



Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi

2002 / 1

**Nota metodologica per effettuare un confronto
tra i dati IRAP e di Contabilità Nazionale
nel settore privato**

*Cesare Liberati, Stefano Pisani,
Alessandro Serra*

Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi

2002 / 1

**Nota metodologica per effettuare un confronto
tra i dati IRAP e di Contabilità Nazionale
nel settore privato**

Cesare Liberati, Stefano Pisani**
Alessandro Serra**

Giugno 2002

* Società concessionaria So.Ge.I.

** Ufficio Studi Agenzia delle Entrate

*I documenti di lavoro non riflettono necessariamente l'opinione ufficiale
dell'Agenzia delle Entrate ed impegnano unicamente gli autori*

Informazioni e chiarimenti: entrate_ufficio_studi@finanze.it

Nota metodologica per effettuare un confronto tra i dati IRAP e di Contabilità Nazionale nel settore privato

L'Imposta Regionale sulle Attività Produttive, entrata in vigore nel 1998, consente di effettuare analisi territoriali dell'evasione fiscale. Il testo che segue illustra in dettaglio tutti gli aspetti metodologici che vanno esaminati al fine di effettuare un confronto omogeneo tra il valore aggiunto al costo dei fattori ISTAT e la base imponibile IRAP nel settore privato. Le correzioni statistiche effettuate, sia sul versante della Contabilità nazionale, sia sul versante delle dichiarazioni IRAP, sono riportate in dettaglio nelle appendici.

Méthodologie de comparaison entre les données de source IRAP et celles de comptabilité nationale dans le secteur privé

L'Impôt Régional sur les Activités Productives, introduit en 1998, permet de mener des analyses territoriales de la fraude fiscale. Cette étude examine dans le détail tous les aspects méthodologiques nécessaires à une comparaison correcte entre la valeur ajoutée au coût des facteurs des comptes nationaux et celle déduite des déclarations fiscales IRAP dans le secteur privé. Les ajustements statistiques effectués, aussi bien pour les comptes nationaux que pour les déclarations IRAP, sont détaillés en annexe.

Methodology for a comparison between IRAP tax data and national accounts data in the private sector

The Regional Tax on Production (IRAP), introduced in 1998, enables territorial evaluations of tax evasion to be made. This paper examines in detail all the methodological aspects which need to be considered in making a valid comparison between the value added at factor costs of the national accounts and the value added as deduced from the IRAP tax declarations in the private sector. The statistical adjustments made, both for the national accounts and for the IRAP declarations, are shown in the annexes.

Methodenlehre über den Vergleich zwischen Daten aus IRAP-Quellen und denjenigen, die aus der nationalen Rechnungsführung im privaten Sektor stammen

Die 1998 eingeführte regionale Besteuerung der produktiven Aktivitäten erlaubt es, Gebietsanalysen über die Steuerflucht vorzunehmen. Diese Studie prüft im einzelnen alle methodologischen Gesichtspunkte, die für einen richtigen Vergleich zwischen dem Wert, der den Faktorkosten der nationalen Konten zugeschlagen wird, und demjenigen, der von den IRAP-Steuererklärungen abgezogen wird, notwendig sind. Die sowohl für die nationalen Konten als auch für die IRAP-Erklärungen vorgenommenen statistischen Anpassungen sind im Anhang aufgeführt.

Nota metodológica sobre la comparación entre los datos del Impuesto Regional sobre las Actividades Productivas y los de la Contabilidad Nacional en el sector privado

El Impuesto Regional sobre las Actividades Productivas (IRAP), que entró en vigor en 1998, permite la realización de análisis territoriales sobre la evasión fiscal. El texto siguiente muestra detalladamente todos los aspectos metodológicos que deben ser examinados para realizar una comparación homogénea entre el valor añadido al coste de los factores obtenido de la Contabilidad Nacional y la base imponible del IRAP en el sector privado. Los ajustes estadísticos efectuados, tanto del lado de la Contabilidad Nacional como del de de las declaraciones del IRAP, se explican con detalle en el anexo.

1. Introduzione¹

In questa nota si espongono i principali passi metodologici necessari per effettuare un confronto tra i dati dell'Imposta regionale sulle attività produttive² (IRAP) e quelli della Contabilità Nazionale Istat (CN), al fine di individuare la componente di base imponibile non dichiarata.

L'analisi delle procedure per realizzare un confronto tra dati amministrativi e dati statistici richiede delle conoscenze interdisciplinari che consentano di tradurre la terminologia utilizzata dalla legislazione fiscale nei concetti propri della CN. L'esperienza maturata negli ultimi anni ci ha insegnato, infatti, che esistono molte insidie nascoste nei meandri delle definizioni, che possono indurre distorsioni anche di rilievo sui risultati finali.

La procedura si articola su tre livelli: il primo (par. 2) riguarda l'omogeneizzazione dei concetti e delle definizioni a livello nazionale, il secondo si occupa dei problemi relativi alla ripartizione per regione dei dati ottenuti nella sezione precedente (par. 3) e nel terzo si illustrano le metodologie che occorre seguire per ottenere dei dati provinciali (par. 4). Infine sono tratte alcune conclusioni.

2. Il trattamento dei dati a livello nazionale

2.1 I dati di fonte fiscale

Dall'esame dei quadri IRAP del Modello UNICO99 (da ora in avanti indicate anche per brevità come dichiarazioni IRAP), il concetto di valore aggiunto che maggiormente approssima le definizioni di CN è quello al costo dei fattori. Infatti, dall'analisi del Modello UNICO 99 si è portati a concludere che il valore aggiunto dichiarato al Fisco esclude le imposte indirette sulla produzione, sui prodotti e l'IVA, ma comprende, almeno

¹ Si ringrazia la Direzione di Contabilità Nazionale dell'Istat per la collaborazione fornita sia in termini di fornitura di dati e la realizzazione di specifiche elaborazioni.

² Il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 ha istituito l'IRAP e ha disposto, contestualmente, l'abolizione dell'ILOR, dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, della tassa di concessione governativa per l'attribuzione della partita IVA, dell'ICIAP, nonché dei contributi per il servizio sanitario nazionale e di altri prelievi contributivi minori.

Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale, nel territorio delle regioni, di attività autonomamente organizzate dirette alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti residenti costituisce, in ogni caso, presupposto impositivo.

in parte, i contributi alla produzione. Secondo le definizioni di contabilità nazionale siamo cioè di fronte ad un valore aggiunto al costo dei fattori.

Come base di partenza per le analisi si prende in considerazione il rigo IQ51 di UNICO definito come valore della produzione lorda³, che è ottenuta come differenza tra il totale delle componenti positive (rigo IQ49) e di quelle negative (rigo IQ50), illustrate in dettaglio in tabella 1. Trattandosi di un saldo tra entrate e uscite, nonostante le apparenze tale concetto approssima maggiormente quello di valore aggiunto di CN piuttosto che la produzione.

Tabella 1. Componenti positivi e negativi riportati nel sezione relativa alle imprese industriali e commerciali

Componenti positivi	Componenti negativi
Ricavi dalle vendite e dalle prestazioni	Costi per materie prime, merci, ecc.
Variazioni delle rimanenze	Costi per servizi
Variazioni di lavori in corso su ordinazione	Costi per il godimento di beni di terzi
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	Ammortamenti delle immobilizzazioni materiali
Altri ricavi e proventi	Ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali
	Variazioni delle rimanenze
	Accantonamenti deducibili (art. 70 e 73)
	Oneri diversi di gestione
Componenti positivi–componenti negativi=produzione lorda IRAP o valore aggiunto	

Dalla tabella 1 emerge un primo motivo di difformità rispetto alla CN relativo alla deducibilità degli ammortamenti che ai fini fiscali sono iscritti come componenti negativi e, quindi, sono esclusi dalla produzione lorda IRAP, mentre nella CN concorrono alla formazione del valore aggiunto. Per rendere omogeneo il confronto con i dati di CN, le spese relative agli ammortamenti sono state sommate al valore della produzione IRAP⁴.

Dato che gli ammortamenti si configurano come una posta particolarmente problematica, anche in virtù della loro stessa definizione, si è deciso di effettuare anche un calcolo escludendoli dal valore aggiunto (coerentemente con la definizione di base imponibile

³ I codici si riferiscono al Modello UNICO 99 per le società di capitali, enti commerciali ed equiparati.

⁴ Gli ammortamenti sono stati considerati anche per i liberi professionisti, integrando i dati di UNICO con le informazioni riportati nel quadro RE della dichiarazione dei redditi.

seguita dall'IRAP). In questo caso si è effettuata una correzione sui dati di contabilità nazionale (si veda par. 2.2).

Il trattamento degli interessi merita una menzione particolare. Come appare chiaramente nella tabella 1, per tutti i settori di attività economica, differenti dall'intermediazione monetaria e finanziaria, l'ammontare degli interessi passivi, analogamente a quanto accade in CN, non deve essere riportato tra le componenti negative del reddito (tabella1) e, pertanto, rappresentano una quota del valore aggiunto. Per le banche e gli altri intermediari finanziari, invece, gli interessi attivi e passivi contribuiscono a determinare le componenti positive e negative della base IRAP. Ai fini del confronto con la CN si è scelto di escludere il saldo della gestione finanziaria anche per il settore creditizio, ci si è limitati, cioè, a considerare tra le componenti attive unicamente le commissioni e provvigioni e tra quelle passive le voci di costo diverse dagli oneri finanziari.

Dalla tabella 1 si ricava che il valore aggiunto IRAP può assumere anche valori negativi. Quando ciò si verifica, il dato è, generalmente, escluso dalle statistiche fiscali, in quanto può non generare gettito. Per le finalità del presente studio deve essere, invece, considerato, poiché rappresenta una possibile fattispecie di contabilità nazionale⁵.

Al fine di centrare l'attenzione unicamente sul settore privato dell'economia, si è ristretto il campo di osservazione dell'IRAP escludendo la Pubblica Amministrazione e altre attività non commerciali. Tale ipotesi non si è dimostrata completamente fondata, poiché, alcuni enti che ai fini fiscali sono considerati come non commerciali, ad es. le scuole private, in CN sono incluse nel settore privato dell'economia.

Inoltre, per approssimare maggiormente il campo di osservazione dei dati di CN, nei dati IRAP sono stati inclusi i Gruppi di Interesse Economico Europeo (GEIE) che hanno sede in Italia, mentre sono state escluse le filiali estere di imprese italiane (EE)⁶.

⁵ Un esempio classico relativo al valore aggiunto negativo riguarda le imprese che iniziano l'attività e possono registrare dei costi di gestione che eccedono il fatturato.

⁶ La quota di valore aggiunto IRAP delle EE è calcolata con gli stessi criteri seguiti per la ripartizione regionale, cioè in base alla retribuzione dei dipendenti.

Va infine ricordato che in agricoltura esiste un regime di esenzione per i soggetti con volume d'affari inferiore ai 5 milioni di lire (15 ml per le comunità montane) e, quindi, per definizione, i dati relativi a questi soggetti non si trovano nelle dichiarazioni. Per effettuare un confronto omogeneo con i dati di CN è, pertanto, opportuno eliminare questo settore, poiché, altrimenti, si commetterebbe l'errore di considerare come evasione anche quei redditi che non hanno l'obbligo di essere dichiarati al fisco.

E' stata anche analizzato il differente impatto che le cosiddette forme di lavoro "atipiche" possono avere nella contabilità IRAP e in Contabilità nazionale

In primo luogo si è analizzato il ruolo dei Collaboratori Coordinati e Continuativi (CoCoCo), considerati, in contabilità nazionale, come lavoratori autonomi, che partecipano alla determinazione del PIL in ragione del loro valore aggiunto (coincidente con la loro remunerazione). Dalla tabella 2 si ricava che la remunerazione dei CoCoCo non rappresenta un onere che può essere portato in deduzione ai fini IRAP e, pertanto, concorre alla determinazione del valore aggiunto dell'impresa che si avvale della prestazione del CoCoCo.

Tabella 2 Contabilizzazione della remunerazione dei Collaboratori Coordinati e Continuativi (CoCoCo)(*)

Dichiarazioni IRAP	Contabilità Nazionale
Calcolo del valore aggiunto dell'impresa che utilizza i CoCoCo	
(+) Componenti positivi	(+) Componenti positivi
(-) Componenti negativi (esclusa la remunerazione dei CoCoCo)	(-) Componenti negativi (compresa la remunerazione dei CoCoCo)
(=) Valore aggiunto	(=) Valore aggiunto
Calcolo del valore aggiunto dei CoCoCo	
ESENTATI DALLA DICHIARAZIONE	(+) Componenti positivi = remunerazione del CoCoCo (-) Componenti negativi = 0 (=) Valore aggiunto = remunerazione del CoCoCo

(*) Per chiarezza si utilizzano sia per l'IRAP che per la contabilità nazionale le stesse definizioni impiegate in tabella 1.

In contabilità nazionale il trattamento è assolutamente inverso, poiché la remunerazione del CoCoCo è considerata un costo intermedio (componente negativa secondo la dizione

di tabella 2) alla stregua dell'acquisto di qualsiasi altra prestazione di servizio, e conseguentemente decrementa il valore aggiunto. Pertanto, il valore aggiunto IRAP sembrerebbe sovrastimato rispetto a quello di contabilità nazionale. Se si considera anche il calcolo del valore aggiunto dei CoCoCo che prestano la loro opera, invece, si osserva che tale sovrastima si corregge, in quanto i CoCoCo sono esentati dalla dichiarazione fiscale, mentre in contabilità nazionale gli viene assegnato un valore aggiunto pari alla loro remunerazione. In conclusione sul totale dell'economia non si commette alcun errore, ma è possibile che i CoCoCo producano un effetto distorsivo nel confronto tra differenti settori di attività economica. Ciò si verifica se l'attività specifica del CoCoCo è differente da quella tipica dell'impresa che l'utilizza.

Sostanzialmente simile risulta il trattamento del valore aggiunto attribuibile al lavoro interinale (per la parte relativa ai costi retributivi e contributivi), la cui contabilizzazione è schematizzata in tabella 3.

Tabella 3 Contabilizzazione della remunerazione del lavoro interinale (*)

Dichiarazioni IRAP	Contabilità Nazionale
Calcolo del valore aggiunto dell'impresa che utilizza il lavoro interinale	
(+) Componenti positivi	(+) Componenti positivi
(-) Componenti negativi (compresa la remunerazione dell'agenzia che da in affitto il lavoro ed esclusa la remunerazione del lavoratore in affitto)	(-) Componenti negativi (compresa la remunerazione dell'agenzia che da in affitto il lavoro e la remunerazione del lavoratore in affitto)
(=) Valore aggiunto	(=) Valore aggiunto
Calcolo del valore aggiunto dell'agenzia che da lavoro in affitto	
(+) Componenti positivi (compreso il margine)	(+) Componenti positivi (compreso il margine e la remunerazione del lavoratore)
(-) Componenti negativi (esclusa la remunerazione del lavoratore dato in affitto)	(-) Componenti negativi (esclusa la remunerazione del lavoratore dato in affitto)
(=) Valore aggiunto	(=) Valore aggiunto

(*) Per chiarezza si utilizzano sia per l'IRAP che per la contabilità nazionale le stesse definizioni impiegate in tabella 1.

Scontate le debite differenze, imputabili al margine di remunerazione delle agenzie che danno in affitto il lavoro, la situazione è analoga a quella dei CoCoCo. Registriamo, cioè, una distorsione a livello di settore di attività economica ma non per il totale dell'economia (ai fini IRAP i costi retributivi e contributivi concorrono alla determinazione del valore

aggiunto dell'impresa che si avvale del lavoro interinale, in quanto non deducibili). In questo caso è però più facile correggere la distorsione poiché le agenzie che forniscono lavoro in affitto si classificano in una specifica categoria di attività economica (all'interno della branca dei servizi alle imprese). In virtù di questa posta, nel confronto con la CN si sottostima il VA IRAP della branca servizi alle imprese e si sovrastima quello di tutte le altre branche⁷. Al contrario, in entrambi i casi (IRAP e CN) il valore aggiunto relativo al “margine” per l'agenzia di lavoro interinale è giustamente attribuito alla agenzia stessa.

2.2 I dati di fonte statistica

Gli aggiustamenti illustrati nel par. 1.1 non sono sufficienti a rendere omogeneo il dato di CN con quello IRAP, si è, quindi, reso necessario operare delle correzioni anche sui dati di fonte statistica. Per avere una visione d'insieme di tali correzioni si rimanda all'appendice 1.

Il punto di partenza è rappresentato dal totale del valore aggiunto al costo dei fattori al lordo dei servizi bancari imputati, che, nel 1998 era pari a 1.862.174 miliardi di lire⁸.

Per approssimare il concetto di settore privato utilizzato per i dati IRAP, dal punto di vista della contabilità nazionale sono state escluse le attività non market⁹. Per questa posta il dato aggregato è pubblicato dall'Istat (248.974 miliardi di lire, col. E dell'appendice 1), la ripartizione per branca è stata realizzata sulla base di percentuali riportate in Guerrucci (2000)¹⁰.

Il valore aggiunto dell'intermediazione monetaria e finanziaria si compone di una parte ascrivibile ai servizi effettivamente erogati (commissioni e provvigioni) e una relativa ai servizi di intermediazione finanziaria indirettamente misurati (SIFIM). Quest'ultima posta, in contabilità nazionale comprende la differenza tra interessi attivi e passivi al netto degli interessi maturati su capitali propri; mentre dal modello UNICO si ricava solo il

⁷ Per l'anno 1998 si stima una distorsione di entità inferiore a 100 miliardi di lire.

⁸ Dato relativo ai conti nazionali pubblicati dall'Istat nel 2001.

⁹ Come è stato ricordato nel paragrafo precedente, le due definizioni non coincidono perfettamente, per cercare di ridurre l'entità della distorsione è stata esclusa dai dati CN la branca dell'Istruzione.

¹⁰ Guerrucci D. (2000) “La distribuzione tra attività market e non market nei nuovi conti per branca”, in *Il nuovo sistema dei conti economici nazionali e regionali SEC 1995*, Franco Angeli.

saldo tra gli interessi effettivamente percepiti e quelli effettivamente pagati, senza alcuna differenziazione. Pertanto, in prima battuta, è stato sottratto dai dati di CN l'intero ammontare dei SIFIM (78.958, col. A dell'appendice 1), ma permane ancora un margine di incertezza per quanto riguarda il trattamento degli interessi su capitali propri.

Anche l'universo di riferimento IRAP dell'intermediazione finanziaria è differente da quello di CN. Il primo, infatti comprende anche i ricavi derivanti dal servizio di esattoria svolto dalle banche, in CN, invece, quest'ultimo viene scorporato dalla produzione delle banche per essere collocato nel settore "attività immobiliari, ecc." (ATECO 74.87.1). In questo caso, pertanto, si effettua una correzione togliendo 794 miliardi dalla branca dell'intermediazione monetaria e aggiungendola a quella delle "attività immobiliari".

Per quanto riguarda i fondi pensione e i fondi comuni si rileva una uniformità di valutazioni tra IRAP e CN. Anche per l'IRAP, infatti, i fondi non rilevano ai fini dell'imposta, ma vengono considerate unicamente le società di gestione.¹¹

Nel settore delle assicurazioni esiste un'ulteriore peculiarità, riguardante i cosiddetti *premi supplementari*, cioè gli introiti delle imprese assicuratrici derivanti dall'investimento delle riserve. Per questa posta esiste una omogeneità tra la fonte fiscale e quella statistica, poiché i premi supplementari sono considerati base imponibile IRAP. Anche se non esiste un problema per il settore delle assicurazioni, esiste, però, una distorsione per quanto riguarda tutti gli altri settori di attività economica. Infatti, dal momento che, in CN, i premi supplementari costituiscono una posta attiva per le assicurazioni, devono necessariamente trovare una contabilizzazione in uscita per altri soggetti economici. La soluzione adottata è stata quella di imputare i premi come voce di costo intermedio a tutte le branche di attività. Dato che tale imputazione non trova riscontro ai fini IRAP si effettua una correzione sui dati di CN (si veda appendice 1).

¹¹ Anche nel caso dei fondi pensione rimane da approfondire la distinzione tra enti commerciali e non commerciali, nel senso che occorre verificare se le società di gestione dei fondi pensione di categoria sono considerate come enti non commerciali.

In CN è previsto un settore di attività denominato locazione di fabbricati. Il valore aggiunto di questa branca comprende i fitti effettivamente pagati per fruire del servizio di locazione di immobili, sia residenziali che non residenziali, e quelli figurativi. Questi ultimi sono somme imputate alle famiglie che vivono in alloggi di proprietà. Non essendo somme realmente percepite, non rientrano nella base imponibile IRAP. Tale grandezza è di entità non trascurabile, in quanto i corrispondenti consumi delle famiglie assommano, nel 1998, a 134.898 miliardi lire. Tale posta è uguale alla produzione del settore, per ottenere una stima del valore aggiunto si è applicato il rapporto valore aggiunto a produzione del totale della branca ottenendo il valore di 97.666 miliardi riportati in appendice 1.

Anche i fitti effettivamente percepiti dalle famiglie non costituiscono base IRAP, quindi, analogamente a quanto fatto per quelli imputati si è considerato il dato dei consumi delle famiglie (30.014 miliardi), che è stato abbattuto di circa il 30%, ottenendo la stima del valore aggiunto da sottrarre al totale (21.010 miliardi).

La correzione effettuata sui fitti effettivi non risulta essere completamente soddisfacente. Sussiste, infatti, un ulteriore motivo di disomogeneità derivante dal fatto che l'IRAP centra l'attenzione sul locatore e la CN sul locatario (tabella 4)

Tabella 4 – Trattamento dei fitti effettivi secondo l'IRAP e la CN

Codice	Locatore	Locatario	IRAP	CN
1	Impresa	Impresa	Incluso nella base IRAP	Fitti non residenziali
2	Impresa	Famiglia	Incluso nella base IRAP	Fitti residenziali
3	Famiglia	Impresa	Escluso dalla base IRAP	Fitti non residenziali
4	Famiglia	Famiglia	Escluso dalla base IRAP	Fitti residenziali

Dalla tabella 4 si ricava che, per effettuare un confronto omogeneo, sarebbe stato necessario escludere dai dati di CN i codici 3 e 4, e non già le tipologie 2 e 4 come è stato illustrato in precedenza. Allo stato attuale, però, non è possibile realizzare una scomposizione così fine e, quindi, si spera che la distorsione indotta dalla esclusione della tipologia 2 si vada a compensare con quella, di segno opposto, derivante dall'inclusione della tipologia 3.

Al fine di completare la disamina dei motivi di disomogeneità tra dati di CN e dati IRAP sono state analizzate le principali innovazioni introdotte dal nuovo Sistema Europeo dei Conti SEC95¹², alcune delle quali sono state già trattate nelle pagine precedenti.

Nei conti nazionali si prevede l'inclusione nelle voci di ricavo dell'ammontare della produzione relativa al software che ciascuna azienda autoproduce per le proprie necessità (ad es. per la gestione del personale). In questo caso non si è reso necessario effettuare alcuna correzione poiché, teoricamente, anche ai fini fiscali tale voce concorre alla determinazione della base imponibile come immobilizzazione immateriale. Anche per quanto riguarda l'acquisto di software e di vaste basi di dati non si è resa necessaria alcuna correzione poiché sia la CN che l'IRAP le considerano spese di investimento.

Si è reso, invece, necessario effettuare una correzione per quanto riguarda i diritti d'autore. Questi, infatti, sono deducibili come costi ai fini IRAP e non vengono dichiarati da chi li percepisce. E' stato, pertanto, necessario dedurre dai dati di CN la specifica voce relativa ai diritti d'autore reperibile all'interno del modello UNICO persone fisiche.

Nella CN viene anche inclusa la produzione per proprio uso finale, quella produzione, cioè, che è realizzata senza l'ausilio di una attività strutturata, che non è destinata al mercato ed è finalizzata unicamente a soddisfare i bisogni personali. Nella realtà italiana il fenomeno si concentra nell'agricoltura (autoconsumi) e nei settori delle costruzioni (manutenzioni realizzate in proprio). Avendo già escluso il settore agricolo dal confronto con la CN, la correzione effettuata ha interessato unicamente le costruzioni, decrementando il valore aggiunto di un ammontare pari alle manutenzioni effettuate in proprio (cfr. appendice 1).

Il SEC95 impone di considerare come spese di investimento anche le prospezioni minerarie che non danno esito positivo. Dato che questa voce, ai fini IRAP, è considerata,

¹² Eurostat (1996) *Sistema Europeo dei Conti SEC 1995*, Ufficio delle Pubblicazioni Ufficiali dell'Unione Europea, Lussemburgo.

invece, come una voce di costo si è reso necessario abbattere il dato del valore aggiunto di CN (appendice 1).

Analogamente al settore agricolo, sono stati eliminati anche i servizi domestici presso le famiglie e le convivenze, poiché i soggetti interessati non sono tenuti a presentare la dichiarazione IRAP (correzione pari 14.954 miliardi di lire).

Per le difficoltà connesse alla creazione di una opportuna metodologia di confronto sono state esclusi i settori di attività dell'intermediazione monetaria e finanziaria e dell'istruzione (cfr. appendice 1).

Dal par. 2.1 si evince la necessità di effettuare un confronto anche sul valore aggiunto al netto degli ammortamenti. Per realizzare ciò, è necessario effettuare alcune correzioni per rendere omogenei i dati di fonte fiscale e quelli di CN.

Il punto di partenza è rappresentato dal totale degli ammortamenti per branca proprietaria valutati ai prezzi di sostituzione, che, nel 1998, risultavano pari a 268.356 miliardi.

Anche dagli ammortamenti vanno detratte le poste relative ai settori di attività non market e alla branca della locazione fabbricati residenziali. Attualmente, non disponendo di ulteriori informazioni, questo scorporo è stato realizzato in modo proporzionale al valore aggiunto. Come risultato finale si è ottenuto un ammontare degli ammortamenti pari a 256.598 miliardi di lire.

Infine è necessario sottolineare le differenze concettuali che esistono tra gli ammortamenti contabilizzati dalla CN e quelli dichiarati ai fini IRAP. I primi, infatti, sono calcolati sulla base delle vita economica presunta del bene acquistato, i secondi, invece seguono i criteri di contabilizzazione dettati dalla normativa fiscale.

2.3 La classificazione per impresa e per attività economica

Nonostante tutte le correzioni apportate, sussistono ancora delle differenze definitorie tra i dati IRAP e quelli di CN. La principale è riconducibile al fatto che i dati di CN sono

classificati in base all'Unità di Attività Economica Locale, mentre quelli IRAP si fondano sul concetto d'impresa. Per imprese che esercitano più attività è, quindi, possibile che esista una differenza poiché queste, ai fini dell'imposta regionale, si classificano in base all'attività prevalente, mentre in CN sono suddivise in ragione delle differenti attività economiche svolte. Ovviamente, questa differenza agisce solo nel confronto sui singoli settori di attività economica, poiché nel totale si annulla, e si somma a quella relativa alla contabilizzazione delle forme di lavoro "atipico" evidenziata nel par. 2.1.

La precedente differenza definitoria può anche far sì che si verifichino dei risultati apparentemente paradossali, in base ai quali il dato dichiarato al fisco risulta superiore a quello di CN. L'insorgere di tale differenza positiva è stata spiegata dalla presenza di imprese caratterizzate da multi-attività e, in questi casi si è apportata una correzione, azzerando la differenza positiva nella singola branca e ridistribuendo tale differenza tra quei settori di attività dove si potevano annidare cicli di produzione simili e/o complementari (si veda Appendice 2)¹³.

Il risultato che produce la correzione è quello di porre, in alcuni settori specifici il dato IRAP uguale a quello di CN (come ad es. nel caso della fabbricazione degli autoveicoli e per poste e telecomunicazioni). Il segnale che se ne ricava è, comunque, corretto, nel senso che si tratta di attività economiche "sostanzialmente" immuni dal fenomeno dell'evasione fiscale.

2. La regionalizzazione dei dati

2.1 I dati di fonte fiscale

Un indiscutibile punto di forza della base informativa IRAP risiede nella disponibilità di informazioni a livello regionale. Nel modulo di dichiarazione, infatti, si richiede a tutte le imprese pluriregionalizzate di ripartire l'ammontare del valore aggiunto tra i differenti stabilimenti, ottenendo, in tal modo una ripartizione territoriale analoga a quella effettuata dalla CN.

¹³ Molte colonne dell'appendice contengono solo valori uguali a zero. Ciò vuol dire che è stata effettuata una riallocazione del valore aggiunto per branca, ma che, a livello di disaggregazione utilizzato nello schema, tali correzioni si elidono.

Il valore aggiunto al costo dei fattori derivante dalle dichiarazioni IRAP è stato, quindi, regionalizzato utilizzando la voce “valore della produzione al netto delle deduzioni” (rigo IQ57). Quest’ultima rappresenta il valore che, a livello territoriale, approssima maggiormente il valore della produzione lorda (assunto, nel par. 1, come base di calcolo del valore aggiunto fiscale). Da esso differisce in virtù delle: deduzioni per: contributi per le assicurazioni obbligatorie (rigo IQ52), spese relative agli apprendisti (IQ53), deduzioni per contratti di formazione lavoro (IQ54) deduzioni per cooperative sociali e di lavoro (IQ55). L’ipotesi adottata è che queste spese presentino una distribuzione omogenea sul territorio.

Per le imprese localizzate in differenti regioni, gli ammortamenti sono stati disaggregati in base al corrispondente valore della produzione.

2.2 I dati di fonte statistica

Il primo problema che si deve affrontare riguarda il fatto che a livello regione l’Istat diffonde unicamente il valore aggiunto ai prezzi base. Per realizzare il confronto con i dati IRAP è stato necessario richiedere una elaborazione ad hoc alla CN relativa al valore aggiunto al costo dei fattori.

I conti regionali di CN presentano una ventunesima regione denominata extra-regio. Questa comprende, essenzialmente, la produzione delle piattaforme petrolifere marine. Il valore aggiunto corrispondente è stato assegnato alla regione prospiciente le piattaforme stesse.

Inoltre, si è reso necessario disaggregare per regione tutte le poste correttive riportate nell’appendice 1, utilizzando gli indicatori illustrati di seguito:

- fitti (sia imputati che effettivi) si è utilizzato il dato derivato dal patrimonio abitativo presente nel 1999:

- La CN ci ha fornito il dato delle attività non market disaggregato per regione, questo dato è stato ripartito per branca, all'interno di ciascuna regione, utilizzando la distribuzione nazionale;
- il valore aggiunto delle esattorie è stato ripartito per regione in modo proporzionale al settore di attività economica intermediazione monetaria e finanziaria;
- per i servizi domestici, SIFIM (e interessi su capitali **propri**) e l'agricoltura non si è resa necessaria alcuna disaggregazione specifica in quanto è disponibile l'analoga informazione di contabilità nazionale.

Gli ammortamenti, infine, sono stati regionalizzati in base agli investimenti per branca proprietaria stimati dall'Istat in ciascuna regione.

3. Le analisi a livello provinciale

A livello provinciale si amplificano tutti i problemi metodologici già incontrati per le stime a livello regionale. Dato il dettaglio territoriale molto spinto, inoltre, possono insorgere problemi specifici legati alla localizzazione di impianti produttivi di ampie dimensioni. Infine, l'informazione Istat risulta molto più ristretta per quanto riguarda i settori di attività economica poiché vengono diffuse le informazioni relative unicamente a tre macro-branche: agricoltura, industria, servizi¹⁴.

Per realizzare il confronto è stato necessario ripartire per provincia il dato IRAP. A tal fine si è effettuata una bipartizione del data base Irap distinguendo, all'interno di ciascuna regione, le imprese con dipendenti da quelle senza dipendenti.

I dati delle imprese senza dipendenti vengono assegnati alla provincia nella quale è presentata la dichiarazione, nell'ipotesi che, essendo strutture molto piccole, non siano dislocate sul territorio.

¹⁴ Istat (2002) "Conti territoriali: aggregati provinciali, anni 1995 – 1999", *Statistiche in breve*, 19 dicembre.

I dati delle imprese con dipendenti sono suddivisi per provincia in base al numero dei dipendenti derivanti dalle modello 770¹⁵. Per questa elaborazione si è seguito un approccio micro, associando, cioè a ciascuna impresa (desunta dalla dichiarazione IRAP) i dipendenti (localizzati secondo la provincia di residenza dello stabilimento produttivo) ricavati dal modello 770.

4. Considerazioni conclusive

L'analisi svolta nei paragrafi precedenti ha messo in luce l'elevata complessità richiesta per realizzare un chiaro quadro di raccordo tra i dati di fonte fiscale e quelli di natura statistica. I risultati raggiunti appaiono, però, confortanti, nel senso che si ritiene possibile effettuare un simile confronto, scontando un ragionevole margine di errore, insito in tutte le procedura di carattere statistico.

La componente di errore, ovviamente, aumenta all'ampliarsi del grado di dettaglio delle analisi che si propongono, nel senso che la distanza tra il valore reale e quello ottenuto a calcolo tende ad essere maggiore quando si esaminano, ad esempio, i singoli settori di attività economica rispetto al totale dell'economia o quando ci si spinge ad analisi territoriali dettagliate a livello regionale o provinciale (che in questa sede non vengono fornite).

La cautela appena espressa, però, non ci deve portare a concludere che i risultati ottenuti non forniscano informazioni utilizzabili per l'indirizzo o la gestione della politica fiscale, ma bensì ci deve spingere a utilizzarli in modo appropriato.

Il risultato più immediato che si trae dalla lettura delle due appendici concerne lo scostamento tra il valore aggiunto al costo dei fattori dei settori esaminati (pari a 1.266.953 miliardi di lire) e il valore aggiunto IRAP al lordo degli ammortamenti (878.092). La discrepanza, pari a -388.790 miliardi di lire rappresenta, quindi, una stima

¹⁵ Per le imprese dell'intermediazione finanziaria e monetaria si potrebbe utilizzare, in alternativa la distribuzione provinciale dei depositi e dei titoli. Così come per le imprese di assicurazione si potrebbero utilizzare i premi incassati.

della base IRAP non dichiarata al fisco¹⁶. Il dato di per sé non aggiunge molto rispetto a precedenti studi, né risulta particolarmente utile quantificare un ammontare di evasione che, per il caso italiano, è già stata riconosciuta essere di entità molto rilevante.

L'aspetto di maggior rilievo, invece, concerne l'individuazione dei settori di attività economica dove tale evasione si annida. Riguarda cioè un'analisi di tipo comparativo che consente di ordinare i vari settori di attività economica in funzione della maggiore o minore capacità ad evadere il fisco. Questo tipo di analisi risulta anche più corretta dal punto di vista statistico poiché si discosta dallo studio in sé degli ammontari di evasione, dove maggiormente si riflette la discrepanza statistica, e permette di effettuare confronti tra grandezze affette da analogo errore.

Tutto ciò non inficia la possibilità di applicazioni pratiche dei risultati ottenuti. Applicazioni che manifesteranno appieno la loro potenzialità quando si disporrà di osservazioni pluriennali e di un buon livello di disaggregazione territoriale.

¹⁶ In termini relativi, la base imponibile IRAP non dichiarata corrisponde, nel 1998, al:

- 18,72% del prodotto interno lordo ai prezzi di mercato;
- 30,69% del valore aggiunto preso in considerazione;
- 44,28% del valore aggiunto IRAP dichiarato.

Appendice 1 - Correzioni per omogeneizzare le definizioni istat con quelle dell'irap a livello nazionale - 1998

ATTIVITA' ECONOMICHE	VACF	sifim	fitti figurativi	fitti effettivi	servizi domestici	attività non market	esatto-rie	agricoltu-ra	prod. per uso finale	prosp. Minerarie	premi suppl. delle assic.	diritti d'autore	Istruzio- ne	Totale
		(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(l)	(m)	(n)	VACF-a- b-c-d-e+f- g-h-i+l-m- n
Agricoltura, caccia e silvicoltura	57.404	-	-	-	-	-	-	57.404	-	-	52	-	-	-
Pesca, piscicoltura e servizi connessi	1.915	-	-	-	-	-	-	1.915	-	-	2	-	-	-
Estrazione di minerali	7.934	-	-	-	-	-	-	-	-	653	7	-	-	7.288
- Industrie alimentari, delle bevande e del tabacco	42.431	-	-	-	-	262	-	-	-	-	39	-	-	42.208
- Industrie tessili e dell'abbigliamento	43.799	-	-	-	-	-	-	-	-	-	40	-	-	43.839
- Industrie conciarie, fabbricazione di prodotti in cuoio, pelle e similari	11.374	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10	-	-	11.384
- Fabbricazione della pasta-carta, della carta e dei prodotti di carta; stampa ed editoria	26.084	-	-	-	-	-	-	-	-	-	24	-	-	26.108
- Cokerie, raffinerie, chimiche, farmaceutiche	41.504	-	-	-	-	-	-	-	-	-	38	-	-	41.542
- Fabbricazione di prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi	22.937	-	-	-	-	-	-	-	-	-	21	-	-	22.958
- Produzione di metallo e fabbricazione di prodotti in metallo	54.766	-	-	-	-	-	-	-	-	-	50	-	-	54.816

Appendice 1(segue) - Correzioni per omogeneizzare le definizioni istat con quelle dell'irap a livello nazionale - 1998

ATTIVITA' ECONOMICHE	VACF	sifim	fitti figurativi	fitti effettivi	servizi domestici	attività non market	esatto-rie	agricoltu-ra	prod. per uso finale	prosp. Minerarie	premi suppl. delle assic.	diritti d'autore	Istruzio-ne	Totale
		(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(l)	(m)	(n)	VACF-a-b-c-d-e+f-g-h-i+l-m-n
- Fabbricazione di macchine ed apparecchi meccanici, elettrici ed ottici; mezzi di trasporto	106.140	-	-	-	-	-	-	-	-	-	97	-	-	106.237
- Industria del legno, della gomma, della plastica e altre manifatturiere	44.961	-	-	-	-	-	-	-	-	-	41	-	-	45.002
Produzione e distribuzione di energia elettrica, di gas, di vapore e acqua	40.259	-	-	-	-	262	-	-	-	-	37	-	-	40.034
Costruzioni	90.012	-	-	-	-	-	-	-	485	-	82	-	-	89.609
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazione di autoveicoli, motocicli e di beni personali e per la casa	249.637	-	-	-	-	-	-	-	-	-	228	-	-	249.865
Alberghi e ristoranti	63.565	-	-	-	-	-	-	-	-	-	58	-	-	63.623
Trasporti, magazzinaggio e comunicazioni	139.815	-	-	-	-	785	-	-	-	-	128	-	-	139.158
Intermediazione monetaria e finanziaria	109.674	78.958	-	-	-	-	790	-	-	-	100	-	-	31.606
Attività immobiliari, noleggio, informatica, ricerca, altre attività professionali ed imprenditoriali	351.080	-	116.012	25.812	-	3.402	- 790	-	-	-	321	-	-	205.384

Appendice 1(segue) - Correzioni per omogeneizzare le definizioni istat con quelle dell'irap a livello nazionale - 1998

ATTIVITA' ECONOMICHE	VACF	sifim	fitti figurativi	fitti effettivi	servizi domestici	attività non market	esatto-rie	agricoltu-ra	prod. per uso finale	prosp. Minerarie	premi suppl. delle assic.	diritti d'autore	Istruzio-ne	Totale
		(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(l)	(m)	(n)	VACF-a-b-c-d-e+f-g-h-i+l-m-n
Pubblica amministrazione e difesa; assicurazione sociale obbligatoria	103.935	-	-	-	-	103.727	-	-	-	-	95	-	-	303
Istruzione	92.895	-	-	-	-	73.801	-	-	-	-	85	-	19.179	-
Sanità e altri servizi sociali	83.168	-	-	-	-	59.669	-	-	-	-	76	-	-	23.575
Altri servizi pubblici, sociali e personali	61.932	-	-	-	-	7.066	-	-	-	-	57	902	-	54.020
Servizi domestici presso famiglie e convivenze	14.954	-	-	-	14.954	-	-	-	-	-	14	-	-	-
Totale lordo credito	1.862.175	78.958	116.012	25.812	14.954	248.974	-	59.319	485	653	1.700	902	19.179	1.298.559
Totale netto credito														1.266.953

Appendice 2 – Redistribuzione del valore aggiunto IRAP per correggere la classificazione impresa – Attività locale

ATTIVITA' ECONOMICHE	VA-CN	VA-IRAP	IRAP-CN	Chimica	Plastic.	Metal. E non metal.	Informatica	Mac. E attr.	Mezzi di trasp.	Estrattive.	Comunic.	PA	Totale
Agricoltura, caccia e silvicoltura	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Pesca, piscicoltura e servizi connessi	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Estrazione di minerali	7.288	6.842	-446	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6.842
- Industrie alimentari, delle bevande e del tabacco	42.208	28.974	-13.234	0	0	0	0	0	0	0	0	0	28.974
- Industrie tessili e dell'abbigliamento	43.839	36.020	-7.819	0	0	0	0	0	0	0	0	0	36.020
- Industrie conciarie, fabbricazione di prodotti in cuoio, pelle e similari	11.384	10.126	-1.258	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10.126
- Fabbricazione della pasta-carta, della carta e dei prodotti di carta; stampa ed editoria	26.108	24.270	-1.838	0	0	0	0	0	0	0	0	0	24.270
- Cokerie, raffinerie, chimiche, farmaceutiche	41.542	37.927	-3.615	0	0	0	0	0	0	0	0	0	37.927
- Fabbricazione di prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi	22.958	18.539	-4.419	0	0	4.346	0	0	0	0	0	0	22.885
- Produzione di metallo e fabbricazione di prodotti in metallo	54.816	59.162	4.346	0	0	-4346	0	0	0	0	0	0	54.816
- Fabbricazione di macchine ed apparecchi meccanici, elettrici ed ottici; mezzi di trasporto	106.237	103.739	-2.498	0	0	0	0	0	0	0	0	0	102.873
- Industria del legno, della gomma, della plastica e altre manifatturiere	45.002	41.641	-3.361	0	-1.470	0	0	0	0	0	0	0	40.171
Produzione e distribuzione di energia elettrica, di gas, di vapore e acqua	40.034	37.706	-2.328	0	1.470	0	0	0	0	0	0	0	39.176
Costruzioni	89.609	72.566	-17.043	0	0	0	0	0	0	0	0	0	72.566
Commercio all'ingrosso e al dettaglio; riparazione di autoveicoli, motocicli e di beni personali e per la casa	249.865	142.173	-107.692	0	0	0	0	0	0	0	0	0	142.173

Appendice 2 (segue) – Redistribuzione del valore aggiunto IRAP per correggere la classificazione impresa – Attività locale

ATTIVITA' ECONOMICHE	VA-CN	VA-IRAP	IRAP-CN	Chimica	Plastic.	Metal. E non metal.	Informatica	Mac. E attr.	Mezzi di trasp.	Estrattive.	Comunic.	PA	Totale
Alberghi e ristoranti	63.623	26.209	-37.414	0	0	0	0	0	0	0	0	0	26.209
Trasporti, magazzinaggio e comunicazioni	139.158	85.921	-53.237	0	0	0	0	0	0	0	0	0	80.771
Intermediazione monetaria e finanziaria	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Attività immobiliari, noleggio, informatica, ricerca, altre attività professionali ed imprenditoriali	205.384	103.418	-101.966	0	0	0	0	0	0	0	0	0	104.283
Pubblica amministrazione e difesa; assicurazione sociale obbligatoria	303	1.214	911	0	0	0	0	0	0	0	0	-911	303
Istruzione	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sanità e altri servizi sociali	23.575	21.262	-2.313	0	0	0	0	0	0	0	0	840	22.174
Altri servizi pubblici, sociali e personali	54.020	20.453	-33.567	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25.603
Servizi domestici presso famiglie e convivenze	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale	1.266.953	878.163	-388.790	0	0	0	0	0	0	0	0	0	878.163

La classificazione a 20 branche tende a nascondere il problema della redistribuzione del valore aggiunto e, pertanto, molte colonne dell'appendice 2 contengono solo valori uguali a zero. Ciò vuol dire che è stata effettuata una riallocazione del valore aggiunto per branca, ma che, a livello di disaggregazione utilizzato nello schema, tali correzioni si elidono.