative per catturare specifiche categorie rilevate in maniera insoddisfacente (quali parasubordinati, collaboratori domestici etc..) o del tutto assenti nelle fonti precedenti (ad es. stranieri non residenti) – integrati, dal lato della domanda, con il Censimento sulla Popolazione e con l'indagine campionaria sulle Forze di Lavoro (al fine di cogliere la componente non osservata).

Tale *benchmark* viene poi aggiornato dinamicamente in base alle fonti campionarie annuali (indagine sulle Forze Lavoro, l'Indagine sui Conti Economici delle Imprese, il Registro delle Imprese Attive - ASIA) e dati amministrativi (di fonte INPS).

La metodologia di quantificazione esauriente dell'aggregato “lavoro” si articola nelle seguenti fasi:

1. aggiustamenti di carattere definitorio sul numero di occupati derivanti dall'Indagine sulle Forze Lavoro (dall'anno 2004 ridenominata “Rilevazione Continua sulle Forze di Lavoro”);
2. integrazione delle fonti dal lato della domanda (imprese);
3. integrazione delle fonti dal lato dell'offerta (famiglie);
4. correzioni della ripartizione per settori di attività economica delle fonti dal lato dell'offerta;
5. comparazione delle fonti dal lato delle famiglie e delle imprese;
6. stima dell'occupazione di specifici settori di attività economica e determinati segmenti della popolazione;
7. determinazione delle posizioni irregolari plurime in settori specifici e dell'occupazione informale;
8. trasformazione in unità di lavoro equivalenti a tempo pieno (ULA);
9. aggiornamento agli anni successivi.

Tale metodologia si fonda sull'assunto che le fonti campionarie dal lato dell'offerta di lavoro siano in grado di cogliere componenti non osservabili dell'occupazione, per effetto della minore reticenza delle famiglie a rivelare eventuali posizioni di irregolarità rispetto ai datori di lavoro, i cui dati riflettono, invece, l'evidenza ufficiale. Il confronto dunque tra fonti relative ai due lati del mercato fornisce una discrepanza cui si può attribuire un significato economico, di occupazione irregolare. In alcuni settori, tuttavia, si ricorre a metodi di stima indiretti (basati cioè sulla spesa di fonte campionaria e sul fatturato medio pro-capite) per la determinazione delle posizioni plurime irregolari.

3.2 Dall'*input* di lavoro ai redditi: metodologia di stima dei redditi da lavoro dipendente regolari e sommersi

In Contabilità Nazionale la nozione di redditi da lavoro coincide con il “costo sostenuto dai datori di lavoro a titolo di remunerazione dell'attività prestata alle proprie dipendenze dai lavoratori sia manuali che intellettuali”.

quale riportare tutti gli aggregati economici. Tale metodologia è peraltro divenuta un caso di “scuola” in Europa, che ne ha raccomandato l'adozione da parte dei paesi membri nella determinazione di aggregati esaurienti di Contabilità Nazionale coerenti con il SEC95.

¹⁴ L'anno di *benchmark* corrisponde all'anno del Censimento.

Pertanto, i redditi da lavoro sono costituiti dalle retribuzioni lorde e dai contributi sociali effettivi e/o figurativi a carico dei datori¹⁵.

Le retribuzioni corrispondono ai “salari, stipendi e competenze accessorie in denaro, al lordo delle trattenute fiscali e previdenziali, corrisposte ai lavoratori dipendenti direttamente e con carattere di periodicità, secondo quanto stabilito dai contratti, dagli accordi aziendali e individuali, e dalle norme in vigore”. La retribuzione è dunque inclusiva anche dei contributi a carico dei lavoratori¹⁶.

La stima dei redditi da lavoro dipendente effettuata dall'ISTAT avviene mediante una metodologia simile a quella impiegata per la quantificazione dell'*input* di lavoro sottostante (ovvero del tipo *benchmark and extrapolation*).

In sintesi, per il settore *market* si impiegano le indagini sulle imprese ISTAT¹⁷, corredate di ulteriori fonti esterne (dati INPS, e bilanci di enti specifici) al fine di determinare dei valori procapite ad elevato livello di dettaglio settoriale (102 branche) e dimensionale (8 classi basate sul numero di addetti) da moltiplicare per le ULA corrispondenti. Sono poi previste, come nel caso della stima dell'*input* di lavoro, procedure *ad hoc* per i settori per i quali si dispone di fonti informative privilegiate, quali agricoltura, tabacco, poste, intermediazione monetaria, assicurazioni, locazione immobili e servizi domestici.

Ciascuna delle tre componenti dei redditi da lavoro dipendente - retribuzioni lorde, contributi effettivi a carico dei datori e contributi figurativi - è oggetto di una stima separata.

Le retribuzioni sono ottenute moltiplicando la media di branca (indistinta per classe dimensionale) per le ULA totali (regolari ed irregolari), aggiungendo poi, per le sole classi con più di 20 addetti, una quota di provvidenze al personale, a titolo di retribuzione in natura, ricavate dall'indagine sul sistema dei conti delle imprese.

Tale aggregato comprende dunque al proprio interno una quota relativa al lavoro irregolare, pari al prodotto tra retribuzioni medie procapite dei vari settori per il numero di ULA irregolari corrispondenti. A tal proposito, va segnalato come l'ISTAT assuma un *input* di lavoro irregolare nullo per le classi dimensionali superiori a 20 addetti, e analogamente un sommerso pari a zero nel settore *non market*.

Il monte contributi effettivi, assieme all'importo complessivo dei trattamenti di fine rapporto, è invece ottenuto applicando le aliquote implicite di branca, calcolate a partire dalle indagini, alla retribuzione lorda procapite del corrispondente settore di attività economica e della rispettiva classe di ampiezza; a sua volta, tale contribuzione media viene moltiplicata per il solo numero di ULA regolari. Infine, il monte contributi così ottenuto, integrato per altri settori di attività sottoposti a procedure *ad hoc*, viene validato e corretto con le risultanze INPS.

All'occupazione sommersa viene dunque attribuita unicamente la retribuzione lorda (comprensiva, oltre che delle imposte, anche della quota di contributi a carico dei lavoratori), mentre alle ULA regolari viene assegnato il costo del lavoro pieno. L'ipotesi di attribuzione al lavoro irregolare dell'intera retribuzione lorda, inclusiva dei contributi a carico del lavoratore e delle imposte, appare discutibile alla luce del dato di realtà, che suggerisce come - specialmente in alcuni settori di attività economica - tali componenti siano invece trattenute dal datore di lavoro, e vadano pertanto ad incrementare la quota di sommerso attribuibile agli altri redditi.

¹⁵ I contributi sociali effettivi sono definiti come “i versamenti effettuati dai datori di lavoro, a beneficio dei loro dipendenti, agli organismi della sicurezza sociale”. Essi includono tutti i contributi obbligatori, contrattuali e volontari, all'assicurazione contro i rischi di malattia, maternità, invalidità, vecchiaia e superstiti, disoccupazione, infortuni sul lavoro e malattie professionali e per gli assegni familiari. I contributi sociali figurativi sono versati dal datore di lavoro direttamente ai propri dipendenti in caso di temporanea interruzione di attività da parte del lavoratore al fine di garantire il godimento di prestazioni sociali per le quali non siano state accantonate apposite riserve presso gli enti di previdenza e senza ricorso a forme assicurative autonome o fondi speciali.

¹⁶ Questi ultimi sono i versamenti effettuati dai lavoratori (mediante i datori) agli istituti della sicurezza sociale a proprio beneficio al fine di finanziare le prestazioni sociali, contro i rischi di malattia, maternità, invalidità, vecchiaia e superstiti, disoccupazione, infortuni sul lavoro e malattie professionali e assegni familiari.

¹⁷ Indagine sulle piccole imprese; sistema dei conti delle imprese; occupazione, orari di lavoro e retribuzioni nella grande industria; rilevazione sulle retribuzioni contrattuali di impiegati ed operai.

3.3. La quantificazione del lavoro irregolare

L'ISTAT produce periodicamente statistiche sulla diffusione del lavoro sommerso con dettaglio settoriale (a 30 branche di attività economica) e territoriale (regionale)¹⁸.

Nel 2010, la forza lavoro complessiva si attesta intorno ad un valore di 24 milioni di unità, di cui 17,5 milioni di unità dipendenti; circa 2,3 milioni di essi svolgono attività di lavoro subordinato in condizioni di non regolarità (tabella 3.1). Il tasso di irregolarità, inteso come incidenza dell'occupazione non regolare sul totale delle unità di lavoro, si colloca attorno ad un valore del 12% per l'occupazione complessiva, mentre sale al 13,4% considerando il solo lavoro dipendente, che costituisce, infatti, circa l'80% dell'occupazione irregolare nel suo complesso.

Sotto il profilo della dinamica, il tasso di irregolarità dei lavoratori dipendenti ha seguito un *trend* decrescente, passando da valori prossimi al 16% del 2001, al 13% circa di fine periodo. La riduzione è concentrata soprattutto tra il 2001 ed il 2003; una lieve ripresa si registra tra il 2004-2005 e 2009-2010, probabile effetto della crisi economica, che ha causato una significativa contrazione dell'occupazione regolare favorendo quella irregolare.

Tabella 3.1 -Unità di lavoro regolari ed irregolari (in migliaia). Anni 2000-2010.

Anno	Unità di lavoro			Tasso di irregolarità	Dipendenti			Tasso di irregolarità
	Regolari	Irregolari	Totali		Regolari	Irregolari	Totali	
2000	20.302	3.111	23.412	13,29%	13.774	2.505	16.279	15,4%
2001	20.548	3.280	23.829	13,77%	13.981	2.673	16.654	16,0%
2002	21.076	3.056	24.132	12,66%	14.531	2.427	16.958	14,3%
2003	21.471	2.812	24.283	11,58%	14.817	2.175	16.992	12,8%
2004	21.510	2.863	24.373	11,75%	14.816	2.227	17.043	13,1%
2005	21.479	2.933	24.412	12,01%	15.022	2.285	17.307	13,2%
2006	21.813	2.976	24.789	12,01%	15.311	2.322	17.633	13,2%
2007	22.058	2.968	25.026	11,86%	15.579	2.318	17.897	13,0%
2008	21.996	2.942	24.938	11,80%	15.618	2.302	17.920	12,8%
2009	21.281	2.941	24.223	12,14%	15.116	2.298	17.414	13,2%
2010	21.098	2.959	24.057	12,30%	14.923	2.302	17.225	13,4%

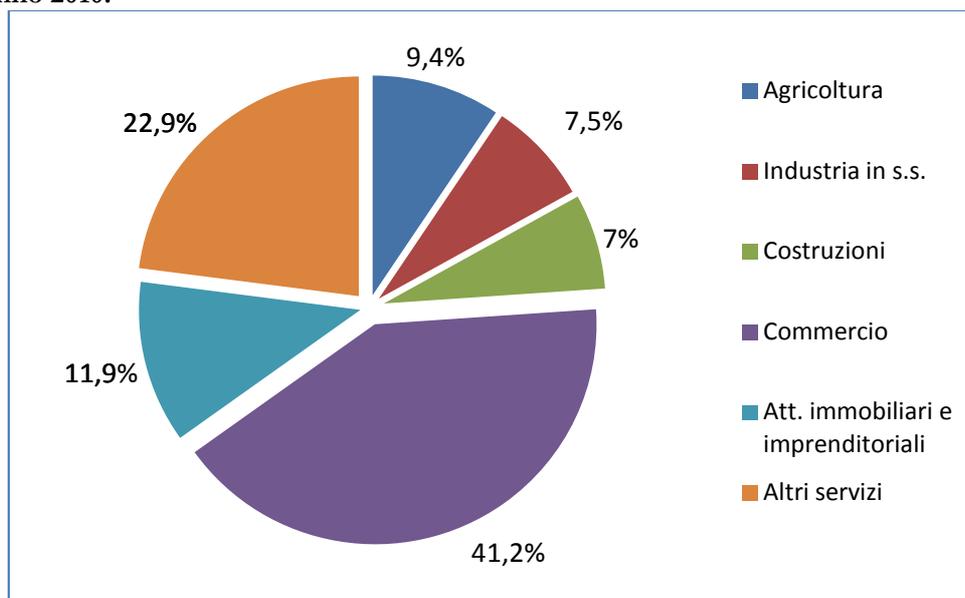
Fonte: ISTAT (2011a).

Tale evoluzione, oltre a riflettere la dinamica intrinseca del mercato del lavoro, sembra essere stata fortemente condizionata da fattori legislativi. In particolare, si ritiene che gli interventi normativi volti ad incentivare una maggiore flessibilità dei rapporti lavorativi possano aver giocato un ruolo nell'incremento di occupazione regolare e nel ridimensionamento di quella irregolare, offrendo alle imprese maggiori opportunità di assunzione in regola a fronte di fluttuazioni del ciclo economico. Inoltre, il marcato declino registratosi nel 2002 e 2003 potrebbe essere in larga parte ascrivibile ai provvedimenti di sanatoria a favore degli irregolari stranieri (legge Bossi-Fini e definizione di flussi di entrata).

In termini di composizione per branca di attività economica (figura 3.1) per l'anno 2010, si rileva una significativa presenza di lavoro dipendente irregolare nel settore del Commercio, e in quello degli "Altri servizi", che insieme contano per 2/3 circa della totalità degli occupati irregolari dipendenti. A seguire, Attività immobiliari ed imprenditoriali e Agricoltura, con pesi rispettivamente pari al 12% e al 9,4%. Tale distribuzione mette in luce la debolezza strutturale delle attività di servizio, che per la loro natura, offrono maggiori opportunità di impiego di manodopera in nero, soprattutto nel comparto servizi alle famiglie e nelle prestazioni di carattere commerciale contraddistinte da un elevato grado di stagionalità.

¹⁸ Si veda a tal proposito ISTAT, 2011b.

Figura 3.1 - Composizione percentuale del lavoro dipendente irregolare per settore di attività economica, anno 2010.



Fonte: ISTAT (2011a).

Anche i tassi di irregolarità presentano una dinamica fortemente differenziata a livello settoriale.

Come si può notare (tab. 3.2), l'Agricoltura è il settore a maggiore intensità di lavoro nero, con un'incidenza superiore al 40%, ed una dinamica in costante crescita dopo la flessione del 2003. Essa si contraddistingue per la rilevanza di prestazioni occasionali (a giornata) e stagionali, che rendono piuttosto appetibile il ricorso al lavoro nero. Secondo per importanza il Commercio, che si caratterizza per una consistente presenza di posizioni plurime irregolari. Tale settore si attesta su tassi compresi tra il 28% del 2001 ed il 23% del 2010, con una dinamica debolmente decrescente lungo tutto il periodo considerato. Le altre branche del settore delle Attività immobiliari ed imprenditoriali e delle Altre attività di servizi¹⁹, si posizionano su valori decisamente più contenuti, rispettivamente pari a 12,6% e 9,4%, e con un andamento debolmente discendente lungo il decennio (tabella 3.2). Il settore delle Costruzioni è anch'esso fortemente interessato dal fenomeno della manodopera non regolare (13,6%), e tuttavia mostra una consistente riduzione dal 2001 (quando toccava quota 20%) ad eccezione di una lieve ripresa nelle due annualità più recenti.

Infine, l'Industria in senso stretto risulta essere il settore meno coinvolto dall'irregolarità del lavoro, con tassi di incidenza molto modesti, stabilmente intorno al 4%; ciò trova la propria giustificazione nella natura stessa dell'attività produttiva propria di questo comparto, contraddistinto da una più alta intensità di capitale rispetto alle altre e caratterizzata da un più elevato livello di specializzazione della manodopera.

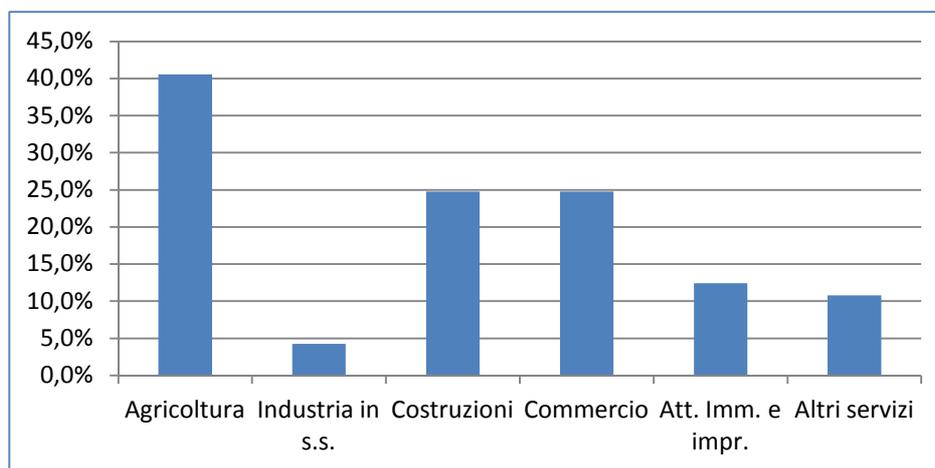
¹⁹ Tuttavia, occorre far presente come, depurato dalla Pubblica Amministrazione, per definizione priva di occupazione irregolare, il quadro muti radicalmente per via della notevole presenza di lavoro nero nel comparto dei servizi alle famiglie, che impiega una larga fetta di stranieri irregolari.

Tabella 3.2 - Tassi di irregolarità del lavoro dipendente per settore di attività economica. Anni 2000-2010.

Anno	Agricoltura	Industria in s.s.	Costruzioni	Commercio	Att. immobiliari e imprenditoriali	Altri servizi
2000	40,1%	4,7%	20,0%	27,9%	13,3%	13,2%
2001	40,7%	4,9%	20,8%	28,0%	13,8%	14,3%
2002	40,5%	4,4%	16,7%	26,6%	13,1%	11,0%
2003	34,2%	3,9%	13,4%	24,8%	13,3%	9,2%
2004	37,4%	3,9%	13,3%	24,8%	12,4%	10,0%
2005	39,3%	3,9%	13,4%	24,8%	11,7%	10,2%
2006	39,7%	3,9%	13,5%	24,0%	11,6%	10,5%
2007	42,0%	3,9%	11,6%	23,2%	11,6%	10,6%
2008	43,4%	4,0%	11,6%	22,7%	11,5%	10,4%
2009	43,6%	4,4%	12,6%	23,1%	12,3%	9,9%
2010	44,0%	4,7%	13,6%	23,4%	12,6%	9,4%

Fonte: ISTAT (2011a).

Figura 3.2 - Tassi di irregolarità del lavoro dipendente per settore di attività economica. Anni 2000-2010.



Fonte: ISTAT (2011a)

A conclusione, viene offerta una breve panoramica dei principali aspetti dell'evoluzione temporale e della distribuzione settoriale delle retribuzioni sommerse²⁰.

In primo luogo, la tabella 3.3 propone una sintesi del fenomeno a livello nazionale. Come si può notare, il monte retribuzioni irregolari mostra un andamento debolmente crescente nel decennio considerato, passando da un valore di circa 37,2 milioni di euro del 2000 ad uno di 42,6 milioni nel 2010 (+14%); tale dinamica risulta decisamente più moderata rispetto a quella delle retribuzioni regolari (+45%).

²⁰ I dati presentati sono nostre elaborazioni su informazioni cortesemente rese disponibili dal Dipartimento di Contabilità Nazionale dell'ISTAT. A tal proposito, si ringraziano Alessandra Agostinelli, Francesca Tartamella, Livia Mastrantonio.

Tabella 3.3 – Retribuzioni regolari e sommerse, valori assoluti (milioni di euro) e procapite. Anni 2000-2010.

Anni	Retribuzioni regolari	Retribuzioni sommerse	Retribuzione regolare procapite	Retribuzione sommersa procapite
2000	306.060	37.225	22.220	14.860
2001	326.057	40.501	23.322	15.153
2002	342.044	37.688	23.538	15.529
2003	355.012	34.838	23.960	16.016
2004	369.693	36.123	24.952	16.223
2005	390.132	37.918	25.971	16.596
2006	411.964	39.299	26.906	16.924
2007	429.518	40.184	27.571	17.336
2008	447.208	41.181	28.635	17.889
2009	442.012	41.935	29.241	18.248
2010	446.686	42.660	29.933	18.531

Fonte: Elaborazioni degli autori su dati ISTAT.

La dinamica rilevata sui valori assoluti si ripropone in termini di retribuzioni procapite, ottenute dividendo il monte retribuzioni regolari e sommerse per le rispettive unità di lavoro equivalenti a tempo pieno (ULA). Occorre far presente come l'elevata discrepanza tra retribuzioni medie regolari ed irregolari, apparentemente in contrasto con l'ipotesi di eguaglianza tra retribuzioni del settore formale e sommerso adottata dall'ISTAT, sia in realtà addebitabile sia alla diversa incidenza di posizioni irregolari all'interno delle classi dimensionali sia alla differente concentrazione per settore di attività economica. Con riferimento alla dimensione d'impresa, occorre ricordare che l'ISTAT assume la presenza di lavoratori sommersi solo nelle imprese con meno di 20 addetti, tale procapite riflette la retribuzione media in tali classi, mentre quello regolare è calcolato sull'intera popolazione di lavoratori dipendenti regolari. Per quanto attiene alla ripartizione settoriale è importante considerare che il lavoro sommerso si concentra maggiormente nei settori tradizionali, caratterizzati dall'utilizzo di manodopera scarsamente qualificata e, pertanto, con retribuzioni inferiori alla media nazionale.

La tabella 3.4 analizza il fenomeno sotto un duplice profilo: della propensione all'evasione della base, definita come rapporto tra retribuzione sommersa e retribuzione potenziale (regolare+irregolare), e dell'intensità, che indica, per ogni unità di retribuzione regolare il numero di unità di reddito occultate al fisco.

Entrambi gli indicatori sono calcolati con riferimento, rispettivamente, alla base complessiva, inclusiva cioè delle retribuzioni corrisposte anche nei settori istituzionali esenti dall'evasione (*non market* e imprese appartenenti alle classi dimensionali superiori ai 99 addetti), e alla base evadibile, riferita cioè al solo settore *market* fino a 99 addetti²¹.

A fronte degli incrementi registrati nei livelli, l'utilizzo di indicatori relativi sembra far emergere un quadro incoraggiante, che vede una sostanziale riduzione della propensione e dell'intensità, comunque misurate, soprattutto tra il 2002 ed il 2003. Come menzionato, tale punto di rottura si evidenzia anche con riferimento al sottostante *input*, e coincide con la realizzazione di un'importante riforma del mercato del lavoro che, introducendo formule contrattuali temporanee ed altamente flessibili, potrebbe aver contribuito ad un ridimensionamento del fenomeno in determinati settori.

²¹ In base alle ipotesi adottate dall'ISTAT solamente le retribuzioni delle classi dimensionali fino a 20 addetti sarebbero "evadibili"; tuttavia, in questa sede si dispone solamente della ripartizione fino a 99 addetti ed oltre tale soglia. Pertanto si è deciso di adottare come "base evadibile" quella delle imprese con meno di 100 addetti, allo scopo di mostrare comunque l'incidenza dell'evasione su un aggregato più vicino a quelle effettivamente "evadibile".

Tabella 3.4 – Propensione ed intensità ad evadere la base complessiva ed “evadibile”. Anni 2000-2010.

Anni	Propensione su base complessiva	Propensione su base evadibile	Intensità su base complessiva	Intensità su base evadibile
2000	10,8%	26,0%	12,2%	26,3%
2001	11,1%	26,5%	12,5%	26,9%
2002	9,9%	23,7%	11,0%	24,0%
2003	8,9%	21,3%	9,7%	21,5%
2004	8,9%	21,7%	9,7%	21,9%
2005	8,9%	21,7%	9,7%	22,0%
2006	8,7%	21,4%	9,6%	21,6%
2007	8,6%	20,7%	9,4%	21,0%
2008	8,5%	20,3%	9,3%	20,6%
2009	8,8%	20,7%	9,6%	20,9%
2010	8,8%	20,8%	9,7%	21,1%

Fonte: Elaborazioni degli autori su dati ISTAT.

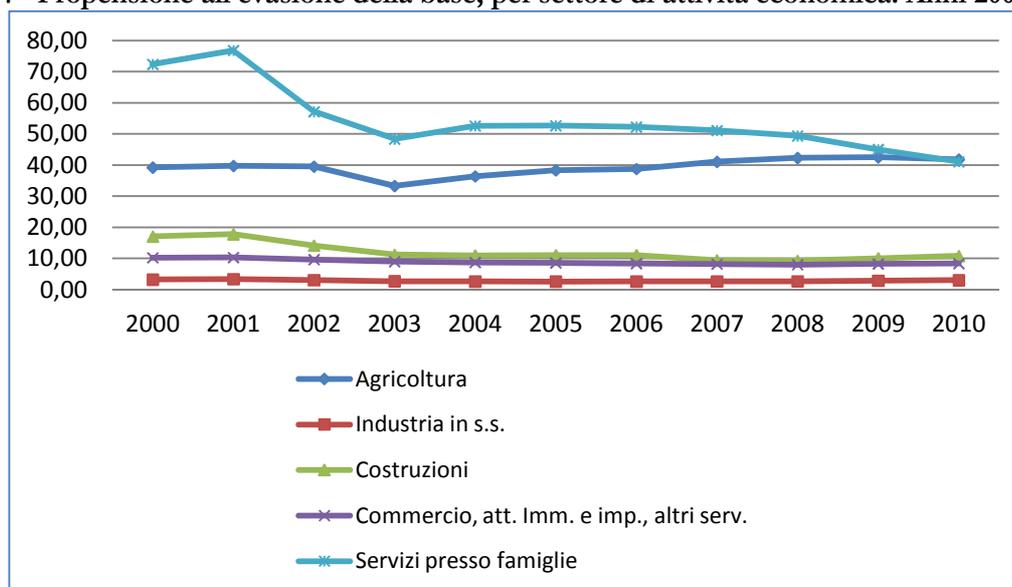
Nota: la propensione è calcolata come rapporto tra retribuzioni sommerse e la somma di retribuzioni regolari ed irregolari. L'intensità è pari al rapporto tra retribuzioni sommerse e retribuzioni regolari. Ai fini delle intensità e delle propensioni qui calcolate le retribuzioni sommerse includono le mance dei lavoratori regolari.

La base complessiva comprende le retribuzioni di tutti i settori istituzionali (include cioè il comparto *non market* (ISP+PA) e imprese del settore *market* con più di 99 addetti, per costruzione non interessate dall'evasione).

Base evadibile è invece costituita dalle retribuzioni del settore *market* fino a 99 addetti.

L'evoluzione temporale delle propensioni settoriali (figura 3.4) mostra andamenti differenziati tra i comparti di attività economica: Agricoltura e Costruzioni presentano infatti un *trend* crescente (particolarmente accentuato per il settore agricolo), in controtendenza con la dinamica degli altri settori, che esibiscono un declino tendenziale, piuttosto marcato per il settore dei Servizi alle famiglie, interessato da ripetuti interventi legislativi di regolarizzazione nel corso degli ultimi anni. In una prospettiva di statica comparata, quest'ultimo si colloca in cima alla classifica, sfiorando valori tra il 70 e l'80% di inizio periodo, e convergendo negli ultimi anni del decennio al livello dell'agricoltura (oltre il 40%). A seguire, Costruzioni, Commercio, Attività immobiliari ed imprenditoriali ed Altri servizi, entrambi al di sopra della media nazionale (intorno al 8-10%); Industria e Altri servizi personali e sociali si contraddistinguono invece per modesti tassi di evasione.

Figura 3.4 - Propensione all'evasione della base, per settore di attività economica. Anni 2000-2010.



Fonte: ISTAT(2011a).

Note: la propensione è calcolata come rapporto tra retribuzione sommersa e retribuzione “potenziale” complessiva.

Per le finalità del presente lavoro il dato delle retribuzioni è stato reso omogeneo alle definizioni IRAP allo scopo di scindere il *gap* nella base nella parte imputabile al lavoro nero e a quella derivante da altri redditi. A tal fine sono stati apportati i seguenti correttivi:

1. servizi domestici alle famiglie: dal costo del lavoro (regolare ed irregolare) è stato escluso tale settore;
2. redditi (retribuzioni + contributi) regolari: questi vengono sottratti dalla base dichiarata IRAP perché il “costo del lavoro” concorre alla base imponibile IRAP dichiarata nella sua interezza, vale a dire come somma di retribuzioni ed oneri sociali (questi ultimi sono oggetto di successive deduzioni dall'imponibile che non sono contemplate nel presente lavoro, poiché in questa sede è impiegata la base al lordo delle deduzioni). Tale criticità non si verifica nella scomposizione dell'evaso, poiché in questo caso i redditi e le retribuzioni coincidono;
3. agricoltura: poiché l'aggiustamento sull'agricoltura nei dati IRAP consiste nella sottrazione dal valore aggiunto di Contabilità Nazionale della quota di valore aggiunto (stimata) attribuibile ai produttori minimi (<2500 euro), ai fini della scomposizione della base in costo del lavoro e altri redditi, non è richiesta alcuna correzione su questo settore né è necessario escluderlo, giacché è plausibile che i produttori minimi non abbiano dipendenti;
4. intermediazione: tale settore è esente da evasione e dunque anche dal fenomeno del lavoro irregolare. Pertanto il dato IRAP dichiarato viene depurato dalla corrispondente base per i settori dell'attività finanziaria in senso stretto e, analogamente, il relativo costo del lavoro regolare viene decurtato dal totale dei redditi regolari.

4. La distribuzione primaria del *gap* IRAP

Nel paragrafo 2 è stata illustrata la metodologia impiegata per calcolare il *gap* nella base IRAP (*Bind*), definito tramite la seguente identità:

$$\text{Bind} = \text{Bit} - \text{Bid} \quad (4.1)$$

Sia la base potenziale (*Bit*) sia quella dichiarata al fisco (*Bid*) possono essere così espresse:

$$\text{Bit} = U_t + W_t \quad (4.2)$$

$$\text{Bid} = U_d + W_d \quad (4.3)$$

Dove: U_t e U_d sono rispettivamente il Reddito operativo lordo potenziale e quello dichiarato, W_t e W_d il Reddito da lavoro potenziale e quello dichiarato. Ne consegue che anche *Bind* può essere scomposta negli elementi di Reddito operativo lordo non dichiarato (U_{nd}) e Reddito da lavoro irregolare (W_{nd}):

$$\text{Bind} = U_{nd} + W_{nd} \quad (4.4)$$

Per i criteri di determinazione di W_{nd} si rimanda al paragrafo 3.

Di seguito è proposta una prima quantificazione del *gap* nella base IRAP nel periodo 2001-2009 e della sua distribuzione funzionale tra remunerazione dell'*input* di lavoro e altri redditi.

La tabella 4.1 mostra la scomposizione della *Bid* e della *Bind* nel periodo 2001-2009 suddiviso in tre intervalli temporali: 2001-2003, 2004-2006 e 2007-2009.

È evidente come la base dichiarata segua una dinamica crescente nell'intervallo osservato, con un tasso di variazione maggiore dal primo al secondo sottoperiodo (13% e 8% rispettivamente, tabella 4.2).

L'aumento della *Bid* nell'ultimo triennio è determinato in maniera rilevante dalla variazione in aumento del contributo del Reddito da lavoro regolare (W_d) (6%); rispetto alla componente del Reddito operativo lordo (U_d) (2%) registrando una riduzione sostanziale del contributo di questa ultima componente rispetto alla variazione precedente (tabella 4.2).

In merito alla scomposizione, la quota di U_d della base dichiarata (*Bid*) si attesta su valori superiori al 52% in tutti i sottoperiodi, sebbene si osservi una leggera flessione tra il triennio 2004-2006 e 2007-2009, cui corrisponde una redistribuzione in favore della quota attribuibile a W_d , che passa dal 48% al 50%.

L'incidenza del Reddito da lavoro regolare sulla base imponibile del tributo è andata leggermente aumentando nel corso del tempo, a tal proposito si devono tenere presenti le agevolazioni volte ad alleggerire il peso dell'imposizione di tale componente menzionate nel paragrafo 2.1, unitamente ai recenti interventi normativi in tema di deducibilità dell'IRAP pagata sul costo del lavoro dall'imposta sui redditi di impresa, analizzati nel paragrafo 5, abbiano contribuito ad un ridimensionamento del prelievo su questa voce di costo.

Nell'intero arco temporale analizzato (fig. 4.1) è osservabile come la parte della BIND riconducibile al Reddito operativo lordo non dichiarato (U_{nd}) (84%) sia preponderante rispetto a quella ascrivibile al Reddito da lavoro irregolare (W_{nd}) (16%).

Sempre considerando la Bind è possibile osservare un andamento in lieve flessione tra il primo sottoperiodo ed il secondo (-0,7%), seguito da un incremento dal secondo al terzo (2,3%). Quest'ultima variazione è frutto di un aumento di entrambe le componenti, con una crescita del Reddito da lavoro irregolare (W_{nd}) (1,3%) lievemente più pronunciata rispetto a quella dell'evasione di Reddito operativo lordo non dichiarato (U_{nd}) (1%), che, in precedenza, aveva principalmente concorso alla riduzione della Bind, con un contributo pari a -0,8%.

Sull'orizzonte temporale considerato, la quota ascrivibile a W_{nd} è decisamente inferiore a quella registrata sulla base dichiarata (W_d) e presenta un andamento costantemente in crescita, con un'accelerazione nell'ultimo triennio.

La scarsa incidenza delle retribuzioni irregolari sul *gap* nella base può essere ricondotta a un duplice ordine di fattori:

- i) i differenziali reddituali tra lavoro dipendente regolare e sommerso, dovuti, come menzionato nel paragrafo 3.3, alla componente di contributi a carico dei datori, assente nel costo del lavoro irregolare, e alla distribuzione settoriale e dimensionale del lavoro nero, che risulta concentrato nei comparti a più alta intensità di lavoro e ridotta produttività, contraddistinti da retribuzioni inferiori;
- ii) una quota consistente del sommerso è veicolata da comportamenti diversi dall'impiego di lavoro irregolare, ovvero forme evasive realizzate da imprese regolari che occultano una quota dei ricavi ovvero sovra dichiarano i costi²².

Tale risultato è coerente con i fatti stilizzati sugli effetti redistributivi dell'evasione, suggerendo come la quasi totalità di quest'ultima sia costituita dai profitti (figura 4.2). Ciò si ripercuote sulle quote distributive della base potenziale, la cui ripartizione è sbilanciata in favore degli altri redditi rispetto a quelli da lavoro dipendente.

In riferimento ai contributi alla crescita, tra 2004-2006 e 2007-2009, di circa il 13% della Bit si osserva una flessione rilevante del Reddito operativo lordo totale (U_t) (1,7%) rispetto al valore del sottoperiodo precedente (4,8%).

²² Si veda la metodologia di stima dell'economia sommersa sintetizzata in ISTAT (2010). Si veda, inoltre, Mantegazza et al. (2012).

Tabella 4.1 - Scomposizione della Bid, Bind e Bit tra Reddito da lavoro (W) e Reddito operativo lordo (U), media 2001-2003, 2004-2006, 2007-2009.

Aggregati	2001-2003	2004-2006	2007-2009
Bid	619.790	698.617	752.990
-quota W_d	47,3%	47,9%	49,8%
-quota U_d	52,7%	52,1%	50,2%
Bind	210.642	209.142	213.895
-quota W_{nd}	15,2%	15,4%	16,3%
-quota U_{nd}	84,8%	84,6%	83,7%
Bit	830.433	907.760	966.884
-quota W_t	39,2%	40,4%	42,4%
-quota U_t	60,8%	59,6%	57,6%

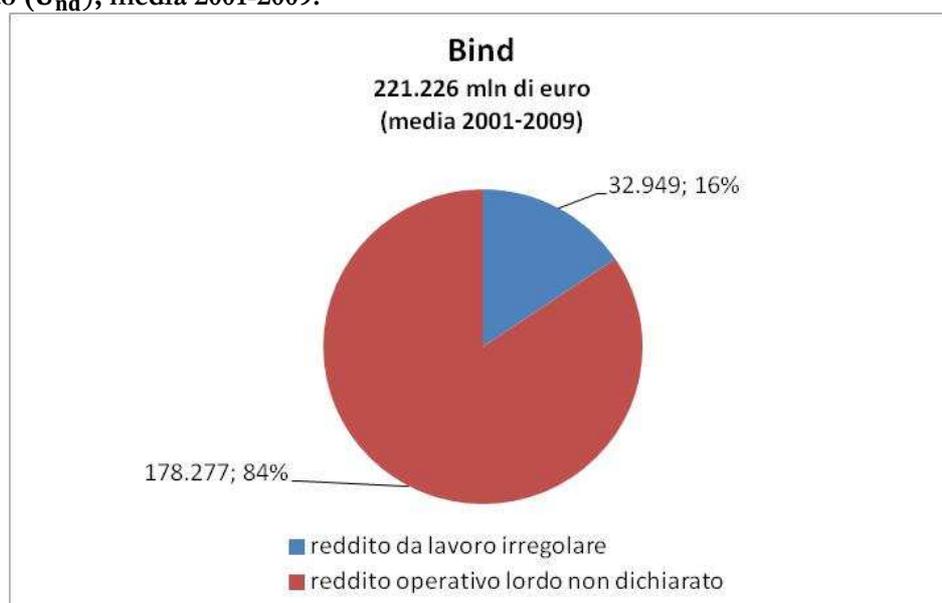
Fonte: Elaborazioni degli autori su dati fiscali e ISTAT.

Tabella 4.2 - Tassi di variazione e contributi alla crescita della scomposizione della Bid, Bind e Bit, media 2004-2006, 2007-2009.

Aggregati	tassi di variazione		contributi alla crescita	
	2004-2006	2007-2009	2004-2006	2007-2009
Bid	12,72%	7,78%	12,72%	7,78%
- W_d	14,05%	12,17%	6,65%	5,83%
- U_d	11,52%	3,75%	6,07%	1,96%
Bind	-0,71%	2,27%	-0,71%	2,27%
- W_{nd}	0,47%	8,32%	0,07%	1,28%
- U_{nd}	-0,92%	1,18%	-0,78%	1,00%
Bit	9,31%	6,51%	9,31%	6,51%
- W_t	12,72%	11,83%	4,98%	4,78%
- U_t	7,12%	2,91%	4,33%	1,73%

Fonte: Elaborazioni degli autori su dati fiscali e ISTAT.

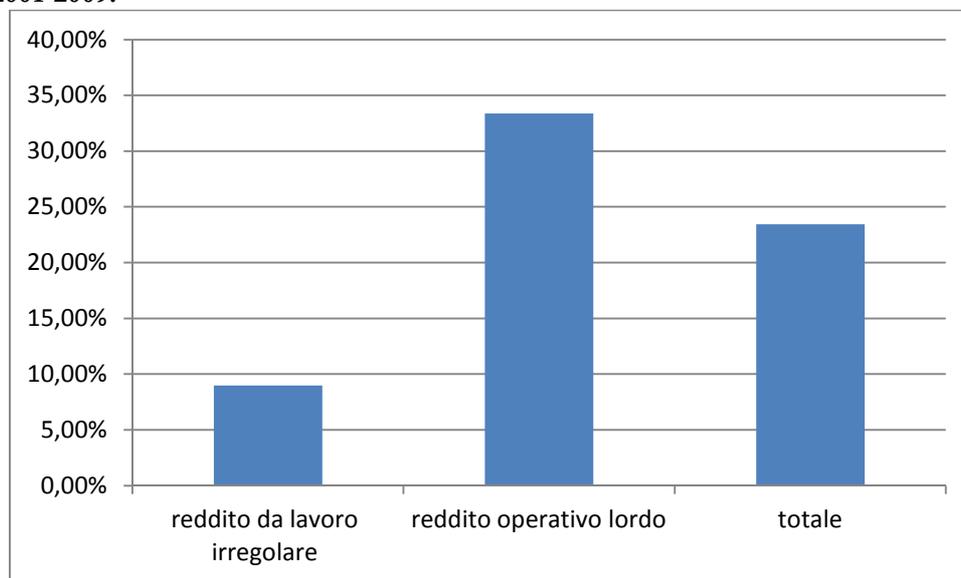
Figura 4.1 - Scomposizione della Bind tra Reddito da lavoro irregolare (W_{nd}) e Reddito operativo lordo non dichiarato (U_{nd}), media 2001-2009.



Fonte: Elaborazioni degli autori su dati fiscali e ISTAT.

Il quadro illustrato con riferimento ai valori assoluti e alle quote distributive si ripropone anche in termini relativi. La figura 4.2 mette in luce la diversa propensione all'evasione delle due tipologie di reddito, intesa rispettivamente come rapporto tra retribuzioni sommerse e somma di retribuzioni regolari ed irregolari, e reddito operativo evaso e reddito potenziale. Risulta evidente come tale indicatore risulti inferiore al 10% per il reddito da lavoro dipendente e superiore al 30% nel caso degli altri redditi.

Figura 4.2 - Rapporto tra Bind e Bit per la componente Reddito da lavoro (W) e Reddito operativo lordo (U), media 2001-2009.



Fonte: Elaborazioni degli autori su dati fiscali e ISTAT.

Come evidenziato in precedenza, la figura mostra una maggiore evasione di reddito operativo rispetto all'occultamento del fattore lavoro, che implica un atteggiamento di maggiore *non compliance* riguardante la prima componente a dispetto della seconda.

Tabella 4.3 - Scomposizione della Bind tra Reddito da lavoro irregolare (W_{nd}) e Reddito operativo lordo non dichiarato (U_{nd}) per settore di attività economica, media 2001-2009.

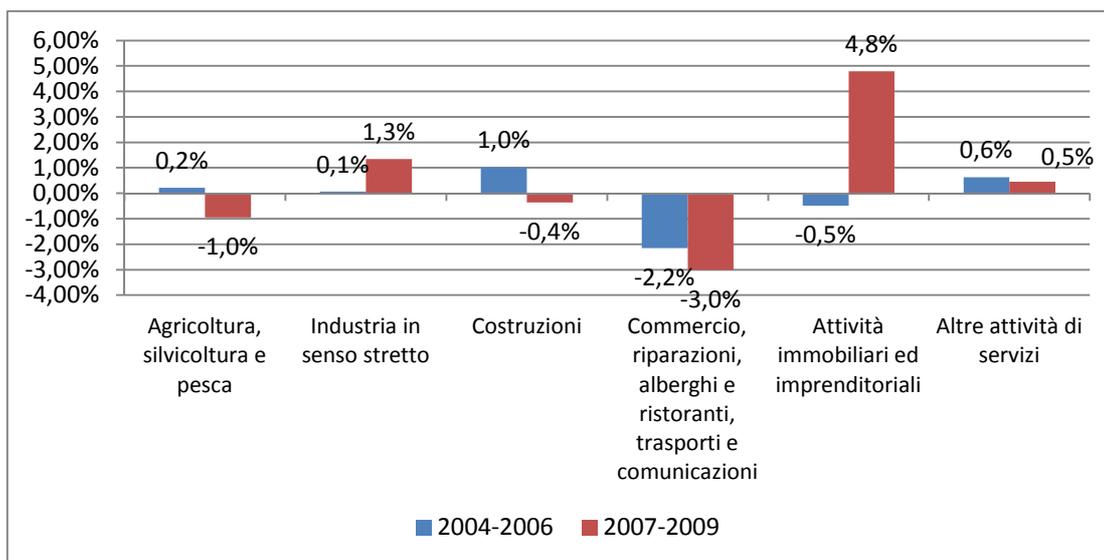
Settore di attività economica	W_{nd}	U_{nd}	$Bind = W_{nd} + U_{nd}$	Bind (composizione %)
Agricoltura, silvicoltura e pesca	26,3%	73,7%	10.363	4,9%
Industria in senso stretto	14,0%	86,0%	20.717	9,8%
Costruzioni	17,8%	82,2%	14.463	6,8%
Commercio, rip., alberghi e ristoranti, trasporti e comunicazioni	23,0%	77,0%	78.015	36,9%
Attività immobiliari e imprenditoriali	7,0%	93,0%	67.193	31,8%
Altre attività di servizi	9,9%	90,1%	20.475	9,7%
Totale	15,6%	84,4%	211.226	100,0%

Fonte: Elaborazioni degli autori su dati fiscali e ISTAT.

Con riferimento alla ripartizione settoriale della *Bind*, è immediato notare come la quota maggiore di evasione sia attribuibile al settore del Commercio, seguito da quello delle Attività immobiliari e imprenditoriali; quest'ultimo presenta la maggiore incidenza di evasione da reddito operativo (93%), mentre il primo è tra quelli (insieme all'Agricoltura) in cui si rileva la maggiore concentrazione dell'evasione da redditi da lavoro.

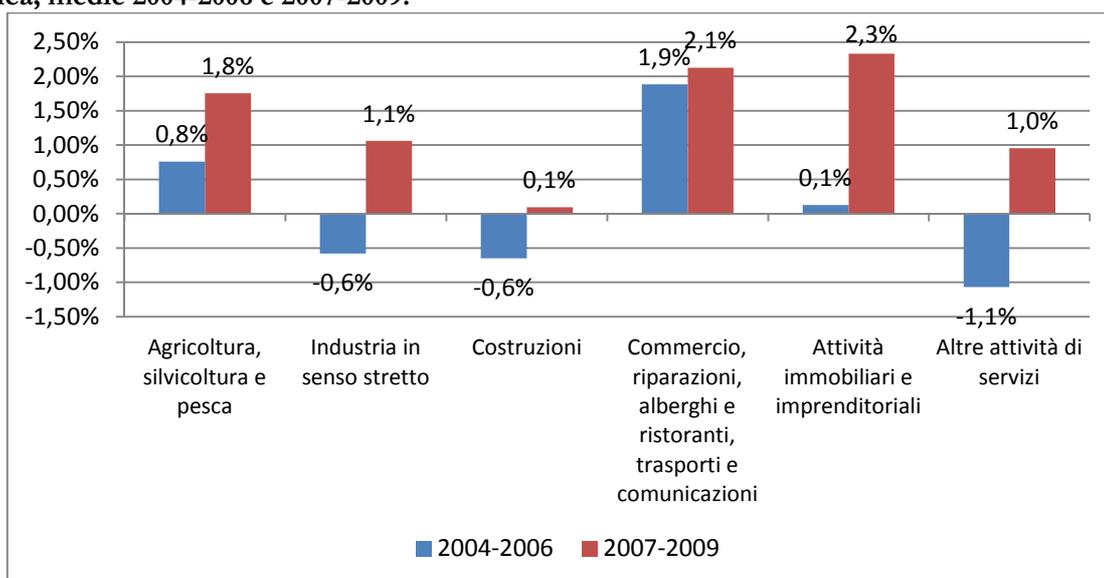
La distribuzione funzionale per branca di attività del *gap* nella base mostra una rilevante diversificazione a livello settoriale: la quota di reddito attribuibile al lavoro irregolare per l'agricoltura, il commercio e, in misura minore, le costruzioni, si colloca al di sopra del valore del totale dell'economia (16%), con livelli significativamente superiori per i primi due settori rispetto a quest'ultimo. Questo risultato non sorprende, essendo tali comparti contraddistinti da una maggiore diffusione del lavoro nero in ragione delle caratteristiche peculiari dell'attività svolta. I contributi alla crescita settoriale della *Bind*, di W_{nd} e di U_{nd} (figg. 4.3, 4.4 e 4.5) ci offrono delle valide indicazioni su quali settori abbiano principalmente determinato i tassi di variazioni registrati nella tabella 4.2.

Figura 4.3 - Contributi alla crescita della *Bind* per settore di attività economica, medie 2004-2006 e 2007-2009.



Fonte: Elaborazioni degli autori su dati fiscali e ISTAT.

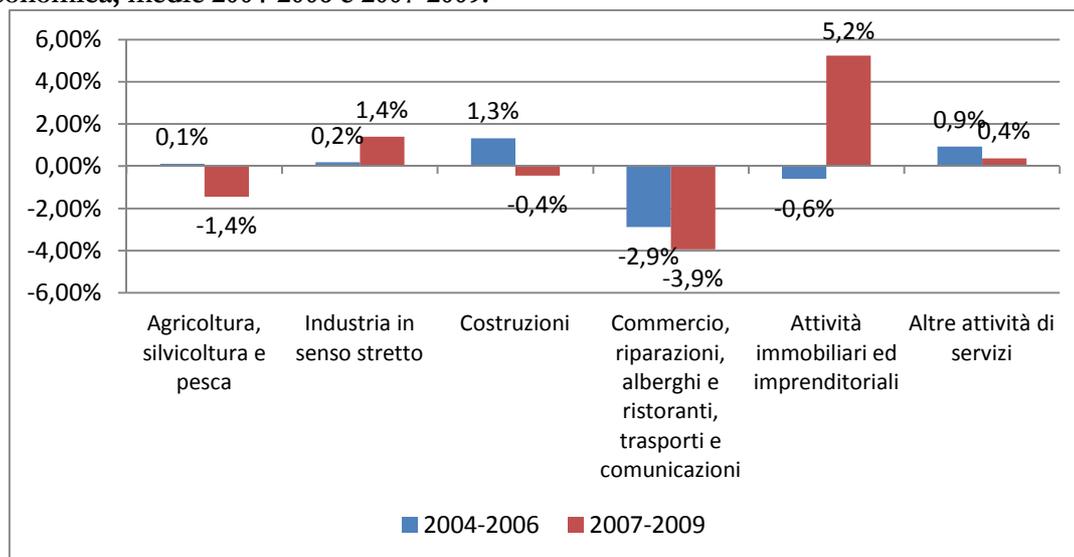
Figura 4.4 - Contributi alla crescita del Reddito da lavoro irregolare (W_{nd}) per settore di attività economica, medie 2004-2006 e 2007-2009.



Fonte: Elaborazioni degli autori su dati fiscali e ISTAT.

Per tutti e tre gli aggregati in esame, i settori che esercitano il contributo più significativo alla variazione complessiva sono il Commercio e le Attività immobiliari ed imprenditoriali. La variazione di -0.7% della Bind, dal primo al secondo sottoperiodo (tabella 4.2), è causata da una riduzione di 2.2% del Commercio e da un decremento di 0.5% delle Attività immobiliari ed imprenditoriali. Quest'ultimo settore è quello che contribuisce maggiormente in senso opposto (4.8%) all'incremento della Bind dal secondo sottoperiodo al terzo (2.3%), mentre il Commercio continua a registrare un contributo di segno negativo (-3%), in controtendenza con la variazione complessiva. Con riferimento al reddito da lavoro irregolare, la modesta variazione in aumento dal primo al secondo sottoperiodo è il prodotto di due forze contrapposte: il contributo negativo di Industria, Costruzioni ed Altre attività di servizi è più che compensato dal contributo positivo dei due settori sopramenzionati, unitamente all'Agricoltura. Viceversa, la cospicua variazione in aumento registrata nel terzo intervallo temporale (+8.3%), è generata da contributi positivi da parte di tutti i settori, con una sostanziale intensificazione del ruolo svolto dalle Attività immobiliari ed imprenditoriali.

Figura 4.5 - Contributi alla crescita del Reddito operativo lordo non dichiarato (U_{nd}) per settore di attività economica, medie 2004-2006 e 2007-2009.

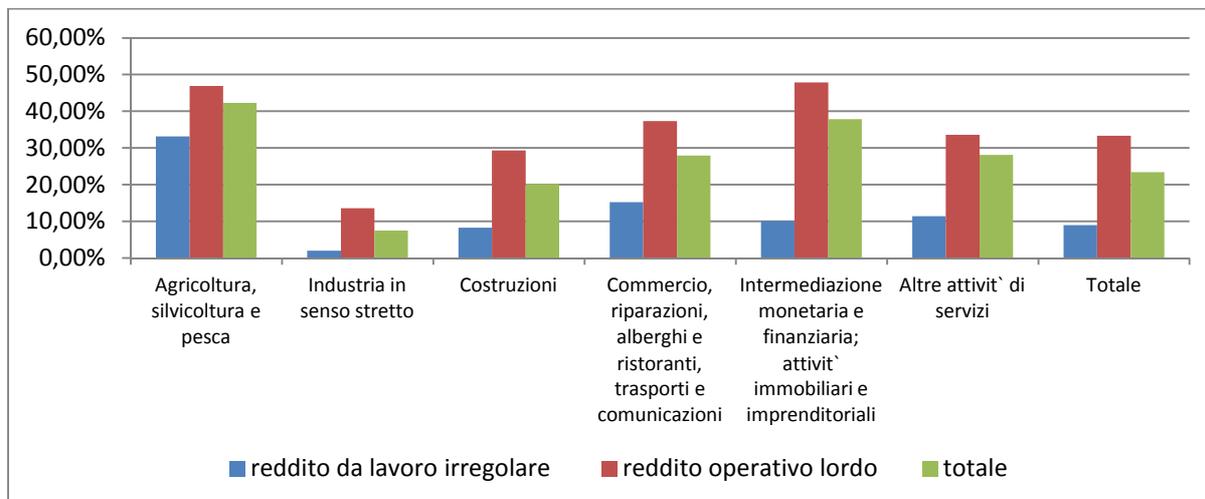


Fonte: Elaborazioni degli autori su dati fiscali e ISTAT.

Infine, il lieve decremento registrato nel periodo 2004-2006 per il Reddito operativo lordo non dichiarato appare fortemente condizionato dalla dinamica negativa del Commercio, cui si contrappone una consistente variazione di segno opposto nelle Costruzioni. All'opposto, nel terzo sottoperiodo, si registra un moderato aumento, al quale le Attività immobiliari ed imprenditoriali concorrono in maniera piuttosto consistente, prevalendo sul contributo negativo del Commercio.

In termini di propensione complessiva all'evasione, il settore contraddistinto dall'atteggiamento di maggiore *non compliance* è l'Agricoltura; all'opposto, la minor propensione ad evadere si registra per l'Industria in senso stretto.

Figura 4.6 - Rapporto tra Bind e Bit per la componente Reddito da lavoro (W) e Reddito operativo lordo (U) per settore d'attività economica, media 2001-2009.



Fonte: Elaborazioni degli autori su dati fiscali e ISTAT.

La tabella 4.4, presenta un ordinamento decrescente della propensione ad evadere distinta per le due componenti del *gap* della base IRAP.

Tabella 4.4 - Graduatoria della propensione all'evasione distinta in Reddito da lavoro (W) e Reddito operativo lordo (U) per settore di attività economica, media 2001-2009.

Graduatoria	Settori	W
1°	Agricoltura, silvicoltura e pesca	33,19%
2°	Commercio, rip., alberghi e ristoranti, tras. e com.	15,20%
3°	Altre attività di servizi	11,40%
4°	Attività immobiliari e imprenditoriali	10,07%
5°	Costruzioni	8,28%
6°	Industria in senso stretto	2,01%
		U
1°	Agricoltura, silvicoltura e pesca	46,92%
2°	Attività immobiliari e imprenditoriali	39,43%
3°	Commercio, rip., alberghi e ristoranti, tras. e com.	37,32%
4°	Altre attività di servizi	33,56%
5°	Costruzioni	29,33%
6°	Industria in senso stretto	13,56%
		W + U
1°	Agricoltura, silvicoltura e pesca	42,30%
2°	Attività immobiliari e imprenditoriali	37,86%
3°	Altre attività di servizi	28,14%
4°	Commercio, riparazioni, alberghi e ristoranti, trasporti e comunicazioni	27,96%
5°	Costruzioni	20,18%
6°	Industria in senso stretto	7,50%

Fonte: Elaborazioni degli autori su dati fiscali e ISTAT.

L'evidenza rafforza quanto sinora osservato, ovvero l'esistenza di differenze settoriali nell'atteggiamento di *compliance* a seconda della scelta di una o dell'altra forma. Con riferimento alla componente del lavoro, nella seconda posizione si colloca il Commercio; all'opposto per il reddito operativo il settore a maggiore pericolosità fiscale, risulta quello delle Attività immobiliari ed imprenditoriali. E' importante sottolineare come quest'ultimo settore sia caratterizzato da una elevata incidenza di lavoratori autonomi, che ricorrono al lavoro dipendente in misura più limitata.

5. La convenienza fiscale e contributiva ad occultare lavoro nero

In questa sezione viene offerta qualche preliminare considerazione circa la convenienza - in termini di risparmio fiscale e contributivo- ad occultare lavoro dipendente da parte dell'impresa.

Un'impresa sotto forma di società di capitali è dotata della seguente funzione di profitto²³:

$$\pi = U - W_p - K_p = R - w(1 + c_d) - K_d - C^{int} - A - W_p - K_p \quad (5.1)$$

Dove:

U = utile dell'impresa, dato dalla differenza tra entrate ed uscite

R = ricavi delle vendite e delle prestazioni che rappresentano il valore della produzione

C^{int} = consumi intermedi

A = ammortamenti

c_d = aliquota contributiva a carico dei datori di lavoro

w = salari e stipendi al lordo dell'IRPEF e dei contributi a carico dei lavoratori

W_p = remunerazione "imputata" all'imprenditore che presta il proprio lavoro nella propria azienda²⁴

K_d = interessi passivi, ovvero costo d'indebitamento del capitale preso in prestito

K_p = costo del capitale proprio.

Indichiamo il Valore Aggiunto Netto come:

$$VA^n = R - C^{int} - A \quad (5.2)$$

ipotizzando che:

1) l'imprenditore non presti lavoro proprio all'interno dell'impresa: $W_p = 0$

2) non apporti capitale proprio: $K_p = 0$.

Avremo pertanto:

$$\pi = U = VA^n - w(1 + c_d) - K_d \quad (5.3)$$

Esiste una coincidenza tra il profitto e l'utile U, che può essere definito come: la differenza tra il valore aggiunto netto VA^n ed il costo del fattore lavoro $w(1 + c_d)$ e gli interessi passivi K_d .

Consideriamo il comportamento dell'impresa nei 3 diversi casi di:

- 1) assenza di qualsiasi deducibilità dell'IRAP dall'imposta sul reddito di impresa;
- 2) deducibilità dalla base imponibile dell'imposta sul reddito di impresa (IRES o IRPEF) pari ad $\alpha=10\%$ dell'IRAP complessivamente pagata (introdotta nel 2008²⁵);
- 3) deducibilità piena dalla base imponibile dell'imposta sul reddito di impresa dell'IRAP pagata sul costo del lavoro e deducibilità $\alpha = 10\%$ dell'IRAP residua (introdotta con il decreto "Salva-Italia"²⁶) del 2012.

²³Si veda Longobardi (2009)

²⁴ Tale componente può essere implicita, cioè compresa nell'utile lordo, ovvero esplicita, quando ad un socio di una società di capitale è assegnata una remunerazione per il lavoro svolto.

²⁵Decreto Legge 185/2008, articolo 6.

1° caso

L'impresa che non usufruisce di alcuna deduzione dalla base imponibile ha un carico fiscale e contributivo composto da:

- 1) imposizione diretta sull'utile;
- 2) imposizione IRAP sul valore aggiunto netto;
- 3) contributi a carico del datore di lavoro.

$$CF_1 = [VA^n - w(1 + c_d) - K_d]t + t_i VA^n + wc_d \quad (5.4)$$

Dove:

t = aliquota IRES o IRPEF

t_i = aliquota IRAP.

Nel caso di impiego di lavoro nero esiste una coincidenza tra la base imponibile IRES e quella IRAP; il carico fiscale diventa pertanto:

$$CF_1^{irr} = [VA^n]t + t_i [VA^n] \quad (5.5)$$

Vi è una convenienza fiscale ad impiegare lavoro nero quando (5.5) < (5.4):

$$[VA^n - K_d]t + t_i [VA^n] < [VA^n - w(1 + c_d) - K_d]t + t_i VA^n + wc_d$$

La condizione che determina risparmio fiscale e contributivo ad occultare lavoro è dunque:

$$t < \frac{c_d}{1 + c_d}$$

E' conveniente occultare lavoro dipendente solo se il cuneo contributivo a carico dei datori (incidenza contributi a carico dei datori su costo del lavoro²⁷) è significativamente superiore all'aliquota che incide i profitti. Se questa condizione non è verificata c'è convenienza ad occultare lavoro solo se si associa una sottodichiarazione dei profitti.

Tale condizione dipende quindi crucialmente dall'ammontare dell'aliquota sui redditi di impresa e dall'entità dei contributi sociali a carico del datore.

Considerando quindi l'aliquota IRES, pari al 27,5%, e assumendo l'aliquota sui contributi a carico dei datori mediamente pari al 33%²⁸, l'incidenza di questi ultimi sul costo del lavoro risulta pari a: $0,33/(1+0,33)=0,248 < 0,275$. In questo caso quindi, la condizione non risulta verificata se non si ipotizza una sottodichiarazione del fatturato e/o una sovra dichiarazione dei costi. Quindi, affinché ci possa essere convenienza, si dovrebbe innalzare la quota di *gap* della base attribuibile al reddito operativo

Tale risultato dipende dalle aliquote considerate: nel caso di una impresa priva di personalità giuridica, occorrerebbe calcolare aliquota media effettiva ai fini IRPEF, che dipende dalla collocazione del soggetto nella scala dei redditi, avendo l'imposta carattere di progressività, definita sia in termini di aliquote, articolate per scaglioni, sia dalla conformazione delle deduzioni e detrazioni, anch'esse funzione del reddito complessivo. Analogamente, la considerazione di aliquote contributive differenziate a livello settoriale (ad esempio nelle branche di attività economica dove l'assicurazione sociale obbligatoria è più pronunciata, quali l'edilizia), potrebbe dar luogo a risultati diversi.

2° caso

²⁶ Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201 (coordinato con la Legge di conversione 22 dicembre 2011, n. 214)

²⁷ Che corrisponde all'aliquota contributiva *tax inclusive*.

²⁸ Sebbene essa sia contraddistinta da un certo grado di variabilità in funzione del settore e del tipo di contribuzione considerata.

Con la deducibilità $\alpha = 10\%$ dell'IRAP dalla base imponibile dal reddito di impresa a titolo di rimborso forfettario per l'IRAP pagata sul costo del lavoro e/o interessi passivi, il carico fiscale e contributivo per l'impresa sarà:

$$CF_2 = [VA^n - w(1 + c_d) - K_d - \alpha t_i VA^n]t + t_i VA^n + wc_d \quad (5.6)$$

In caso impiego di lavoro nero diventa:

$$CF_2^{irr} = [VA^n - K_d - \alpha t_i VA^n]t + t_i VA^n \quad (5.7)$$

Vi è una convenienza fiscale ad impiegare lavoro nero quando $(5.7) < (5.6)$:

$$[VA^n - K_d - \alpha t_i VA^n]t + t_i VA^n < [VA^n - w(1 + c_d) - K_d - \alpha t_i VA^n]t + t_i VA^n + wc_d$$

Come si può notare, la condizione non si modifica rispetto al caso precedente se si ipotizza che anche occultando lavoro l'impresa possa comunque godere della medesima deducibilità dell'IRAP per la presenza di interessi passivi.

3° caso

Infine, a seguito del cosiddetto decreto "Salva-Italia", è prevista la deducibilità piena dal reddito di impresa dell'IRAP pagata sul costo del lavoro ($\beta = 100\%$) e la deducibilità di $\gamma = 10\%$ dell'IRAP gravante sulle componenti residue del valore aggiunto.

In questo caso:

$$CF_3 = [VA^n - K_d - w(1 + c_d) - \beta t_i w(1 + c_d) - \gamma t_i (VA^n - w(1 + c_d))]t + t_i VA^n + wc_d \quad (5.8)$$

Nel caso di impiego di lavoro nero avremo:

$$CF_3^{irr} = [VA^n - K_d - \gamma t_i VA^n]t + t_i (VA^n) \quad (5.9)$$

Si ha convenienza ad evadere quando $(5.9) < (5.8)$:

$$[VA^n - K_d - \gamma t_i VA^n]t + t_i VA^n < [VA^n - K_d - w(1 + c_d) - t_i w(1 + c_d) - \gamma t_i (VA^n - w(1 + c_d))]t + t_i VA^n + wc_d$$

In questo caso la condizione si modifica nel seguente modo:

$$t < \frac{c_d}{(1 + c_d)(1 + t_i - \gamma)}$$

Poiché $(1 + t_i - \gamma)$ è minore dell'unità (pari a $1,039 - 0,1 = 0,939$), si coglie come la soglia che determina la convenienza ad impiegare lavoro irregolare si innalzi rispetto ai due casi precedenti, pur rimanendo inferiore all'aliquota IRES.

Un semplice esempio numerico mostra come il carico fiscale e contributivo sia sempre più elevato nel caso di occultamento di lavoro nella misura in cui siano rispettate le ipotesi di assenza di comportamenti evasivi quali la sovradichiarazione dei costi e la sottodichiarazione del fatturato. Coerentemente con le condizioni algebriche, tale svantaggio relativo è identico nei casi di non deducibilità e deducibilità forfettaria, e aumenta per effetto dell'incremento della deducibilità sul costo del lavoro.

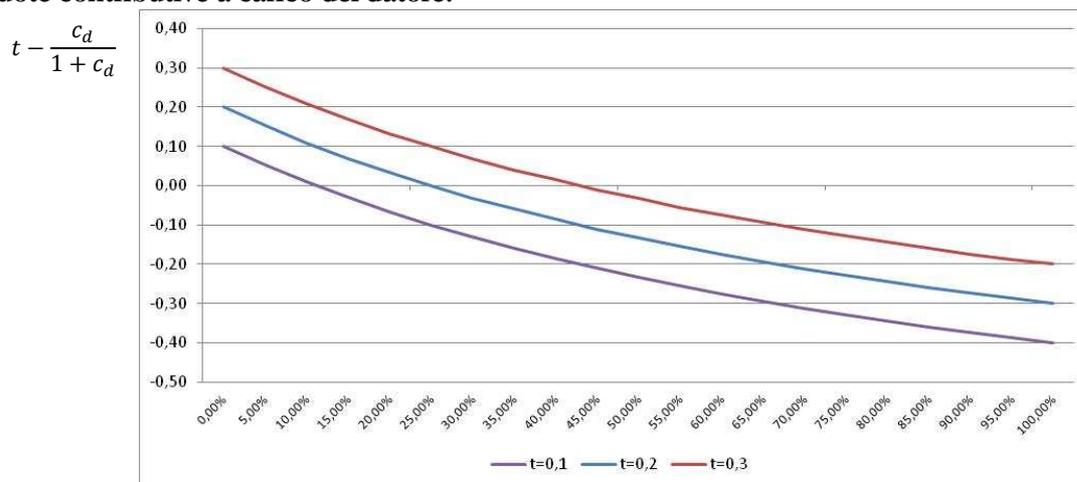
Tabella 5.1 - Carico fiscale e contributivo nelle diverse ipotesi sulla deducibilità IRAP.

	Alcuna deducibilità IRAP			Deducibilità IRAP ($\alpha=10\%$)			Deducibilità piena IRAP pagata su costo del lavoro e deducibilità IRAP residua ($\beta=100\%, \gamma=10\%$)		
	Lavoro regolare (1)	Lavoro nero (2)	(2)-(1)	Lavoro regolare (1)	Lavoro nero (2)	(2)-(1)	Lavoro regolare (1)	Lavoro nero (2)	(2)-(1)
Ricavi	1.000	1.000		1.000	1.000		1.000	1.000	
Costi int.	200	200		200	200		200	200	
Retribuzioni	250	0		250	0		250		
Oneri Datore	80	0		80	0		80	0	
Costo del lavoro	330	0		330	0		330	0	
Interessi passivi	10	10		10	10		10	10	
Base IRES	460	790		457	787		445	787	
IRES	126	217	91	126	216	91	122	216	94
Base IRAP	800	800		800	800		800	800	
IRAP	31	31	0	31	31	0	31	31	0
Oneri datore	80	0	-80	80	0	-80	80	0	-80
Carico fiscale	238	248	11	237	248	11	234	248	14

Fonte: Elaborazioni degli autori.

La figura 5.1 mostra l'andamento di $t - \frac{c_d}{1 + c_d}$ (vantaggio fiscale e contributivo) in relazione al livello dell'aliquota contributiva per diversi livelli di aliquota fiscale sul reddito di impresa ($t=0,1$; $t=0,2$; $t=0,3$). Come si può notare, il tale vantaggio è funzione decrescente dell'aliquota contributiva a parità di aliquota IRES o IRPEF e diventa negativo in corrispondenza di valori progressivamente più elevati al crescere dell'aliquota fiscale. Ciò deriva dalla contrapposizione dell'evasione contributiva rispetto all'incremento dell'imposizione diretta dovuto alla mancata deducibilità della componente del lavoro dal reddito di impresa che, *coeteris paribus*, rende relativamente meno conveniente il ricorso al lavoro nero.

Figura 5.1 - Risparmio fiscale e contributivo conseguente all'impiego di lavoro nero in funzione delle aliquote contributive a carico del datore.



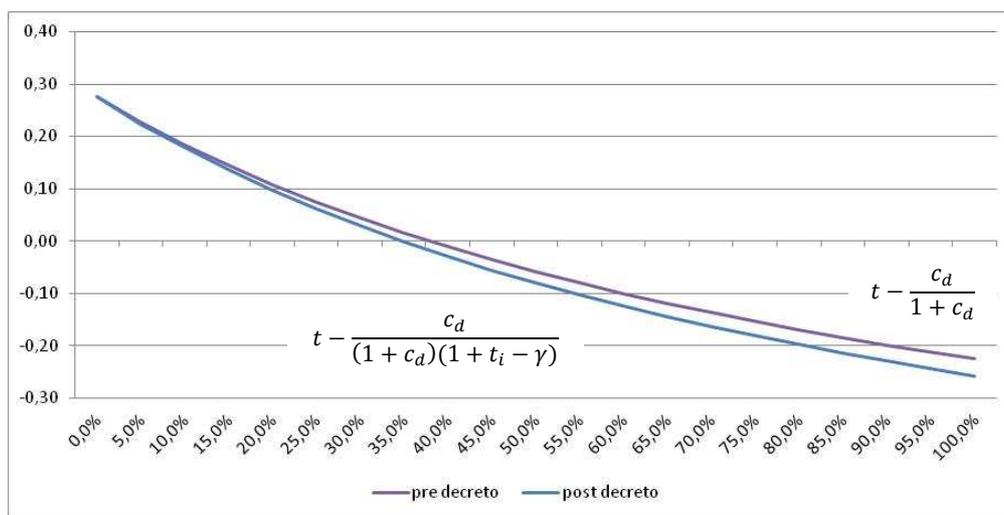
c_d

Fonte: Elaborazioni degli autori.

La figura 5.2 mostra inoltre come tale risparmio si riduca a seguito degli ultimi provvedimenti, che alleggeriscono il peso dell'imposizione sul costo del lavoro, riducendo quindi la convenienza relativa all'occultamento di tale fattore.

Infine, va sottolineato come questa semplice formalizzazione non tenga conto di altri fattori, quali la facilità di licenziamento, la possibilità di eludere altri obblighi non monetari o immediatamente monetizzabili, che pure possono incidere significativamente sulla convenienza ad evadere. In aggiunta, va rilevato come, al di là del risparmio in termini fiscali, vi possano essere ulteriori motivi di convenienza economica, ad esempio nella misura in cui si ipotizzasse che al lavoratore in nero fosse attribuita la stessa retribuzione netta del lavoratore regolare, con conseguente risparmio di costi per l'impresa pari all'imposizione diretta IRPEF e alla componente di contributi a carico del lavoratore.

Figura 5.2 - Risparmio fiscale conseguente all'impiego di lavoro nero in funzione delle aliquote contributive a carico del datore nella situazione pre e post decreto "Salva Italia" (per $t=0,275$).



Fonte: Elaborazioni degli autori.

c_d

6. Considerazioni conclusive

Il presente lavoro si propone di analizzare le decisioni delle imprese relative all'occultamento di base imponibile, ponendo particolare attenzione sulla scomposizione funzionale dell'evasione, al fine di identificare i fattori produttivi maggiormente interessati da un atteggiamento di *non compliance*. L'analisi è stata sviluppata con riferimento al *gap* nella base dell'IRAP, imposta peculiare per la sua natura e presente solamente nell'ordinamento tributario italiano.

La base imponibile IRAP è rappresentata, infatti, dal valore aggiunto, che corrisponde alla somma delle remunerazioni dei fattori produttivi, e può pertanto essere suddivisa in una quota ascrivibile al fattore lavoro (che include la componente degli oneri sociali), al capitale finanziario di terzi (interessi passivi) ed infine ai profitti.

L'origine delle analisi presentate nel lavoro è la misura del *gap* della base imponibile di tale tributo, realizzata mediante una metodologia *top down*, basata sul confronto tra dati fiscali e un corrispondente indicatore macro (rappresentato dai flussi di Contabilità Nazionale) che incorpora al suo interno una stima dell'economia non osservata.

Il contributo innovativo del lavoro risiede nel fornire preliminari indicazioni sulle modalità con cui la base imponibile non dichiarata si distribuisce tra una parte attribuibile al fattore lavoro irregolare (W_{nd}) e in una seconda componente che rappresenta il reddito operativo lordo evaso (U_{nd}), in modo da identificare il diverso

impatto che tali forme di irregolarità esercitano sui flussi di finanza pubblica e, in particolare, sulla distribuzione dei vantaggi derivanti dall'evasione tra i diversi percettori di reddito.

Dopo aver illustrato i principali interventi volti ad integrare concettualmente i risultati generali delle stime del costo del lavoro irregolare con i criteri metodologici impiegati per la definizione del *gap* IRAP, il lavoro offre una panoramica dei risultati della distribuzione dell'evasione nel periodo 2001-2009.

La composizione della *Bind* osserva mostra una netta prevalenza della quota di Reddito operativo lordo non dichiarato (84%, media 2001-2009) rispetto alle retribuzioni. Tale risultato coesiste con la presenza di differenziali reddituali tra lavoro dipendente regolare e sommerso, dovuti all'assenza dei contributi a carico dei datori nel costo del lavoro irregolare, e alla distribuzione settoriale e dimensionale del lavoro nero, che risulta concentrato nei comparti a più alta intensità di lavoro e minore produttività, a cui corrisponde una retribuzione procapite inferiore.

L'evidenza di una distribuzione dell'evasione fortemente sbilanciata in favore dei profitti è addebitabile essenzialmente a comportamenti che esulano l'impiego di lavoro irregolare, ovvero forme evasive adottate da imprese regolari che occultano una quota dei ricavi ovvero sovradichiarano i costi.

Oltre a fornire delle importanti ed innovative risultanze a livello complessivo, il lavoro offre un dettaglio della misura in cui il fenomeno si distribuisce tra i diversi settori di attività economica. La distribuzione funzionale del *gap* della base risulta, difatti, fortemente differenziata in relazione all'attività produttiva.

In particolare, la quota di reddito attribuibile al lavoro irregolare si colloca al di sopra del valore del totale dell'economia per l'Agricoltura, il Commercio e le Costruzioni, sebbene la prima rimanga, comunque, contraddistinta dal minor *gap* nella base, che risulta, all'opposto, più ampio nel Commercio e nelle Attività immobiliari ed imprenditoriali, contraddistinte da una spiccata prevalenza di Reddito operativo lordo non dichiarato.

Questi ultimi esercitano, peraltro, il contributo più significativo alla variazione complessiva della *Bind*, dei Redditi da lavoro irregolare (W_{nd}) e del Reddito operativo lordo non dichiarato (U_{nd}).

In aggiunta alle evidenze relative all'estensione del fenomeno evasivo in termini assoluti e alla sua distribuzione settoriale, è offerto un'ulteriore approfondimento in termini di pericolosità fiscale. Quest'ultima è approssimata dalla propensione ad evadere, che registra valori più elevati per il reddito operativo lordo rispetto al reddito da lavoro. In particolare, l'ordinamento e l'entità delle propensioni risulta diversificato tra le due componenti a livello settoriale. In entrambi i casi il settore a maggiore pericolosità fiscale, risulta essere l'agricoltura; tuttavia, mentre nei redditi da lavoro la seconda posizione è occupata dal Commercio, per il reddito operativo lordo essa è rappresentata dalle Attività immobiliari ed imprenditoriali.

In sintesi, non solo la prima fonte di reddito è quella maggiormente evasa ma è anche quella che, in proporzione alla sua base potenziale, viene dichiarata di meno, evidenziando una più diffusa intenzionalità ad evadere.

Tale risultanza empirica trova, peraltro, conferma anche a livello teorico, come segnalato da una semplice formalizzazione delle scelte di impiego di lavoro irregolare. Considerando il carico fiscale e contributivo delle imprese italiane, il modello mette in luce, infatti, come il solo ricorso al lavoro nero non garantisca necessariamente un vantaggio "fiscale"; affinché vi sia convenienza all'utilizzo di occupazione irregolare, all'evasione contributiva devono accompagnarsi altri comportamenti evasivi quali una sottodichiarazione del fatturato o una sovra-dichiarazione dei costi.

Quest'ultimo risultato pone l'accento sulla complessità e la multidimensionalità del fenomeno dell'evasione fiscale, che denota, ancora una volta, la necessità di pianificare interventi volti a stimolare la *compliance* che tengano in debito conto l'eterogeneità del fenomeno considerato.

Riferimenti bibliografici

- Achilli, R., de Candia, G. (2010), “La stima delle determinanti strutturali del tasso di irregolarità del lavoro in Italia: un’analisi settoriale”, *Rivista di Economia e Statistica del Territorio*, Vol. 2, pp.1-33.
- Basu A. K., Chau N. H., Siddique Z., (2011a), “Tax Evasion, Minimum Wage Non-Compliance and Informality”, *IZA Working paper* n. 6228.
- Basu A. K., Chau N. H. Kanbur, R. (2011b), “Contractual dualism, market power and informality, *IZA Working paper* n. 5845.
- Bernardi, L., Bernasconi M. (1997), “L’evasione fiscale in Italia: evidenze empiriche”, *Il fisco*, n. 38, pp. 19-36.
- Botarelli S. (1989), “Redditi da lavoro dipendente ed evasione”, *Studi Economici*, n. 39.
- Braiotta A., D’Agosto E., Pisani S. (2012), “I nuovi dati sull’evoluzione e la distribuzione dell’evasione: verso una stima del tax gap?”, intervento presentato al convegno: *La campagna di primavera contro l’evasione: logica e strategie dell’Agenzia delle Entrate*, Università degli studi di Milano “Bicocca”, 20 aprile.
- Chen, K., Chu, C. (2002), “Internal Control vs External Manipulation: A Model of Corporate Income Tax Evasion”, *RAND Journal of Economics*.
- CNEL (2009), “Indagine sul lavoro nero”, a cura di E. Rebeggiani in *Rapporto sul mercato del lavoro 2009-2010*, Roma.
- Farina A., Pisani S. (2009), “Evasione fiscale e dimensione d’impresa”, *Documenti di lavoro, Agenzia delle Entrate*.
- D’Amuri, F., Fiorio, C. V. (2005), “Workers’ tax evasion in Italy”, *Giornale degli Economisti e Annali di Economia*, Università Bocconi, vol. 64(2-3), p. 247-270, Novembre.
- Eurostat, Sistema Europeo dei Conti (SEC 1995), (1996), Bruxelles.
- Giovannini, E. (2010), “Indagine conoscitiva su taluni fenomeni distorsivi del mercato del lavoro (lavoro nero, caporalato e sfruttamento della manodopera straniera)” *Audizione alla Camera dei Deputati, XI Commissione permanente "Lavoro pubblico e privato"*.
- ISTAT (2010), “La misura dell’economia sommersa secondo le statistiche ufficiali. Anni 2000-2008”, *Statistiche in breve*, 13 luglio.
- ISTAT (2011a), “Metodologie di stima degli aggregate dei conti nazionali a prezzi correnti. Anno base 2000”, *Metodi e Norme*, n. 51, Roma.
- ISTAT (2011b), “La misura dell’occupazione non regolare nelle stime di contabilità nazionale”, <http://www.istat.it/it/archivio/39522>.
- Koettl, J., Weber, M. (2012), “Does the formal work pay? The role of labour taxation and social benefit design in the new EU member states”, *IZA Discussion Paper*, n. 6313.
- Longobardi, E., (2009), “Economia tributaria”, seconda edizione McGraw-Hill.
- Mantegazza S., Pisani S., Viviani A. (2012) “Opening the black box: Hidden economy and productivity”, articolo presentato al convegno *Macroeconomic and policy implications of the underground economy and tax evasion*, Università L. Bocconi, 7-8 giugno, Milano.
- Marino M.R., Zizza R. (2012), “The personal income tax evasion in Italy: An estimate by taxpayer’s type”, in corso di pubblicazione in M. Pickhardt e A. Prinz (a cura di), *Tax Evasion and the Shadow Economy*.
- Marrelli M., Martina R. (1998), “Tax evasion and strategic behavior of the firms”, *Journal of Public Economics*, n. 37, pp. 55-69.
- Pisani S., Polito C. (2006), “Metodologia di integrazione tra i dati IRAP e quelli di Contabilità Nazionale”, *Documenti di lavoro, Agenzia delle Entrate*.
- OECD (2002), *Handbook for Measurement of the Non-Observed Economy*, Paris.

- Rice, E. (1992), "The Corporate Tax Gap: Evidence on Tax Compliance by Small Corporations." In *Why People Pay Taxes*, a cura di J. Slemrod, pp. 125–61. Ann Arbor: University of Michigan.
- Santoro A. (2005), "Evasione delle società di capitali: evidenze empiriche e proposte di policy", XVII Conferenza Siep, Pavia pp. 1-26.
- SVIMEZ (2003), "Il sommerso nei contesti economici territoriali: produzione, lavoro, imprese", Roma.