

rilancio dei consumi e, dunque, l'impulso espansivo all'economia reale), in quanto il sostegno al reddito dei soggetti più deboli o meritevoli potrebbe facilmente tradursi in un indebitato, quanto iniquo, vantaggio a favore di quanti siano in grado di agire scorrettamente per sottrarre basi imponibili od occultare capitali, eludendo il prelievo contributivo o, in vario modo, frodando il fisco.²¹

Basti considerare, a titolo d'esempio, come la scelta di una procedura semplificata di pagamento, quale quella introdotta dal d.l. 8 aprile 2013, n. 35, convertito dalla l. 6 giugno 2013, n. 64, diretta ad accelerare il recupero dei crediti vantati (anche a titolo di rimborso fiscale o in sede di compensazione d'imposta) da imprese, cooperative e professionisti nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni, non faccia che rafforzare la necessità e l'urgenza di potenziare *ex ante* le procedure di verifica e di conciliazione dei debiti della p.a. previste a presidio della corretta utilizzazione di dette risorse eccezionalmente mobilitate in funzione anticiclica.

Quanto sia fondamentale adottare provvedimenti efficaci per combattere l'evasione contributiva e la frode fiscale, soprattutto nell'attuale contesto di risanamento dei conti pubblici, lo ribadisce lo stesso Consiglio europeo, secondo il quale: *"La frode fiscale e l'evasione fiscale limitano la capacità dei paesi di conseguire un gettito e di attuare le loro politiche economiche. In un periodo di rigidi vincoli di bilancio, la lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale va oltre il problema dell'equità fiscale - essa diventa un elemento essenziale per l'accettabilità sociale e politica del risanamento dei conti pubblici"*.²²

Parità delle condizioni di concorrenza, riduzione della pressione fiscale, equità sociale sono, dunque, le principali ragioni che premono per ridurre l'area dell'economia sommersa. Ed invero, le strategie di contrasto all'evasione ed elusione fiscale sinora perseguite non potevano che avere come obiettivi prioritari:

- la riduzione della quota di evasione ed elusione fiscale;
- il recupero delle basi imponibili sottratte a tassazione;
- una più equa distribuzione del carico tributario.

In tale direzione, l'azione legislativa ed amministrativa è orientata ai seguenti risultati:

- razionalizzare la legislazione fiscale (con l'obiettivo di semplificare gli adempimenti tributari e di ridurre il costo degli adempimenti a carico dei contribuenti);

²¹ L'evasione fiscale costituisce, infatti, un potente fattore « distorsivo » della concorrenza, giacché le imprese che non adempiono con regolarità alle obbligazioni tributarie possono praticare prezzi inferiori, in quanto non includono tra i costi la cd. « componente fiscale ».

²² Tra gli indirizzi contenuti nelle conclusioni del Consiglio europeo del 22 maggio 2013 assumono particolare rilievo: a) la priorità degli sforzi intesi ad ampliare lo scambio automatico di informazioni di tutte le forme di reddito a livello di UE e mondiale; b) il miglioramento degli accordi dell'UE con la Svizzera, il Liechtenstein, Monaco, Andorra e San Marino; c) la revisione della direttiva sulle società madri e figlie nonché il riesame delle disposizioni antiabuso; d) le iniziative contro l'erosione fiscale, il trasferimento degli utili, la mancanza di trasparenza e le misure fiscali dannose, da perseguire anche a livello mondiale; e) la revisione della terza direttiva anticiclaggio.

- potenziare i servizi rivolti ai contribuenti (con l'obiettivo di favorire l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti);
- intensificare le capacità di controllo dell'Amministrazione (con l'obiettivo di accrescere il livello di deterrenza verso i fenomeni evasivi).

Benché il contrasto all'evasione continui ad essere elemento centrale e imprescindibile dell'azione di risanamento della finanza pubblica, sia per i suoi effetti diretti sull'entità delle entrate sia per la redistribuzione del prelievo fiscale, le Sezioni riunite della Corte dei conti osservano come la strategia adottata dal legislatore nel corso della passata legislatura sia stata caratterizzata da andamenti "ondivaghi e contraddittori".²³

Meglio sarebbe stato, sottolinea la Corte, un significativo mutamento di strategia fiscale, volta a favorire, piuttosto che il recupero delle somme non versate a causa dell'evasione, una maggior emersione spontanea delle basi imponibili e la tempestiva acquisizione delle relative imposte, attraverso un uso più efficace delle moderne tecnologie informatiche e telematiche e un ruolo attivo degli enti finanziari coinvolti.²⁴ Più volte la Corte dei conti ha, infatti, avuto occasione di sottolineare come le banche dati possano costituire un formidabile strumento di *tax compliance*, soprattutto se utilizzate in un'ottica persuasiva, tale da guidare il comportamento del contribuente nella fase dell'adempimento; uno strumento in grado di contribuire, in modo decisivo, alla riduzione dell'evasione, dei costi di adempimento per i contribuenti e dei costi di gestione per le Amministrazioni.

A ben vedere, in questa logica si era già mossa, nel 2009, anche la Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria,²⁵ che nel contrasto all'evasione fiscale di massa proponeva quale principio uniformante *"l'opportunità di affiancare o sostituire al complicato, costoso e farraginoso meccanismo dell'enforcement individuale, criteri di recupero del sommerso basati sull'incentivo privato a dichiarare il vero attraverso premi e*

²³ Cfr. "Rapporto 2013 sul coordinamento della finanza pubblica" (maggio 2013), pag. 22 ss., con cui le SS.RR. in sede di controllo sottolineano come, in una prima fase, l'azione legislativa sia stata orientata a rimuovere alcune delle più efficaci misure antievasione adottate nel biennio 2006-2007 (in particolare, l'abolizione degli elenchi telematici clienti e fornitori, l'innalzamento dei limiti di utilizzazione del contante, la soppressione della trasmissione telematica dei corrispettivi, l'obbligo di pagamento tracciato per i compensi professionali, il dimezzamento delle già tenui sanzioni previste per la definizione bonaria degli accertamenti). Tuttavia, a partire dal 2010, sotto l'incalzare delle difficoltà della finanza pubblica, si è registrata una parziale inversione di tendenza, con scelte che si sono rivelate poco efficaci (quali l'introduzione del c.d. "spesometro", l'abbassamento della soglia minima di scostamento tra il reddito dichiarato e quello calcolato sinteticamente richiesto ai fini della possibilità di accertamento, il cd. "accertamento esecutivo", introdotto nel settore delle imposte dirette, dell'IVA e dell'IRAP, le modifiche al limite massimo consentito per i pagamenti in contante, l'obbligo per gli operatori finanziari di comunicare periodicamente i movimenti relativi ai rapporti finanziari intrattenuti con i clienti).

²⁴ In ordine al contrasto dei fenomeni evasivi posti in essere dai soggetti titolari di attività economiche di piccola e media dimensione, la Corte osserva come i risultati conseguiti appaiano, per forza di cose, modesti, stante la persistente limitatezza numerica dei controlli che l'Amministrazione è stata annualmente messa in grado di svolgere rispetto all'ampiezza della fascia di contribuenti interessati. Le stesse modalità di accertamento sintetico fondate sul nuovo "redditometro", sistema di coefficienti basato sostanzialmente sulla concorrente valutazione di componenti di spesa analiticamente determinati e di elementi di spesa presunti, avrebbero suscitato un clamore mediatico sproporzionato rispetto alle limitate potenzialità dello strumento e alla presumibile efficacia dello stesso, che continuerà, inevitabilmente, a costituire un criterio complementare per l'accertamento dell'IRPEF.

²⁵ V. Doc.XVII-bis, n. 1 del 15 luglio 2009, pag. 33 ss.

punizioni ovvero su meccanismi automatici di emersione mediante, ad esempio, la tracciabilità delle operazioni”.

In realtà, il recupero dell'economia sommersa ed il contrasto dell'evasione fiscale costituiscono aspetti diversi volti a mettere in luce un medesimo fenomeno, dai contorni incerti, ampiamente diffuso e, al tempo stesso, complesso e poco analizzato, che si manifesta in forme molteplici e sempre mutevoli in grado di sfuggire tanto ad una osservazione diretta quanto ad un controllo sistematico.

Quali siano le cause e le effettive dimensioni dell'economia sommersa è, infatti, problema di non agevole soluzione, né esistono ancora stime ufficiali circa la sua distribuzione territoriale disaggregata per regioni.²⁶

Nel suo aspetto fenomenico, il sommerso economico rappresenta quella parte dell'attività di produzione di beni e servizi (di per sé legale) svolta in violazione delle norme in materia fiscale, contributiva e di sicurezza del lavoro e che sfugge all'osservazione diretta del sistema statistico in quanto occultata dalla frode fiscale e contributiva. Ciononostante, tale componente risulta comunque compresa nella stima del PIL nazionale e negli aggregati economici diffusi dall'Istat a livello nazionale e territoriale, pur se individuabile, convenzionalmente, all'interno di un intervallo tra un valore minimo e massimo.²⁷

Quale che sia, tuttavia, l'esatto valore del sommerso in Italia, è comunque evidente che una sua eventuale emersione (sia pure parziale) non produrrebbe, automaticamente, una diretta crescita del PIL, ma unicamente un potenziale aumento del gettito fiscale, con conseguente possibile riduzione del deficit e, in ultima analisi, anche del debito pubblico.²⁸

Secondo l'ultima rilevazione ufficiale dell'Istat, riferita all'anno 2008 (in cui il PIL nominale si attestava in 1.567,8 miliardi di euro), il valore aggiunto prodotto nell'area del sommerso economico risultava compreso tra un minimo di 255 miliardi di euro e un massimo di 275 miliardi di euro, pari rispettivamente al 16,3 e al 17,5 per cento del PIL.

²⁶ Attualmente l'Istat pubblica il livello del valore aggiunto attribuibile al sommerso economico per tre macrobranche (Agricoltura, Industria, Servizi) a livello nazionale, ma non diffonde ancora stime per ripartizione e per regione, né per dimensioni d'impresa.

²⁷ La valutazione dell'economia sommersa effettuata dall'Istat quantifica un valore minimo e un valore massimo di stime entro cui presumibilmente si colloca, a livello nazionale, il valore aggiunto occultato sia al fisco sia alle istituzioni statistiche. Tuttavia, da tale aggregato è esclusa, al momento, l'economia illegale, in considerazione dell'eccessiva difficoltà di calcolarne l'entità in modo attendibile. Per le medesime ragioni, sfugge alle stime del sommerso economico anche la cd. "economia informale", ossia l'attività produttiva legale svolta in piccola scala (con caratteristiche occasionali e strettamente interpersonali, quali il lavoro domestico, di assistenza e cura, il volontariato etc.), nonché il cd. "sommerso statistico", vale a dire le attività produttive legali non registrate esclusivamente per deficienze del sistema di raccolta dei dati statistici (errori di compilazione di moduli, mancate risposte o aggiornamenti etc.). Tali componenti costituiscono, insieme all'economia sommersa, l'aggregato statistico definito con la locuzione "economia non osservata", ossia l'insieme delle attività economiche che non sono registrate nelle indagini statistiche presso le imprese o nei dati fiscali e amministrativi utilizzati ai fini del calcolo delle stime dei conti economici nazionali in quanto non osservabili in modo diretto.

²⁸ In proposito, occorre puntualizzare che nella stima del sommerso sono inclusi solo ed unicamente i flussi di produzione di beni e servizi, senza alcuna considerazione degli aspetti di natura patrimoniale, che sono invece presenti nella generazione di base imponibile. In sostanza, il sommerso economico si riferisce, quindi, alle operazioni del conto profitti e perdite ignorando lo Stato Patrimoniale, dalle cui variazioni possono emergere ulteriori mancati versamenti all'erario.

Stime più recenti, condotte a livello europeo, indicherebbero una crescita dell'area del sommerso economico in Italia, i cui livelli di incidenza sul PIL avrebbero raggiunto, nel 2012, il 21% circa (per un valore corrispondente a circa 333 miliardi di euro).²⁹

Tali rilevazioni statistiche rappresentano un quadro macroeconomico di riferimento conoscitivo essenziale delle dinamiche dell'evasione e delle frodi fiscali, ma non consentono di quantificare, se non in modo approssimativo, il mancato gettito (*tax gap*) derivante dal non completo adempimento degli obblighi fiscali.

Secondo le rilevazioni effettuate dall'Agenzia delle entrate, l'Amministrazione finanziaria sarebbe riuscita ad assicurare all'erario, per effetto del più recente rafforzamento delle disposte misure di contrasto all'evasione fiscale, maggiori entrate tributarie pari, mediamente, a circa 10,3 miliardi di euro annui nell'ultimo quinquennio (2008-2012).³⁰

Ai fini di un miglioramento di tale azione di contrasto e di una rilevazione più puntuale ed attendibile degli obiettivi perseguiti, nella passata legislatura era stata prevista la definizione di nuove metodologie di stima dell'evasione e di un monitoraggio annuale dei risultati ottenuti relativamente ai principali tributi basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria.³¹

Nell'auspicare che a fianco delle stime ufficiali effettuate dall'Istat con riferimento all'economia non osservata siano potenziate anche le rilevazioni territoriali sull'evasione fiscale e contributiva e sui risultati ottenuti, in termini di gettito, mediante le azioni di contrasto condotte sul territorio, si osserva come l'elaborazione di una stima trasparente, autonoma dai singoli livelli di governo, attendibile ed in tempo reale del *tax gap* a livello regionale contribuirebbe a dare un forte impulso alle azioni delle Regioni finalizzate al miglioramento della *compliance* fiscale e potrebbe garantire maggior chiarezza sul tema dell'evasione fiscale e sull'efficienza degli attuali sistemi di riscossione.

L'approccio delle Regioni nel contrasto all'evasione fiscale ha, infatti, al momento, carattere meramente sussidiario rispetto all'azione svolta a livello nazionale, con un ruolo rivolto a rafforzarne la qualità, trasparenza e integrità mediante iniziative di carattere sia organizzativo che attuativo di disposizioni legislative dirette a favorire l'emersione del lavoro sommerso (come le deduzioni IRAP per le nuove assunzioni di dipendenti a tempo

²⁹ Cfr. Rapporto Visa Europe "The Shadow Economy in Europe". Il dato non sembrerebbe confermato dalle stime elaborate dall'ultimo Rapporto Eurispes sull'economia sommersa in Italia, dove il valore stimato del sommerso nel 2011 corrisponderebbe a 540 miliardi di euro, a meno che queste ultime stime non comprendessero anche quella parte dell'economia illegale convenzionalmente esclusa dalle stime sul sommerso economico, e che, secondo Eurispes, produrrebbe un fatturato pari a circa 200 miliardi di euro.

³⁰ Cfr. DEF 2013 - Sezione I - Programma di stabilità dell'Italia, Cap. VI, pag.77 s.

³¹ Il disegno di legge prevedeva, altresì, la realizzazione di un miglior rapporto tra il fisco ed i contribuenti, attraverso forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra le imprese e l'Amministrazione finanziaria consistenti in più strutturati sistemi aziendali di gestione e controllo del rischio fiscale, incentivati con lo sgravio di taluni adempimenti e la riduzione delle eventuali sanzioni applicabili, nonché in strumenti di tutoraggio per le imprese di minori dimensioni finalizzati ad una migliore assistenza negli adempimenti tributari. Accanto al rafforzamento dei controlli mirati, in sinergia con altre autorità pubbliche, era previsto, inoltre, il potenziamento dei sistemi di pagamento sottoposti a tracciabilità, della fatturazione elettronica e della cooperazione internazionale.

indeterminato) o a potenziare l'attività ispettiva e di controllo (attraverso la diffusione sul territorio di unità dedicate coordinate con gli sportelli unici delle Prefetture).

Per effetto dell'art. 35, co. 7, d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni in l. 24 marzo 2012, n. 27, è stato, infatti, soppresso l'art. 10, co. 1, del d.lgs. 6 maggio 2011, n. 68, che aveva introdotto il principio (attuativo dell'art. 25 della l. 5 maggio 2009, n. 42, recante "*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*") in base al quale le Regioni concordano con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza permanente per il coordinamento della finanza pubblica, l'atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale e la definizione delle linee generali, delle grandezze finanziarie e delle altre condizioni necessarie allo sviluppo delle attività di gestione dei tributi regionali. Ciò determina l'esclusione delle Regioni dal processo di *governance* ai fini della lotta all'evasione fiscale.³²

Ulteriore elemento cardine attraverso il quale perseguire l'obiettivo di un miglior coordinamento delle politiche fiscali ed economiche tra i diversi livelli di governo, come peraltro disposto anche dall'art. 26 della l. n. 42/2009 per le attività di contrasto dell'evasione fiscale, è la conoscenza analitica, mediante integrazione delle rispettive basi informative, dei dati regionali sul fenomeno del sommerso economico, in quanto una lettura in chiave federalista degli assetti politici e istituzionali presuppone una politica fiscale in grado di dare, a livello territoriale, il massimo rilievo possibile alle variabili di gettito connesse alle iniziative locali di contrasto all'evasione fiscale e contributiva.

In questo quadro, non può non rilevarsi come anche una non coerente gestione del fenomeno della privatizzazione delle attività di riscossione dei tributi (specie laddove questo determini frammentazioni e disomogeneità procedurali ed informative) possa incidere significativamente sulla conoscenza dei dati relativi al gettito tributario ed alle reali basi imponibili, ostacolando la capacità di effettuare analisi economiche uniformi e valutazioni di politica fiscale essenziali in un sistema vieppiù orientato alla armonizzazione dei bilanci pubblici ed al principio della equità distributiva.

4.2 Le dinamiche regionali del lavoro irregolare

Una delle componenti essenziali delle stime del sommerso economico è costituita dal lavoro irregolare (svolto cioè senza il rispetto della normativa vigente in materia fiscale-

³² La collaborazione delle Regioni con il Ministero dell'economia e delle finanze e con l'Agenzia delle Entrate si informa, pertanto, unicamente ai seguenti principi:

- possibilità di definire, sulla base di apposita convenzione, le modalità gestionali, operative ed attuative dei tributi di spettanza regionale nonché la ripartizione degli introiti derivanti dall'attività di recupero dell'evasione;
- condivisione delle basi informative ed integrazione dei dati di fonte statale con gli archivi regionali e locali;
- obbligo di affidamento all'Agenzia delle entrate delle attività di controllo, di rettifica della dichiarazione, di accertamento e di contenzioso dell'IRAP e dell'addizionale regionale all'IRPEF.

contributiva).³³ Se, infatti, le prestazioni lavorative non sono regolari, e quindi non direttamente osservabili, producono un reddito che non viene dichiarato dalle unità produttive che le impiegano. Ne consegue un'evasione che si esplica, principalmente, nel mancato versamento di contributi sociali, previdenziali e assicurativi, ma anche in una evasione connessa, da un lato, agli oneri fiscali non versati per la produzione realizzata "in nero", dall'altro, al mancato pagamento delle imposte dirette da parte dei lavoratori irregolari.³⁴ Altro costo indirettamente gravante sulla collettività è quello relativo agli infortuni occorsi ai lavoratori irregolari non assicurati in conseguenza del mancato adeguamento alle norme riguardanti le condizioni di sicurezza sul lavoro.

Le analisi statistiche evidenziano come il lavoro irregolare abbia un impatto sulla crescita del sistema economico nazionale particolarmente rilevante, coinvolgendo, nel 2011, circa il 12,2 per cento delle unità di lavoro complessive.³⁵

Per quanto il fenomeno si riveli nel tempo complessivamente stabile, la sua intensità risulta significativamente accentuata in determinate aree produttive del Paese (nel settore agricolo, ad esempio, raggiunge circa un quarto dell'occupazione).³⁶

Sul piano territoriale, il lavoro irregolare si concentra soprattutto nel Mezzogiorno, dove si registrano valori di incidenza superiori al doppio delle restanti aree geografiche del Paese. La Calabria, in particolare, è la Regione con il valore più alto (28,8%), mentre la Basilicata e la Sardegna evidenziano, nel tempo, gli incrementi più significativi; per converso, il Trentino-Alto Adige mostra il valore di incidenza più basso (7,7%), mentre in Campania e Lazio, tenuto conto della crisi che ha colpito il settore dell'edilizia, si registrano le riduzioni più consistenti nel decennio, così come evidenziato dalla tabella e dallo schema grafico sottostanti.

³³ Rientrano in tale categoria le prestazioni lavorative: 1) continuative, svolte non rispettando la normativa vigente; 2) occasionali, svolte da persone non attive in quanto studenti, casalinghe o pensionati; 3) svolte dagli stranieri non residenti e non regolari; 4) plurime, cioè le attività ulteriori rispetto alla principale e non dichiarate alle istituzioni fiscali.

³⁴ Occorre evidenziare, al riguardo, che accanto alla classica distinzione tra forme di lavoro regolare (visibili alle autorità fiscali e previdenziali) e forme di lavoro cd. "in nero" (totalmente occultate al fisco), esistono diverse altre forme di irregolarità "parziali" (il cosiddetto lavoro "grigio"), generalmente connesse al ridotto pagamento dei contributi, alla pratica delle retribuzioni "fuori busta" ed all'utilizzo irregolare di contratti di prestazione d'opera.

³⁵ Le unità di lavoro, analizzate ai fini di una quantificazione omogenea del volume di lavoro svolto da coloro che partecipano al processo di produzione, sono ottenute dalla somma delle posizioni lavorative a tempo pieno e delle prestazioni lavorative a tempo parziale (principali e secondarie) trasformate in unità equivalenti a tempo pieno.

³⁶ Sulla dinamica intrinseca del mercato del lavoro incidono fortemente sia gli interventi normativi volti ad incentivare una maggiore flessibilità dei rapporti lavorativi, in quanto offrono alle imprese maggiori opportunità di assunzione in regola a fronte di fluttuazioni del ciclo economico, sia i provvedimenti di sanatoria (come ad es. la legge Bossi-Fini, che ha favorito l'emersione degli irregolari stranieri). Nel settore agricolo, invece, la rilevanza del fenomeno è dovuta, principalmente, al carattere stagionale dell'attività agricola e al forte ricorso al lavoro a giornata, fattori che non hanno trovato nelle misure di regolarizzazione degli stranieri o di regolamentazione del lavoro atipico strumenti di contrasto sufficienti a ridurre l'impiego di manodopera non regolare.

Tab. 1

**Tasso di irregolarità del lavoro
Unità di lavoro irregolari sul totale delle unità di lavoro (%)**

Regioni	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Piemonte	10,8	9,6	8,4	8,8	9,7	10,1	10,0	10,3	10,8	11,2	11,7
Valle D'Aosta	10,4	10,0	9,9	10,5	10,9	11,2	10,8	13,4	11,0	11,6	11,5
Lombardia	9,5	8,2	7,1	7,6	7,5	8,0	8,5	8,2	8,1	7,6	7,3
Trentino - Alto Adige	9,2	8,8	8,6	8,6	9,1	8,7	8,6	8,0	8,0	7,7	7,7
Veneto	10,0	8,9	8,0	8,4	8,4	8,3	8,6	8,4	8,5	8,4	8,4
Friuli - Venezia Giulia	11,4	10,8	10,0	9,8	10,3	10,7	10,8	10,1	10,2	10,6	11,1
Liguria	13,9	12,0	10,7	11,5	12,5	12,5	12,0	11,6	12,1	12,5	12,3
Emilia-Romagna	9,5	8,6	7,5	7,7	7,9	7,8	8,0	8,3	8,3	8,3	8,2
Toscana	10,8	9,7	8,6	8,6	9,2	8,9	8,9	9,1	9,1	9,1	9,3
Umbria	14,8	13,1	11,1	12,0	12,1	12,5	12,6	11,7	11,6	12,1	11,6
Marche	11,8	10,5	9,8	9,8	9,6	10,0	10,2	9,7	9,9	9,9	9,4
Lazio	15,0	13,1	11,2	12,2	12,1	11,4	11,3	11,0	11,4	11,4	11,7
Abruzzo	13,7	13,6	12,2	12,3	13,0	12,7	11,9	12,4	13,1	13,5	14,0
Molise	18,0	18,5	17,7	16,9	18,2	19,0	19,3	21,6	23,8	23,2	22,9
Campania	22,9	22,0	21,1	21,0	19,8	19,2	17,7	18,5	18,4	18,6	18,6
Puglia	18,8	18,1	16,7	15,3	16,5	17,2	17,1	17,5	18,5	18,2	18,4
Basilicata	18,5	19,2	19,1	18,1	18,2	19,6	18,6	20,0	22,2	21,1	22,5
Calabria	25,6	25,5	24,2	25,6	27,0	27,7	27,0	26,6	28,6	31,0	28,8
Sicilia	22,8	21,6	20,9	19,3	21,0	19,7	18,9	18,7	20,3	20,7	21,1
Sardegna	18,4	17,1	17,7	19,1	18,7	19,4	18,8	18,4	19,4	21,0	22,2
- Nord-ovest	10,3	8,9	7,8	8,3	8,6	9,0	9,2	9,1	9,2	9,1	9,0
- Nord-est	9,9	9,0	8,1	8,3	8,5	8,4	8,6	8,5	8,5	8,5	8,5
- Centro	13,1	11,6	10,1	10,7	10,8	10,5	10,5	10,2	10,5	10,5	10,6
- Centro-Nord	11,0	9,7	8,6	9,0	9,2	9,2	9,4	9,2	9,4	9,3	9,3
- Mezzogiorno	21,0	20,3	19,4	19,0	19,5	19,3	18,5	18,7	19,8	20,2	20,3
ITALIA	13,8	12,7	11,6	11,7	12,0	12,0	11,9	11,8	12,2	12,2	12,2

Fonte: Istat, Conti economici territoriali 2011



Considerando che il dato medio (calcolato dall'Istat) delle unità di forza lavoro attive totali in Italia corrisponde, nel 2011, a circa 25 milioni di unità, con una tendenza alla crescita nel 2012 (tra occupati e disoccupati) del 2,8%, ne consegue che almeno 3 milioni di lavoratori prestano la propria opera in condizioni di non regolarità e che, di questi, quasi l'80% svolge attività di lavoro subordinato.

I dati statistici più recenti, sintetizzati nella tabella seguente, mostrano come la metà dei lavoratori irregolari sia concentrata nel Mezzogiorno, con punte particolarmente elevate in Sicilia e Campania.

La distribuzione territoriale delle unità lavorative evidenzia, altresì, come il numero di disoccupati al Sud stia rapidamente eguagliando quello dell'intero Centro-Nord, nonostante l'ampio divario esistente tra il numero di occupati delle due diverse aree del Paese.³⁷ Ciò è sintomatico di come il PIL del Mezzogiorno sia in buona misura frutto del lavoro irregolare impiegato utilizzando manodopera che risulta formalmente "disoccupata".

Appare altrettanto evidente come gli effetti della crisi economica e l'adozione delle severe misure di stabilizzazione della finanza pubblica abbiano concorso, in certa misura, alla contrazione dell'occupazione regolare, con conseguente aumento del tasso di disoccupazione (soprattutto giovanile), sicché le nuove forze di lavoro prive di formale occupazione sono state assorbite, principalmente, dalle forme di lavoro irregolare.

Tab. 2

Forze di lavoro regionali irregolari
Raffronto tra i dati del II trimestre 2011 e 2012 in migliaia di unità

Regioni	Forze di lavoro		Occupati		Disoccupati		Irregolari	
	2011	2012	2011	2012	2011	2012	2011	2012
Piemonte	2.000	2.037	1.855	1.850	145	187	234	238
Valle D'Aosta	60	59	57	55	3	4	7	7
Lombardia	4.509	4.634	4.271	4.290	238	344	329	338
Trentino - Alto Adige	486	495	469	471	17	25	37	38
Veneto	2.222	2.291	2.125	2.131	97	160	187	192
Friuli - Venezia Giulia	546	543	524	508	23	35	61	60
Liguria	690	688	660	633	30	55	85	85
Emilia-Romagna	2.069	2.114	1.966	1.980	103	134	170	173
Toscana	1.662	1.696	1.563	1.566	99	130	155	158
Umbria	393	407	368	370	25	37	46	47
Marche	698	717	657	659	40	59	66	67
Lazio	2.477	2.539	2.297	2.288	180	251	290	297
Abruzzo	552	570	509	507	43	62	77	80
Molise	119	121	107	107	11	14	27	28
Campania	1.876	1.932	1.586	1.574	290	357	349	359
Puglia	1.425	1.505	1.259	1.276	166	229	262	277
Basilicata	218	221	194	186	24	34	49	50
Calabria	643	705	566	565	77	140	185	203
Sicilia	1.701	1.764	1.457	1.422	244	342	359	372
Sardegna	693	713	603	606	90	107	154	158
- Nord-ovest	7.260	7.418	6.843	6.828	417	590	653	668
- Nord-est	5.324	5.443	5.084	5.090	239	353	453	463
- Centro	5.230	5.359	4.885	4.882	345	477	554	568
- Centro-Nord	17.814	18.220	16.812	16.800	1.001	1.420	1.657	1.694
- Mezzogiorno	7.228	7.530	6.282	6.245	946	1.285	1.467	1.529
ITALIA	25.041	25.751	23.094	23.046	1.947	2.705	3.055	3.142

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati trimestrali Istat al 31/08/2012.

Incrociando i dati relativi alle unità di lavoro irregolari con il valore della produzione economica nazionale distribuita per Regioni, è possibile determinare il valore aggiunto medio

³⁷ La stima del numero dei lavoratori irregolari è determinata in base al tasso di irregolarità per Regione calcolato dall'Istat per l'anno 2011. Conseguentemente, il numero di irregolari indicato per il 2012 è da intendersi come valore puramente tendenziale.

pro capite direttamente riconducibile all'utilizzo delle predette prestazioni lavorative non regolari. Secondo le stime pubblicate dall'ISTAT nel 2010 con riferimento all'incidenza media del complesso di tale aggregato sul PIL del 2008, si può ipotizzare che la quota del PIL reale regionale imputabile all'area del lavoro irregolare sia prossima, mediamente, al 6,5% che, nel 2011, corrisponderebbe a circa 92,7 miliardi di euro.

Rapportando i valori così ottenuti al numero degli irregolari presenti nei diversi territori regionali si evince che, nell'anno 2011, il peso del valore aggiunto prodotto da ciascun lavoratore differisce considerevolmente a seconda del sistema produttivo all'interno del quale è inserito.

Dai dati che emergono dalla tabella sottostante, costruita osservando il fenomeno in base alla diversa area geografica di appartenenza, si evidenzia, infatti, come un lavoratore irregolare impiegato al Nord, specie in Regioni come la Lombardia, il Trentino-Alto Adige o anche l'Emilia-Romagna, produca, mediamente, un valore imponibile pari a circa quattro volte quello prodotto da un analogo lavoratore impiegato nella maggior parte delle Regioni del Mezzogiorno.

Il divario quantitativo e l'intensità del fenomeno registrato in alcune Regioni appare talmente cospicuo da suggerire l'opportunità di un diverso approccio territoriale al fenomeno del sommerso, al punto da ipotizzarsi l'utilizzo di differenti strumenti di contrasto all'evasione fiscale e contributiva e di ponderate strategie di emersione della base imponibile sulla base di valutazioni selettive legate, non solo alle caratteristiche individuali dei lavoratori irregolari, ma anche al diverso settore produttivo implicato ovvero all'area territoriale presa in considerazione. Ciò consentirebbe, altresì, di accrescere la proficuità degli interventi che ciascuna Amministrazione regionale sarebbe in grado di realizzare.

Tab. 3

**PIL reale pro capite per lavoratore irregolare
Anno 2011 (valori medi)**

Regioni	Prodotto interno lordo (*)	PIL Lavoro sommerso (6,5%)	Lavoratori irregolari	PIL lavoro irregolare pro capite medio
	(milioni di euro)	(milioni di euro)	(migliaia di unità)	(euro)
Piemonte	114.453	7.439	234	31.793
Valle D'Aosta	4.185	272	7	38.861
Lombardia	302.184	19.642	329	59.702
Trentino - Alto Adige	33.409	2.172	37	58.691
Veneto	133.607	8.684	187	46.441
Friuli - Venezia Giulia	32.983	2.144	61	35.146
Liguria	40.241	2.616	85	30.773
Emilia - Romagna	128.306	8.340	170	49.058
Toscana	96.466	6.270	155	40.453
Umbria	19.367	1.259	46	27.366
Marche	37.299	2.424	66	36.734
Lazio	154.502	10.043	290	34.630
Abruzzo	26.397	1.716	77	22.283
Molise	5.600	364	27	13.481
Campania	86.583	5.628	349	16.126
Puglia	64.490	4.192	262	15.999
Basilicata	9.578	623	49	12.706
Calabria	29.801	1.937	185	10.471
Sicilia	76.487	4.972	359	13.849
Sardegna	29.854	1.941	154	12.601
- Nord-ovest	461.072	29.970	653	45.895
- Nord-est	328.304	21.340	453	47.108
- Centro	307.631	19.996	554	36.094
- Centro-Nord	1.097.007	71.305	1.657	43.033
- Mezzogiorno	328.785	21.371	1.467	14.568
ITALIA	1.425.792	92.676	3.055	30.336

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati Istat

(*) Calcolato su valori concatenati con anno di riferimento 2005

4.3 Le misure per intensificare il contrasto all'evasione fiscale

L'impiego di lavoro non regolare rappresenta una componente non trascurabile dell'economia sommersa, ma la parte più rilevante del fenomeno è costituita tanto dalle correzioni del fatturato (volte alla sua sottostima) o dalle omesse dichiarazioni o sottovalutazioni di redditi e ricavi, quanto dal sovradimensionamento dei costi intermedi sostenuti nei processi di produzione del reddito.³⁸

Tali fattispecie coincidono con il fenomeno dell'evasione fiscale in senso proprio nel momento in cui sono il frutto di comportamenti illeciti finalizzati ad occultare volontariamente, in tutto o in parte, la base imponibile di un tributo.

Nella determinazione delle politiche fiscali, tali comportamenti vengono spesso assimilati ai distinti fenomeni dell'elusione e dell'erosione fiscale, con i quali il contribuente realizza, in un caso, un indebito risparmio d'imposta sfruttando lacune o imperfezioni presenti nell'ordinamento tributario, nell'altro, una riduzione della base imponibile in virtù di agevolazioni, detrazioni o esenzioni riconosciute dal medesimo sistema tributario.

Le stime effettuate dall'Agenzia delle entrate con riferimento al fenomeno, genericamente descritto come "propensione a non dichiarare", riguardano due sole imposte a

³⁸ Nel 2008 l'incidenza del valore aggiunto non dichiarato dovuto alle suddette componenti raggiungeva il 9,8 per cento del PIL.

valenza regionale (l’IVA e l’IRAP).³⁹ Con riguardo all’IVA relativa all’anno 2011, la sottrazione di base imponibile ammonterebbe a circa 250 miliardi di euro, con una conseguente perdita annua di gettito dell’ordine di circa 46 miliardi (pari al 28% del gettito potenziale d’imposta).⁴⁰

L’analisi dell’evasione IVA per aree geografiche mostra un fenomeno del tutto simile a quello illustrato in precedenza per il lavoro irregolare. A livello territoriale, infatti, la “propensione all’evasione” è più intensa nel Mezzogiorno (con livelli superiori al 40%), a fronte di livelli pressoché dimezzati nel Nord del Paese. Gli scostamenti si invertono se, viceversa, si osserva il fenomeno in valori assoluti: la maggior parte dell’evasione si concentra nelle aree del Nord-Ovest e del Nord-Est, nelle quali si realizza la quota più rilevante del volume d’affari.

Studi condotti sulla base dei dati IRAP, considerando sia il carico fiscale che contributivo sostenuto dalle imprese italiane, confermerebbero la stretta relazione esistente tra lavoro irregolare ed evasione fiscale, nel senso che il vantaggio “fiscale” derivante dall’utilizzo dell’occupazione irregolare si accompagna necessariamente ad altri comportamenti evasivi quali le sottodichiarazioni del fatturato o le sovradichiarazioni dei costi.⁴¹

Ed invero, le medesime stime effettuate dall’Agenzia delle entrate con riferimento alla base imponibile IRAP evasa dai soggetti che esercitano un’attività abituale di produzione o scambio di beni e di prestazione di servizi nel territorio delle Regioni, avvalorerebbero tale ipotesi.⁴² Anche l’analisi dell’evasione IRAP per aree geografiche mostra, infatti, un fenomeno parzialmente analogo a quello sinora illustrato, nel senso che la “propensione all’evasione”, calcolata sulla media delle basi imponibili potenziali del triennio 2008-2010, è notevolmente più intensa nel Mezzogiorno (con livelli che raggiungono quasi il 30%) rispetto ai livelli del Nord del Paese (14,5% nel Nord Ovest e 18,7% nel Nord Est). In valori assoluti, la base imponibile potenziale è chiaramente maggioritaria al Nord (circa 615 miliardi di euro, a fronte di 241 miliardi di reddito totalizzati al Sud e nelle Isole), con percentuali di incidenza, sul totale nazionale, pari al 56%. Date queste premesse, si osserva come la quota di reddito imponibile “evasa” (*rectius* potenzialmente non dichiarata) al Sud e nelle Isole raggiunga il 32% del totale, mentre al Nord si attesti al 44%. Ciò mostra come, anche per l’IRAP, il

³⁹ La locuzione “propensione a non dichiarare” include non solo le somme intenzionalmente occultate al fisco (cioè l’evasione), ma anche quelle non dichiarate a seguito di errori nella compilazione della dichiarazione o di insolvenza dei contribuenti.

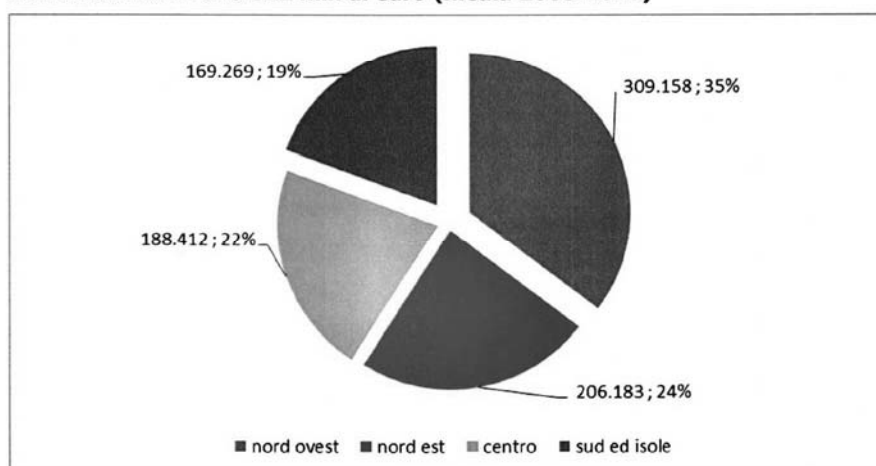
⁴⁰ I dati sono desunti dalla relazione per l’audizione del Presidente della Corte dei conti presso le Commissioni bilancio e finanze della Camera dei deputati in merito alle strategie e agli strumenti per il contrasto dell’evasione fiscale (in data 19 giugno 2013).

⁴¹ Cfr. Società italiana di economia pubblica - c/o Dipartimento di scienze politiche e sociali dell’Università di Pavia - XXIV Conferenza scientifica su “Economia informale, evasione fiscale e corruzione”, Pavia 24 - 25 settembre 2012.

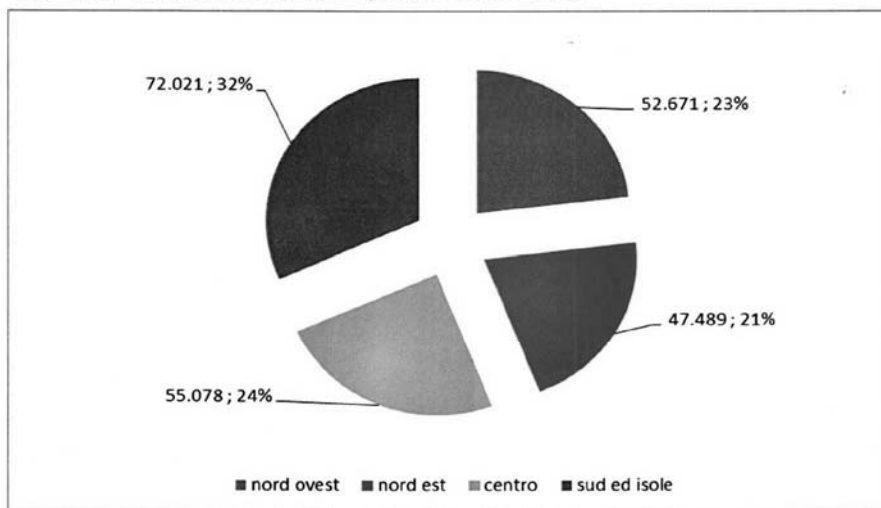
⁴² La base imponibile IRAP è rappresentata dal valore aggiunto, che corrisponde alla somma delle remunerazioni dei fattori produttivi, che può essere suddivisa in una quota ascrivibile al fattore lavoro (che include la componente degli oneri sociali), al capitale finanziario di terzi (interessi passivi) ed infine ai profitti.

fenomeno dell'evasione fiscale sia più diffuso al Sud (specie nei settori dell'Agricoltura e delle Costruzioni), a seguito della più elevata distribuzione settoriale e dimensionale del lavoro irregolare (che risulta concentrato nei comparti a più alta intensità di lavoro e minore produttività, con corrispondente inferiore retribuzione pro capite), mentre al Nord, lo stesso, sembrerebbe privilegiare (in settori come il Commercio o le Attività immobiliari ed imprenditoriali) forme evasive consistenti nell'occultare una quota dei ricavi ovvero nel sovradichiarare i costi.

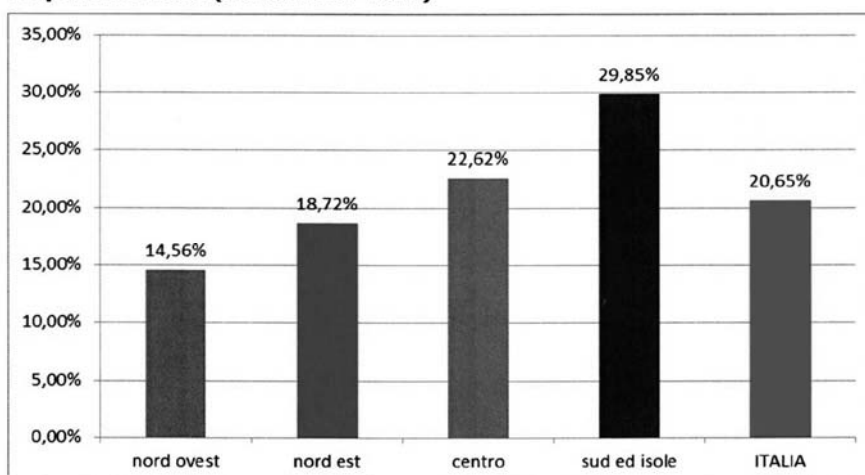
Le dimensioni territoriali del fenomeno descritto risultano meglio sintetizzate nei diagrammi sottostanti, che considerano per aree geografiche la base imponibile IRAP "potenziale" (stimata in base ai dati della contabilità nazionale Istat raffrontati con i flussi desunti dalla dichiarazioni fiscali), distinta nelle sue due componenti: l'importo della base imponibile dichiarata (BID) e quello della base non dichiarata (BIND), corrispondente al cd. "gap base", il quale, rapportato alla base potenziale (BIT), dà la misura della propensione all'evasione del tributo.

Grafico 1**Dichiarato IRAP: 873.022 mln di euro (media 2008-2010)**

Fonte: Agenzia delle entrate

Grafico 2**Gap base: 227.259 mln di euro (media 2008-2010)**

Fonte: Agenzia delle entrate

Grafico 3**Propensione base (media 2008-2010)**

Fonte: Agenzia delle entrate

Considerando che la sottrazione di base imponibile IRAP ("gap base") ammonterebbe, mediamente, a circa 227 miliardi di euro l'anno, la conseguente perdita annua di gettito regionale (prendendo a riferimento l'aliquota di base del 3,9%) sarebbe dell'ordine di circa 9 miliardi (pari al 20% circa del gettito potenziale d'imposta).

La validità delle stime effettuate con riferimento alla base imponibile IRAP trovano conforto anche nei risultati dell'attività di contrasto all'evasione ed elusione fiscale svolta dalla Guardia di finanza.

È noto che l'attività del Corpo della Guardia di finanza ha come obiettivo principale la prevenzione ed il contrasto delle varie forme di evasione ed elusione fiscale e concentra la propria azione di *intelligence* sui fenomeni evasivi di maggiore gravità, in sinergia con le Agenzie fiscali titolari del procedimento di accertamento delle imposte e di applicazione delle relative sanzioni.

I risultati più significativi conseguiti dalle attività ispettive del Corpo nel corso del triennio 2010-2012 in termini di emersione delle basi imponibili IRAP non dichiarate determinano, mediamente, il riscontro di un valore base fiscalmente rilevante (cd. "constatato") pari a quasi 30,8 miliardi di euro l'anno (corrispondenti a circa la settima parte dell'intera base IRAP annualmente sottratta al fisco). Sulla base degli accertamenti effettuati dalle Amministrazioni finanziarie competenti, l'importo medio del "constatato" si riduce ad un "accertato" medio pari a circa 16,8 miliardi annui (-45%), di cui la quota parte non più soggetta ad impugnazione da parte del contribuente (cd. "definito") si riduce a soli 7,7 miliardi di euro annui (pari ad un quarto dell'importo "constatato").

Il successivo prospetto riassume i dati di quest'attività di accertamento della base imponibile IRAP distinguendo gli importi per anno di attività e per Regione, con relativa analisi di contesto articolata per aree geografiche volta a far emergere gli andamenti più significativi del fenomeno esaminato.

La tendenza che emerge dalla serie storica considerata (anni 2010-2012) mostra una evidente flessione nel tempo degli accertamenti della base imponibile evasa, probabile effetto di qualche difficoltà dell'Amministrazione finanziaria nell'esaurire in tempi rapidi tutti i riscontri necessari. A livello territoriale, invece, si evince come l'evasione IRAP sia, nel 2010, fortemente concentrata nel Nord Ovest, con livelli di intensità del sommerso tre volte superiori alle restanti aree del Paese. Il fenomeno accennato si ridimensiona, tuttavia, nell'anno 2012, in cui le attività ispettive rivelano una sensibile crescita dell'evasione nelle Regioni del Centro, con livelli ormai prossimi a raggiungere l'imponibile non dichiarato nel Nord Ovest. Ad influire sulle dinamiche accennate (a cui le Regioni meridionali non sembrano affatto interessate) sono, soprattutto, la Lombardia ed il Lazio, che mostrano andamenti tra loro sostanzialmente opposti, al punto che il volume dell'imponibile "constatato" nel Lazio (pari a 9,5 miliardi nel 2012) oltrepassa ampiamente il corrispondente imponibile registrato in Lombardia (pari a soli 8,7 miliardi).

Tab. 4

BASI IMPONIBILI IRAP NON DICHIARATE
Accertamenti a seguito di verifiche della Guardia di finanza

(milioni di euro)

Regioni	2010			2011			2012		
	Constatato	Accertato	Definito	Constatato	Accertato	Definito	Constatato	Accertato	Definito
Piemonte	1.273	842	473	824	678	328	3.564	516	330
Valle d'Aosta	10	5	2	9	9	5	6	3	1
Lombardia	12.993	8.771	3.167	12.108	5.079	1.893	8.728	2.781	846
Trentino Alto-Adige	589	253	100	319	208	114	565	70	34
Veneto	2.169	2.028	1.340	1.609	1.069	627	2.759	838	217
Friuli Venezia Giulia	449	869	433	211	725	409	254	437	167
Liguria	422	337	170	316	312	207	298	223	101
Emilia Romagna	1.450	1.364	967	1.640	1.116	640	1.243	873	342
Toscana	772	869	433	807	725	409	1.015	437	167
Umbria	234	229	96	244	94	44	177	81	46
Marche	744	633	213	544	384	279	879	409	221
Lazio	5.032	3.376	1.893	5.410	2.700	1.740	9.507	1.033	412
Abruzzo	440	195	125	291	255	136	267	108	41
Molise	60	102	45	55	38	32	29	44	14
Campania	1.434	1.463	664	1.630	1.451	642	1.625	851	180
Puglia	1.054	591	361	1.323	973	203	943	626	135
Basilicata	115	62	36	75	62	25	93	50	10
Calabria	289	410	180	276	270	146	377	200	72
Sicilia	711	798	434	856	867	490	800	427	113
Sardegna	196	171	125	188	115	60	149	91	47
- Nord-ovest	14.697	9.955	3.812	13.257	6.078	2.433	12.597	3.523	1.278
- Nord-est	4.656	4.514	2.840	3.778	3.118	1.790	4.822	2.218	760
- Centro	6.782	5.106	2.635	7.005	3.903	2.472	11.577	1.961	846
- Centro-Nord	26.135	19.576	9.287	24.041	13.099	6.695	28.996	7.701	2.885
- Mezzogiorno	4.299	3.793	1.971	4.694	4.031	1.733	4.284	2.396	612
ITALIA	30.434	23.369	11.258	28.735	17.129	8.427	33.279	10.098	3.497

Fonte: Guardia di finanza

Il fenomeno evidenziato merita un particolare approfondimento sotto il profilo del numero delle attività ispettive svolte e della loro particolare natura ed efficacia.

In disparte l'attività strumentale di controllo svolta dalla Guardia di finanza su scontrini fiscali e documenti di trasporto di beni viaggianti (con un volume di oltre 700.000 controlli l'anno), l'analisi sopra evidenziata riguarda, in media, un totale di circa 92.000 ispezioni annue, ripartite in base al grado di complessità dei controlli eseguiti: da un lato, le cd. "verifiche", intese quali attività ispettive particolarmente mirate, incisive, penetranti e complesse, dall'altro, i cd. "controlli", consistenti in attività ispettive meno articolate, in quanto limitate al riscontro di singoli atti di gestione. A livello nazionale, le "verifiche" corrispondono a circa un terzo delle attività ispettive totali ed il loro numero si è ridotto, nel triennio, di circa l' 11%, mentre la crescita del numero delle attività di "controllo" meno complesse (+1,3%) è l'effetto del significativo aumento delle stesse nelle Regioni del Centro.

Poiché non emerge una relazione diretta tra modifiche nella composizione delle attività ispettive ed emersione della base imponibile IRAP, può essere utile porre a raffronto nel tempo, a livello di singola Regione, anche l'incidenza dell'attività ispettiva sul valore imponibile accertato come non dichiarato, così da poter valutare il grado di efficacia dei controlli effettuati ed individuare le Regioni in cui tali attività ispettive andrebbero maggiormente incentivate e potenziate.

Dai dati ricavabili dalla tavola seguente, che compendia tutte le variabili esaminate ponendole in relazione tra loro, si evince, in primo luogo, che il numero di attività ispettive distribuito nelle quattro aree geografiche del Paese appare, sostanzialmente, equilibrato, anche se, in rapporto alla distribuzione del PIL regionale, sembrerebbero doversi potenziare i controlli ispettivi nelle Regioni del Nord Est (specie in Emilia-Romagna e Veneto).

Tra le Regioni del Nord Ovest, la Lombardia presenta, indubbiamente, i risultati più problematici, con un calo sensibile sia delle attività ispettive (in valore assoluto) sia della base imponibile accertata (-68%), valori in riduzione secondi solo al Trentino-Alto Adige.

Infine, per il Centro, la Regione Lazio mostra evidenti criticità di carattere amministrativo, ma anche le maggiori potenzialità di recupero dell'evasione, mentre tra le Regioni del Sud e le Isole, la Puglia si caratterizza per la maggior reattività amministrativa in sede di accertamento e la Campania per le migliori *performance* in termini di capacità di emersione dell'imponibile IRAP, pur penalizzate da qualche ritardo di troppo nell'accertamento.