

# QUADERNI



Università degli Studi di Siena  
DIPARTIMENTO DI ECONOMIA POLITICA

SIMONETTA BOTARELLI

Il lavoro atipico e il fattore fiscale: il caso delle collaborazioni coordinate e continuative

n. 375 – Dicembre 2002

**Sommario** – Il saggio si concentra su una delle figure contrattuali a più intenso sviluppo: le collaborazioni coordinate e continuative. Il lavoro, in particolare, si propone di analizzare, attraverso l'evoluzione della normativa fiscale e previdenziale, i mutamenti di convenienze (e, quindi, le reazioni) degli imprenditori e dei lavoratori al variare delle regole cui il contratto è stato oggetto. L'analisi identifica alcune fattispecie problematiche (traslazione dell'imposta, modificazione della domanda per tipologia contrattuale, scelta di apertura della partita Iva, effetti di sostituzione, ecc..) che sembrano rappresentare gli elementi chiave per la comprensione del cambiamento nella modalità di lavoro "atipico" oggetto di studio.

**JEL Classification Number:** J22, J23, H22, H24.

La ricerca ha usufruito di un Finanziamento P.A.R. 2001 dell'Università degli Studi di Siena.

**Simonetta Botarelli**, Dipartimento di Economia Politica, Università di Siena

## *Il lavoro atipico e il fattore fiscale: il caso delle collaborazioni coordinate e continuative.*

1. L'interesse di questo studio è rivolto alla individuazione e valutazione del contributo che la pressione fiscale sulle diverse figure di lavoratori<sup>1</sup>, associata ad elevati livelli di evasione e/o elusione (soprattutto per i redditi di LA e d'impresa), può aver offerto nel mantenere frammentata la struttura produttiva italiana.

Nella letteratura italiana dedicata a questi fenomeni emergono consensi su tali osservazioni (Bernardi, Bernasconi 1996; Cannari, Ceriani, D'Alessio 1995; Alesina, Marè 1996, ecc.) oltre che sull'inadeguatezza degli strumenti normativi e amministrativi esistenti contro l'evasione; naturalmente anche con la considerazione che i fattori culturali abbiano creato le condizioni favorevoli ad una diffusa tolleranza di simili comportamenti.

Di fatto l'assunzione prevalente è stata quella di una struttura produttiva esogena rispetto alle variabili di carattere fiscale, sottovalutando così parte degli effetti distorsivi che, invece, elevati livelli di imposizione, associati a controlli inefficaci e a disfunzioni dell'Amministrazione finanziaria, possono aver determinato nelle scelte organizzative delle imprese ma anche nelle *scelte professionali degli individui*. L'incapacità o la tolleranza a contrastare l'evasione di alcune categorie professionali può essersi tradotta in un forte incentivo alla trasformazione, ad es., di rapporti di lavoro dipendente (caratterizzato da pesanti oneri contributivi e fiscali) in collaborazioni professionali<sup>2</sup> esterne alle imprese<sup>3</sup> e/o al mantenimento di organizzazioni produttive di dimensioni molto ridotte.

---

<sup>1</sup> Soprattutto nella ns. analisi con riferimento ai lavoratori dipendenti (LD), ma anche lavoratori autonomi (LA) e alcune figure di lavoratori "atipici".

<sup>2</sup> Caratterizzate, invece, da oneri molto minori.

<sup>3</sup> In alcuni studi è stato messo in evidenza come la scelta della professione di imprenditore o LA venga effettuata da individui diversi e con diverso (minor) grado di avversione al rischio qualora sia ravvisabile la possibilità di evadere le imposte a fronte di un ridotto impegno dell'Amm.ne finanziaria nello scoraggiare l'evasione (Pestieau, Possen 1991); così come (Monacelli, 1996) è possibile prefigurare l'uscita di molte imprese marginali dal mercato qualora un aumento dei controlli fiscali le metta in condizioni di non poter più contravvenire alle norme e agli obblighi fiscali.

Tali analisi riteniamo che possano esser facilmente estese ai LA e alle altre forme di lavoro "non regolare".

Peraltro, come è stato osservato (Torrini, 2000), il nostro paese presenta quote più elevate di LA<sup>4</sup> rispetto a quelle dei paesi con redditi pro-capite simili; e le possibili determinanti sono state indicate come riconducibili, pur con modalità ed intensità diverse, al grado di sviluppo economico (Lucas, 1978), al tasso di partecipazione femminile (Garen, 1998) al mercato del lavoro (ridotto ed influenzato dalla carenza di servizi pubblici alla famiglia, dalla scarsa disponibilità di lavori part-time), ad alcune caratteristiche istituzionali (estensione del settore pubblico, regolamentazione, fattori fiscali), ma anche, da aggiungere, la estrema frammentazione delle piccole e piccolissime attività produttive<sup>5</sup>.

Inoltre va sottolineato come il confine tra LA e LD appaia di difficile individuazione: esistono tipologie di lavoro che, pur avendo carattere essenzialmente subordinato, vengono fatte figurare come indipendenti<sup>6</sup> per eludere gli obblighi previsti per il LD: un esempio in tal senso sono le Collaborazioni Coordinate e Continuate (Altieri, Calmieri 2000), con tutte le implicazioni che ne conseguono in termini di welfare e garanzie, previste o meno, per i diversi lavori/lavoratori (Ichino, 1996).

Un fattore che ha sicuramente spinto in tale direzione è stata la *terziarizzazione* progressiva delle attività: da un lato è aumentato l'acquisto esterno, da parte delle imprese, di servizi (progettazione, commercializzazione dei prodotti, ecc..) anche grazie alla contrazione dei costi di transazione<sup>7</sup> per effetto della diffusione delle tecnologie informatiche, mentre, dall'altro, sono cresciute quantità e qualità di servizi acquistati dalle famiglie (Boitani, Pellegrini 1997).

Tutto questo insieme di aspetti spesso richiede un coinvolgimento diverso delle risorse umane basato più sul risultato che non solo sugli orari: il lavoro autonomo o alcune

---

<sup>4</sup> Anche se l'andamento alla crescita è il risultato di cambiamenti all'interno dei diversi settori di attività economica, da cui consegue una diversa distribuzione ed incidenza dei LA.

<sup>5</sup> Anche in una recente intervista al Sole 24 Ore è stato sottolineato da Atkinson come l'applicazione della tecnologia stia riducendo il numero di lavoratori dipendenti e incrementando il numero di quelli che si mettono in proprio e/o conducono attività imprenditoriali, in aggiunta allo spostamento della occupazione verso alcuni settori; ciò comporta una maggiore assunzione di rischi insieme ad una maggiore mobilità. E un sistema di protezione sociale che si adatti a queste nuove esigenze può giocare un ruolo molto positivo.

<sup>6</sup> O come definiti da più parti: LA di "seconda generazione", per distinguerli dalle attività più tradizionali di LA.

<sup>7</sup> La decisione se produrre e su quanto produrre all'interno è determinata dall'equilibrio delle componenti di costo. Principio questo valido anche per i diversi settori e comparti della PA dove i costi interni possono risultare particolarmente elevati per indubbie carenze di "professionalità"

delle forme di lavoro irregolare possono così avere (avere avuto) maggiore facilità di affermazione<sup>8</sup>.

Ma, ancora, tali aspetti implicano un collegamento diretto proprio con le considerazioni sul diverso onere fiscale sulla base del quale, nel passato, si era già iniziato ad osservare e distinguere<sup>9</sup> il mondo dei lavoratori regolari ed irregolari<sup>10</sup>. E la rilevanza dell'onere è tale da aver anche indotto una sorta di innovazione nel comportamento (e nelle configurazioni di lavoro) che tende a trasformare “evasione” (che svolge un ruolo distorsivo) in “elusione”<sup>11</sup> delle imposte.

2. Un esempio del problema è certamente e facilmente rappresentato dalle “collaborazioni coordinate e continuative”.

La crescita delle collaborazioni coordinate e continuative, come tipologia di lavoro autonomo in Italia, ha peraltro ottenuto l'interesse di vari studiosi (Torrini, 2000; Bertolini, 2001; Barbieri, 1999; Esping-Andersen 1999; Samek 2001; Semenza 2000; ecc..) soprattutto per interpretarne le linee evolutive ed i possibili fenomeni sottostanti.

La crescita e la notevole affermazione del contratto di collaborazione coordinata e continuativa<sup>12</sup> ha dato sicuramente impulso al dibattito sulla flessibilità del lavoro: da

---

<sup>8</sup> Considerazioni queste che, per qualche aspetto, avevamo già evidenziato, soprattutto con riferimento e per le implicazioni sulla domanda di servizi da parte delle famiglie, ma anche per la connessa offerta di lavori/lavoratori “irregolari” nella erogazione degli stessi. Cfr, al riguardo, Botarelli, 1989.

<sup>9</sup> Botarelli, cit.

<sup>10</sup> Con ulteriore conferma che i dati di flusso, più adatti a studiare le modalità di cambiamento, che non quelli di stock, possono evidenziare. Sulla metodologia ed uso si veda Chelli, Rosti (1996), (1998).

<sup>11</sup> Spostando, quindi, l'attenzione su connotazioni e manifestazioni diverse a cui è però riconducibile uno stesso fenomeno.

<sup>12</sup> Al riguardo basta citare alcuni dati sulla numerosità delle collaborazioni coordinate e continuative che sono passate da meno di 900.000 nel 1996 a circa 2,2 milioni a giugno 2002, con un incremento complessivo del 140%. Crescita questa che vede un particolare contributo della presenza femminile. Basti, al riguardo, pensare che la metà delle CocoCo nell'ultima rilevazione è rappresentata dalle donne (presenza che al Sud supera il 60%), mentre nel contempo sono i giovani a rappresentare più del 50% dei parasubordinati.

I dati citati derivano dall'archivio Inps sulla gestione dei parasubordinati. Tali dati sono in un qualche modo di fonte “amministrativa” nel senso che sono altrimenti reperibili solo in modo parziale dalle rilevazioni e statistiche Istat. Solo di recente i dati di fonte Istat (Rilevazione trimestrale delle Forze di lavoro del gennaio 1999 e del gennaio 2000) hanno considerato all'interno dei lavori autonomi e indipendenti la quota dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ma non rilevando le analoghe presenze all'interno dei lavoratori dipendenti. Peraltro nel lavoro dipendente non sono neppure distinguibili le diverse componenti di lavoro “atipico” tanto che alcune di esse, per effetto dei requisiti di temporaneità e discontinuità, non risulterebbero neppure nell'occupazione.

Si viene, così, ad evidenziare una netta discrepanza tra i dati Inps e quelli Istat che appaiono, anche per effetto di quanto appena detto, consistentemente sottodimensionati. Cfr., al riguardo, Istat (2000) e Addabbo T., Borghi V. (2001).

un lato sollecitando le problematiche degli effetti di simili contratti “atipici” e, dall’altro, palesando come l’introduzione di forme di lavoro flessibile ma “regolare” potesse essere in grado di sostituire (o ridurre) il lavoro “sommerso”<sup>13</sup>.

Uno degli aspetti che ha meritato attenzione è sicuramente quello relativo al frequente ricorso delle imprese verso questa tipologia di lavoro in quanto economicamente più conveniente di altre<sup>14</sup>. Se la convenienza sotto il profilo degli oneri contributivi<sup>15</sup>, rispetto a quelli dovuti per un LD, era l’elemento centrale che induceva le imprese a ricorrere ai “collaboratori”<sup>16</sup> esterni (ma dove spesso si celavano rapporti di lavoro dipendente), quanto dobbiamo oggi verificare è se le modifiche normative relative alla configurazione giuridico-fiscale<sup>17</sup> dei “collaboratori” e le innovazioni introdotte in ambito di tassazione, sia con riguardo alle imprese sia con attenzione ai lavoratori, hanno lasciato inalterato (o solo parzialmente ridotto) il vantaggio preesistente oppure hanno originato una modificazione nei comportamenti dei soggetti coinvolti spingendoli alla rimozione o traslazione degli eventuali maggiori oneri fiscali.

Tale evoluzione non è che una espressione del più generale processo che aveva visto nell’Accordo del 1993 la definizione delle linee guida di un progetto di tipo cooperativo che non solo introduceva importanti elementi di flessibilità del lavoro (anche dipendente), ma esplicitava nuove regole di accordo sul comportamento coerente tra le parti in gioco<sup>18</sup> (concertazione e contrattazione collettiva). Gli interventi normativi

---

Ancor più difficile risulta la possibilità di ottenere informazioni statistiche dalla fonte fiscale. Le definizioni giuridico-fiscali, vedremo, come hanno complicato il quadro di riferimento e la confrontabilità sotto il profilo fiscale, amministrativo e statistico.

<sup>13</sup> Da sottolineare come nei processi di “emersione” particolare enfasi sia stata posta nel frequente ricorso all’uso dello strumento fiscale e previdenziale.

<sup>14</sup> Anche per i connessi aspetti di “flessibilità”; flessibilità che, soprattutto dagli anni ’90, ha consentito alle imprese di adattarsi al cambiamento tecnologico od organizzativo o, ancora, alle diverse condizioni di competitività sui mercati, ma che, nel contempo, ha rivelato una possibile migliore risposta alle esigenze e bisogni dei lavoratori (donne, giovani, ecc.). Esigenze di flessibilità, quindi, sia dal lato della domanda di lavoro che dal lato dell’offerta. Cfr. Frey L., Croce G. & altri (2002), p. 49 e ss.

<sup>15</sup> La convenienza, sotto il profilo contributivo, nei confronti dei LD era rilevante e lo rimane, come vedremo, anche dopo l’introduzione (gennaio 1996) del contributo INPS; basti pensare che, mediamente, i contributi sui LD superano il 32% a fronte di un contributo dei parasubordinati che può variare dal 10 al 14% (aliquota quest’ultima per i collaboratori non iscritti ad altre Casse, in vigore dal 2002).

<sup>16</sup> Basta ricordare che, dal 1997 al 2000, l’82% dell’aumento dell’occupazione totale è attribuibile ai nuovi lavori atipici. Su questo si veda Istat (2000), p. 255.

<sup>17</sup> Peraltro anche le definizioni giuridiche, ovvero le norme che si occupano della qualificazione civilistica del rapporto di lavoro, non sempre coincidono con le fattispecie tributarie. Aspetto questo che induce ulteriori elementi di differenziazione e di complicazione.

<sup>18</sup> Cfr. Frey L., Croce G. & altri (2002), cit.

susseguenti<sup>19</sup> sono culminati nel cosiddetto “Pacchetto Treu”(1997) con rilevanti innovazioni normative in tema di contratti “atipici” e con l’introduzione di maggiore flessibilità nel mercato del lavoro.

Ci si trova di fronte, in un qualche modo, al realizzarsi di un processo “ricorrente” in cui le esigenze e gli aspetti di flessibilità possono aver trovato risposta nell’espansione delle collaborazioni (coordinate e continuative) e in altre nuove forme di lavoro (atipico) che, a loro volta, si mostrano ancora insufficienti alle esigenze di flessibilità della domanda di lavoro richiedendo un’ulteriore estensione di forme e contratti di lavoro “atipici”, ma con conseguenti e necessari interventi normativi “di tutela” per contenerne gli effetti di *precarietà* (sui lavoratori coinvolti)<sup>20</sup>.

Nel caso specifico del contratto di collaborazione coordinata e continuativa il periodo di osservazione dei cambiamenti non può che prendere le mosse dall’introduzione della Gestione separata presso l’Inps (1995), con finalità di tutela previdenziale<sup>21</sup>, per i soggetti che esercitano lavoro autonomo o parasubordinato.

In particolare, osservando l’anno in cui trovano applicazione i diversi provvedimenti, dobbiamo avere come punti di riferimento:

- il 1996 per l’attuazione della Gestione dei parasubordinati,
- il 1998 come primo anno di applicazione dell’Irap,
- il 2001 come anno di cambiamento del regime tributario delle CoCoCo<sup>22</sup>.

I singoli provvedimenti non hanno, ovviamente, prodotto effetti isolati, tanto che, vedremo, gli uni hanno generato ripercussioni sugli altri con intensità ed esiti diversi,

---

<sup>19</sup> Da ricordare la riforma Dini (1995) nel contesto di revisione “concertata” del sistema previdenziale che estende la contribuzione anche alle collaborazioni coordinate e continuative.

<sup>20</sup> In questi rapporti di lavoro si assommano spesso fattori di rischio, di insicurezza professionale, di incertezza. E’ stato sottolineato (cfr. Addabbo, Borghi (2001), p. 145) come la tendenza di fondo che ne emerge è *una metamorfosi del rapporto di lavoro verso la individualizzazione del lavoro e la privatizzazione del rischio*.

<sup>21</sup> L’estensione della “contribuzione” ha un significato più rilevante sotto il profilo fiscale, cioè come fonte di entrate aggiuntive per la finanza pubblica, piuttosto che quello di vera e propria tutela previdenziale dei lavoratori. Come è stato rilevato aliquote di contribuzione così contenute avrebbero molto difficilmente consentito la realizzazione di una pensione (e solo di ammontare estremamente basso dopo 35 anni di contribuzione), pur essendo diretta appendice del sistema contributivo del nuovo regime pensionistico.

In termini di entrate aggiuntive il ruolo dell’estensione della contribuzione Inps ai lavoratori parasubordinati è ben evidenziato dal risultato economico della Gestione “separata” per gli anni 2000 e 2001: l’incremento degli incassi nel 2001 è di circa il 25%. Incremento dovuto sia all’aumento del numero degli iscritti (più di 215mila), all’aumento di un punto percentuale dell’aliquota contributiva (che, a regime, raggiungerà il 19%), all’aumento del tetto contributivo (reddito massimo imponibile). A fine anno la situazione patrimoniale della Gestione presentava, rispetto al 2000, un risultato positivo netto del 36,37% (fonte dati: Inps).

<sup>22</sup> Collaborazioni coordinate e continuative.

tali da evidenziare un risultato netto di segno spesso opposto rispetto a quello che la lettura e/o lo spirito della norma sembravano palesare.

L'introduzione della Gestione dei parasubordinati<sup>23</sup> presso l'Inps ha esteso la tutela previdenziale obbligatoria, ma con aliquote di contribuzione contenute, ad alcune categorie di LA fino ad allora escluse dal sistema pensionistico pubblico. L'onere del contributo viene in parte a gravare sui committenti (per i 2/3 del contributo) e non sembra aver prodotto alcuna interferenza sulla diffusione di questa forma di lavoro<sup>24</sup>.

L'applicazione dell'Irap, a far data dal 1998, determina invece sostanziali modificazioni negli oneri tributari a carico delle imprese e dei lavoratori autonomi abituali. Essendo, infatti, la base imponibile Irap costituita, in linea generale, dalla definizione fiscale di *valore aggiunto netto*, che può esser calcolato come differenza tra il valore della produzione e una serie di costi (ma che non ammette in deduzione i costi del personale<sup>25</sup> e gli interessi passivi) o come somma delle remunerazioni dei fattori produttivi (profitti, interessi, salari e stipendi al lordo dei contributi previdenziali e degli accantonamenti al TFR), risulta intuitivamente semplice che l'Irap gravi sul costo del lavoro, con aliquota proporzionale nella misura del 4,25%, in luogo dei contributi sanitari soppressi<sup>26</sup> e commisurati al reddito da lavoro<sup>27</sup>, così come risulta indiscutibile

---

<sup>23</sup> Come noto gli iscritti alla Gestione appartengono a due categorie: i professionisti ed i collaboratori. Le aliquote contributive, più basse rispetto alle altre gestioni Inps, al 2001 sono del 10% per i soggetti coperti da altre forme previdenziali (e per i pensionati), mentre per chi non ha altre coperture previdenziali l'aliquota è del 13% (in prima applicazione era del 10%) con aumento al 14% nel 2002 e con successivi scatti biennali dell'1% fino ad arrivare al 19%. Una ulteriore differenza sta nel fatto che gli adempimenti sono a carico dei committenti nel caso dei collaboratori e a carico degli stessi professionisti nell'altro caso. Ulteriori differenze sono riscontrabili nei diversi riferimenti temporali per i versamenti dei contributi.

<sup>24</sup> L'estensione delle norme a tutela dei lavoratori parasubordinati ha prodotto un aumento degli adempimenti ed obblighi di carattere formale, ma non ha modificato il ricorso a tale forma di lavoro. Sulla crescita dei parasubordinati cfr. quanto già detto nella nota 12.

<sup>25</sup> Vale a dire il costo dei LD, dei LA occasionali e degli assimilati al LD.

<sup>26</sup> I LD avrebbero visto aumentare il loro reddito netto per effetto dell'abolizione della quota di tali contributi a loro carico; ma la revisione contemporanea dell'Irpef (aliquote sui primi scaglioni e detrazione per LD) è stata finalizzata a controbilanciare tali effetti redistributivi.

<sup>27</sup> Aliquota legale (11,46%) di ben maggiore entità essendo costituita dal 9,6% (quale contributo per il SSN) più l'1,66% (per il contributo TBC) più, ancora, lo 0,2% per l'assistenza di malattia per i pensionati; aliquota questa applicabile alle retribuzioni lorde fino a 40 milioni. Per le retribuzioni di maggiore entità il contributo SSN, avendo una configurazione regressiva, si abbassava al 3,8% per i redditi fino a 150 milioni, per annullarsi sulla quota di retribuzione che superava tale ammontare.

Gli effetti di tale sostituzione risultano più complessi per i lavoratori autonomi (essendo anche soggetti passivi Irap) poiché l'abolizione dei contributi sanitari (tassa sulla salute) tende ad aumentare il reddito netto mentre la nuova imposta agisce nella direzione opposta: naturalmente l'effetto netto dipende dall'ammontare del reddito lordo percepito a causa della struttura regressiva dei contributi sanitari (che, quindi, riduceva l'incidenza effettiva al crescere del reddito) e della natura proporzionale del nuovo tributo (che aumenta all'aumentare del reddito).

che l'onere dell'imposta venga a gravare su tutte le imprese, siano esse in perdita o con risultato di esercizio positivo. All'apparente effetto positivo sul costo del lavoro devono essere però sostituite più complesse considerazioni sulla rilevanza degli effetti distorsivi derivanti dalle interferenze tra Irap, Irpeg (o Irpef)<sup>28</sup> e contributi sociali, ma anche da eventuali connesse reazioni poste in essere dai soggetti passivi d'imposta per "rimuovere" o contenere l'onere dell'imposta.

---

<sup>28</sup> L'Irap è un'imposta *reale* il cui presupposto impositivo è riconducibile all'esercizio di una attività produttiva (di impresa o di LA) senza alcun riferimento all'imposizione della persona fisica proprietaria dell'attività.

La base imponibile, abbiamo detto, è data in linea generale dalla produzione netta (VA), dedotti gli ammortamenti; per le attività produttive che hanno impianti distribuiti su più regioni la ripartizione del VA (e del conseguente onere d'imposta) avviene sulla base dell'ammontare delle retribuzioni.

L'introduzione dell'Irap è avvenuta contestualmente all'abolizione di alcuni tributi (contributi per il SSN -compresa la tassa per la salute-, l'Ilor, l'imposta su patrimonio netto delle imprese, la tassa di concessione governativa su partita IVA, l'Iciap e le tasse di concessioni comunali) correlati ai singoli fattori produttivi. L'ampliamento della base imponibile ha permesso l'applicazione di una aliquota relativamente bassa (4,25% come aliquota normale) inducendo così una minor convenienza a non far emergere la base imponibile e garantendo nel contempo una minore interferenza del sistema fiscale sulle decisioni dell'impresa.

La nuova imposta grava in modo omogeneo sul costo del fattore lavoro e su quello del capitale, mentre nel precedente regime i tributi ora soppressi contribuivano ad alterare, con modalità differenziate, il costo relativo dei fattori produttivi: i contributi sanitari influivano sul costo del lavoro mentre l'Ilor e l'imposta sul patrimonio netto su quello del capitale. Se, quindi, l'onere derivante dai tributi soppressi dipendeva dalle caratteristiche tecniche, ma anche di redditività, della attività di produzione, l'Irap determina invece un debito d'imposta che è indipendente dalla combinazione dei fattori produttivi (ma anche dalla struttura del passivo).

Di fatto il passaggio all'Irap ha prodotto una redistribuzione del carico fiscale da cui dovrebbero ottenere un vantaggio, in termini relativi, le imprese che, ad es., non godevano della fiscalizzazione dei contributi sanitari sul fattore lavoro. Ma la redistribuzione del carico fiscale si riflette, nel caso di lavoratori autonomi persone fisiche, anche sulla distribuzione del reddito netto dato che, per essi, il prelievo sull'attività svolta è collegato all'imposizione personale (tanto che per controbilanciarne gli effetti si è contestualmente intervenuti con una revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni per LD e LA dell'Irpef). Al riguardo, cfr. nota 23, 24 e B. d'I., Bollettino Economico, n. 30/1998.

Ma quali sono i riflessi dell'introduzione dell'Irap sul costo del lavoro? L'Irap compensa, per la parte inerente i redditi da lavoro, la riduzione degli oneri a carico del datore di lavoro. Ma la riduzione del costo del lavoro è diversa per le diverse tipologie di contribuenti a seconda di quella che era la incidenza effettiva dei contributi sanitari aboliti: la variazione è maggiormente accentuata nei settori di attività economica che non beneficiavano della fiscalizzazione dei contributi (es., piccole imprese commerciali, edili, ma anche il settore del credito) o ne usufruivano in modo limitato. L'opposto si verifica laddove preesisteva una consistente fiscalizzazione (es. settore manifatturiero).

Per una valutazione puntuale del diverso impatto dell'Irap sul costo del lavoro con riferimento ai diversi settori di attività economica si veda il cit. Bollettino Economico della B. d'I.

Certamente la valutazione diventa più complessa se si vuol conoscere la convenienza economica nel caso di assunzione di un nuovo lavoratore; in questa ipotesi è necessario però analizzare il costo marginale del lavoro che nella nuova fattispecie subisce gli effetti dell'aggravio fiscale in termini di imposte dirette derivante dalla indeducibilità dell'Irap.

Da ricordare che non c'è deducibilità dell'Irap sostenuta dal reddito imponibile a fini Irpeg o Irpef, mentre in precedenza alcuni dei tributi soppressi (Iciap e tassa su partita Iva) lo erano. Inoltre l'abolizione dei contributi sanitari, mentre ha prodotto la diminuzione contabile del costo del lavoro, ha nel contempo contribuito ad un maggior utile netto e, quindi, ad una maggiore Irpeg (Irpef).

Per una simulazione sull'impatto della riforma tributaria sul sistema produttivo si veda Lusignoli, Pazienza (2000).

I redditi assimilati al lavoro dipendente, le collaborazioni coordinate e continuative ed i LA occasionali, secondo quanto stabilito dalla normativa fiscale, entrano nella determinazione della base imponibile Irap: quindi, è necessario in generale valutare, oltre alla entità del vantaggio o svantaggio relativo derivante dalla riforma<sup>29</sup>, gli eventuali comportamenti strategici delle imprese nei confronti di tali componenti e delle diverse modalità del loro utilizzo.

Le imprese si sono trovate così a dover risolvere un duplice problema: continuare a ricorrere ai lavoratori esterni all'attività d'impresa per mantenere immutato il livello di flessibilità, sopportandone un maggior costo per effetto dell'Irap oppure modificare la composizione/configurazione dei rapporti di lavoro per ridurre l'onere che ne consegue. La scelta si sarebbe cioè posta in termini di tipo di attività lavorativa e costo relativo della stessa.

Il comportamento delle imprese è stato quello tipico del contribuente di diritto che, posto di fronte all'onere di una nuova imposta, si ingegna al fine di trasferire tale onere<sup>30</sup> su un contribuente di fatto, cercando, così, di mantenere quantomeno immutate le condizioni pre-imposta (più vantaggiose).

Dopo l'introduzione dell'Irap si è realizzata una spinta al ricorso alla partita Iva per i lavoratori/collaboratori e tale spinta è stata un escamotage, oltre che una palese manifestazione di quanto appena detto: le imprese hanno spinto i lavoratori/collaboratori ad avere la partita Iva in modo da eliminare il costo degli stessi dalla base imponibile dell'Irap, riducendo così l'ammontare dell'imposta dovuta, e facendo diventare gli stessi lavoratori soggetti passivi dell'imposta<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> Diverso, come abbiamo detto, tra le imprese anche per effetto delle fiscalizzazioni (più o meno forti) preesistenti.

<sup>30</sup> Tale comportamento è in modo più appropriato collocabile tra le modalità di rimozione dell'imposta. Vedremo come la traslazione dell'imposta in senso proprio sia stata attuata nei confronti degli altri Collaboratori, quelli senza partita Iva.

<sup>31</sup> L'Irap per le imprese è fondamentalmente una imposta sui costi, in particolare sul costo del lavoro. Se l'impresa riesce a farla sostenere (pagare) ad altri soggetti (es., lavoratori con partita IVA) realizza un duplice guadagno: deduce il costo di tali lavoratori come costo esterno ed in più non paga l'Irap sui costi interni (come sarebbe invece avvenuto in presenza di CoCoCo "classiche") con effetti di rilievo qualora l'impresa ottenga un risultato di esercizio negativo.

Vale la pena ricordare che molti LA (cioè, i LA "camuffati": vale a dire le collaborazioni coordinate e continuative che assumono la connotazione di pseudo-LA), avendo costi estremamente contenuti, sostengono di fatto l'Irap sul loro reddito con un aggravio del 4,25%.

Certamente alcune ulteriori considerazioni dovrebbero esser fatte sulle implicazioni derivanti dal regime di indetraibilità o meno dell'IVA a seconda dei diversi lavoratori o dei diversi settori di attività. Tralasciandone, in questa sede, i complicati e differenziati riflessi di carattere economico evidenziamo come il ricorso alla partita Iva abbia comunque determinato un aggravio per i lavoratori in termini di obblighi formali, di adempimenti, di tenuta della contabilità, ecc.

Ma un cambiamento radicale avviene con il collegato fiscale alla finanziaria del 2000: dal 2001 le “collaborazioni” da redditi di LA divengono fiscalmente “redditi assimilati al LD”<sup>32</sup>.

Il provvedimento può essere a vantaggio di quei “collaboratori” che si trovano in condizioni più sfavorevoli e che di fatto camuffano sotto la veste di LA un rapporto di LD<sup>33</sup>; ma il provvedimento complica notevolmente il quadro di riferimento per tutti quei lavoratori che non hanno alcun vincolo di subordinazione, hanno collaborazioni multiple (anche contemporanee e, quindi, sono più mobili), hanno maggiore professionalità, hanno redditi più elevati<sup>34</sup>.

Ricordiamo come il rapporto di collaborazione sia caratterizzato dalla presenza di situazioni di squilibrio nel ciclo lavorativo<sup>35</sup>, infatti si ha compresenza di lavoratori plurioccupati o sovraoccupati e lavoratori sottoccupati. I rapporti di collaborazione spesso si sovrappongono anche per far fronte a periodi di possibile inoccupazione oltre che per rendere sostenibile la posizione lavorativa ed accrescere il reddito medio percepito.

L'intervento legislativo che cambia il regime tributario di questa tipologia di lavoratori sembra cogliere solo con una lettura fortemente selettiva e parziale le specificità del problema; infatti, si identifica essenzialmente il lavoro parasubordinato con le CoCoCo (anche se numerose) dimenticando che nel lavoro “atipico” si collocano molte altre

---

Peraltro il possesso o meno di partita Iva non cambia di fatto in modo sostanziale la natura del rapporto di lavoro con il committente.

<sup>32</sup> Pur mantenendo la contribuzione Inps. Lo spostamento riguarda:

- gli Amministratori, sindaci e revisori di società (collaboratori cosiddetti “tipici”)
- gli esercenti prestazioni di attività svolte a favore di un determinato soggetto senza vincolo di subordinazione e con retribuzione periodica prestabilita.

Compiti ed uffici che **non** devono però rientrare nei compiti istituzionali compresi nell'attività di LD o nell'oggetto di LA esercitata professionalmente.

<sup>33</sup> La maggior parte dei quali svolge il proprio lavoro per un unico committente (cfr. INPS, Rapporto sul Lavoro parasubordinato) e spesso con prestazioni presso lo stesso committente con orario di lavoro predefinito.

<sup>34</sup> La norma sancisce in luogo della deduzione del 6% dei ricavi, quale misura di riconoscimento dei costi, una detrazione dall'imposta. Di fatto tale modificazione è volta a rendere coerente la modalità di determinazione del reddito dei “collaboratori” con quello della categoria a cui vengono assimilati (il LD) Da ricordare che la detrazione d'imposta in cifra fissa e/o decrescente al crescere del reddito produce un effetto di progressività andando ad avvantaggiare quei soggetti che percepiscono redditi più bassi.

Peraltro è da tener conto che l'abolizione della deduzione del 6% (per imponibili fino a 40 milioni, mentre era del 5% per quelli tra 40 e 100 milioni) aveva indotto effetti anche sull'imponibile rilevante ai fini Inps: l'imponibile Inps veniva ad esser calcolato esattamente nello stesso modo per cui l'abolizione della deduzione ha determinato un aumento della base imponibile e conseguentemente del contributo da versare sia per quanto dovuto dai lavoratori che dai datori di lavoro.

<sup>35</sup> Addabbo T., Borghi V., p. 138, cit.

fattispecie e tipologie di lavoratori, impossibili da omologare in una unica collocazione giuridico-fiscale.

**3.** Il lavoro nella forma dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ha sicuramente accresciuto il peso dell'incertezza e l'asimmetria informativa che insistono sui lavoratori, in connessione l'alternarsi di periodi di sottoccupazione e/o di plurioccupazione, con l'assunzione dei rischi circa la durata del rapporto di lavoro, con la possibile non transitorietà della posizione contrattuale e con la sostenibilità di queste posizioni nell'arco del ciclo di vita<sup>36</sup>.

Anche indagini empiriche svolte sui collaboratori coordinati e continuativi<sup>37</sup> hanno sottolineato un aumento dell'incertezza e di asimmetria informativa a danno dei lavoratori, tanto da evidenziare un importante trasferimento del rischio dall'impresa al lavoratore atipico.

Le analisi e gli autori sino a qui citati non hanno, però, dato particolare rilievo al ruolo del fattore fiscale o, meglio, lo hanno a volte considerato, ma solo con riferimento ad alcuni riflessi sull'offerta di lavoro, sottovalutandone comunque gli effetti in termini di decisioni e scelte dei lavoratori.

Non sembra, invece, esserci stato particolare interesse per capire quanto le modificazioni nella normativa fiscale (es. introduzione dell'Irap, definizione di lavoratori parasubordinati, adozione della partita Iva) abbiano influenzato e/o dettato le condizioni perché, dal lato della Domanda, le "collaborazioni" continuassero a crescere<sup>38</sup> (proprio laddove non sembrerebbero esserci le condizioni per favorirne

---

<sup>36</sup> Cfr. Paolini D. (2001) sul problema del rapporto tra sviluppo dei lavori atipici e crescita della disuguaglianza tra i lavoratori. L'Autore analizza gli effetti dell'introduzione di un mercato del lavoro temporaneo sul rapporto tra lavoratori qualificati e non qualificati. Il modello proposto evidenzia come lo sviluppo di forme di lavoro temporaneo possano comportare la diminuzione, invece che la crescita, dell'efficienza del "matching" a seconda dei rapporti relativi tra agenti qualificati e non qualificati che entrano nel mercato. Peraltro, l'A. indica possibili effetti positivi sul tasso di disoccupazione pur in presenza di fenomeni di selezione avversa che lo sviluppo del lavoro temporaneo può provocare (i lavoratori non qualificati si vedranno costretti a permanere più a lungo nel mercato temporaneo in attesa di incontrare l'opportuno "matching" con i lavoratori qualificati).

<sup>37</sup> Qui, ad es., quella svolta in provincia di Modena nel 2000. Cfr. al riguardo, Addabbo T., Borghi V. (2001) cit.

<sup>38</sup> L'affermazione delle CoCoCo ha indubbiamente prodotto una molteplicità di effetti: da un lato sembra aver liberato le partite IVA dalle posizioni non veritiere, nate dalla esigenza di configurare un nuovo rapporto di lavoro come non dipendente. E l'effetto, stando ai dati, è stato rilevante. Dall'altro, non si può negare che analogo effetto può risultare sul fronte del lavoro dipendente: qui la flessibilità garantita dalle "collaborazioni" può aver sicuramente funzionato come valvola di sfogo per tutti quei datori di lavoro che, a fronte di impennate produttive, ecc., non volevano subire la rigidità derivante da assunzioni di lavoratori dipendenti.

l'espansione) e questo anche in relazione al settore privato o pubblico di attività economica.

Da notare in tal senso come, dopo l'introduzione dell'Irap ci sia stato uno spostamento/sollecitazione verso le Collaborazioni con partita Iva che, non entrando così nella base imponibile dell'Irap, possono avere determinato una spinta alla loro espansione.

Una prima impressione, conseguente all'introduzione dell'Irap e alla struttura stessa della forma impositiva, era che l'innovazione fiscale avrebbe potuto determinare una contrazione nella domanda di collaborazioni coordinate e continuative (CoCoCo) (pensando solo alle collaborazioni nel loro significato "classico", cioè alla loro definizione generale).

Peraltro i diversi effetti dell'Irap nel breve e lungo periodo nei confronti dei contribuenti possono essere sintetizzati in :

- 1) effetti di breve periodo, cioè effetti di reddito sui contribuenti che consistono in una variazione del carico fiscale determinato dall'Irap rispetto agli oneri pre-riforma dovuti per contributi ed imposte;
- 2) effetti nel medio (e lungo) periodo, cioè effetti di sostituzione tra i fattori produttivi, vale a dire variazioni nella combinazione capitale/lavoro e tra le diverse forme di lavoro<sup>39</sup>;

La risposta risulta, però, molto più complessa, derivando dalla possibile azione congiunta di:

**a)** un *lag* temporale tra introduzione dell'imposta e percezione dell'aggravio.

---

<sup>39</sup> Crescita contemporanea del lavoro tipico ed atipico da cui le nuove forme di occupazione hanno determinato non solo un effetto di spiazzamento a danno del lavoro tipico ma anche la creazione o esplicitazione di opportunità lavorative non realizzabili altrimenti. Peraltro il lavoro atipico registra un crescente utilizzo vuoi per il confronto con i costi relativi dei diversi strumenti, vuoi per i maggiori costi degli strumenti alternativi o per una loro minore disponibilità.

Da tener conto che l'analisi dell'evoluzione temporale delle differenti componenti dell'occupazione ha mostrato, da un lato, un forte dinamismo del lavoro atipico e, dall'altro, l'assunzione di un ruolo peculiare nelle fasi cicliche dell'economia italiana durante gli anni '90. La diffusione dei lavori atipici è avvenuta tra il 1992 e il 1997 ai danni dell'occupazione standard attraverso un processo di creazione di nuovi lavori che risultano sempre più regolati da forme contrattuali non standard. Tra il 1997 ed il gennaio 2000 entrambe le componenti aumentano ma a tassi molto diversi. Basti pensare che nel periodo '95-'97 la crescita del lavoro atipico ha rappresentato il 97% dell'aumento dell'occupazione totale, mentre nel '97-2000 l'82%. Cfr. Istat (2000), pag. 165 e ss.

Peraltro è stato sottolineato come l'accelerazione dalla fine del '97 del ritmo di crescita dell'occupazione, e in particolare di quella atipica, pur in presenza di un contenuto tasso di sviluppo economico faccia ipotizzare il ruolo di rilievo giocato dalle misure contenute nel "pacchetto Treu" nella diffusione dei contratti atipici (Istat, 2000 p.256).

a cui devono essere aggiunti plausibili fattori di inerzia che hanno fatto sì che gli effetti dell'Irap sull'Offerta di lavoro si manifestassero con un ritardo temporale di qualche anno<sup>40</sup>;

**b)** un differenziale tra i costi delle CoCoCo (anche nella nuova situazione) rispetto ai LD che non altera la convenienza per le imprese all'uso del rapporto di lavoro atipico rispetto a quello dipendente.

Condizione questa che permane per le imprese (D)<sup>41</sup> mentre per l'O già la definizione di CoCoCo come "assimilate" a LD può aver ridotto il vantaggio economico (con le detrazioni per redditi di LD invece della deduzione percentuale dai compensi per tener conto dei costi)<sup>42</sup> che poi viene ulteriormente complicato con gli "obblighi formali" nel caso di adozione della partita Iva;

**c)** comunque, una maggiore valenza dell'elemento "flessibilità" (o, comunque, la lascia immutato) rispetto agli altri elementi interpretativi.

Flessibilità che viene ad assumere anche la forma del territorio e delle rispettive condizioni e agevolazioni: se al Nord l'occupazione atipica si configura come ingresso nel mondo del lavoro (o di maggiore autonomia dei già professionalizzati), al Sud è condizione strutturale di alcune fasce di lavoratori (donne e con minor qualificazione)<sup>43</sup>;

---

<sup>40</sup> Inquinando così la lettura dei dati empirici.

<sup>41</sup> L'impresa, nella situazione pre-Irap sicuramente risparmiava ricorrendo alle Collaborazioni rispetto ad un normale LD, dato che per esse doveva solo sostenere i 2/3 del contributo Inps e adempierne gli obblighi di versamento. Con l'introduzione dell'Irap lo scenario cambia perché, nel caso specifico, l'Irap peggiora le condizioni dell'impresa determinandone un aumento dei costi (mentre migliora nell'immediato la condizione delle "collaborazioni" per l'abolizione della tassa sulla salute -a prescindere dalla manovra sulle aliquote Irpef fatta contestualmente-). L'impresa di conseguenza potrebbe anche offrire una retribuzione più bassa ai "collaboratori" che possono accettarla poiché nell'immediato il loro reddito effettivo è "aumentato". Ma il risultato complessivo è ovviamente incerto: domanda ed offerta si muovono in direzioni opposte. Gli aspetti economici risultano poi ulteriormente mascherati dalla diversa configurazione legale e fiscale: le CoCoCo possono accettare un compenso basso ma con l'Irap che rimane a carico dell'impresa oppure una remunerazione più alta ma con Iva (e connessi adempimenti) ed Irap a proprio carico.

Il tutto diventa estremamente più complicato quando, dopo il 2000, le CoCoCo vengono assimilate ai redditi di LD e l'eventuale assunzione di partita Iva, in risposta alle pressioni della D, determina l'attrazione all'imposta di qualsiasi rapporto di collaborazione coordinata e continuativa svolto da un esercente arte o professione. In questo caso è la D a mostrarsi particolarmente reattiva alle modifiche normative e tale da influire sulle configurazioni dell'O di lavoro.

<sup>42</sup> Cfr. nota 31.

<sup>43</sup> Dall'archivio Inps (Gestione separata dei parasubordinati) è possibile evidenziare come nel 1999 il 79% delle contribuenti donne abbia versato contributi con aliquota 12% (cioè non effettuano versamenti ad altre Casse) e con un valore medio del contributo pari alla metà di quello versato dagli uomini. I contribuenti uomini con aliquota del 12% sono invece il 56,5%; al Sud complessivamente sono presenti solo l'11,9% dei contribuenti assoggettati a tale aliquota.

d) una incidenza delle “donne” nella composizione e sviluppo delle CoCoCo (anche in relazione al territorio e tenendo in debito conto il sistema di “welfare” e le eventuali “innovazioni” indotte, ad es., dai diversi provvedimenti amministrativi e/o legislativi con attenzione alle problematiche di “genere”, ecc..)

e) oltre probabilmente al fatto che le Collaborazioni con partita Iva potrebbero esser cresciute e aver sostituito buona parte delle CoCoCo “classiche”.

Ma il “ruolo” del fattore fiscale coagisce e può aver spinto alla “flessibilità condivisa” con possibili vantaggi sia sul lato dell’Offerta di lavoro sia su quello della Domanda di lavoro; inoltre può aver influito sulla diversa Offerta di lavoro da parte degli uomini e delle donne (Rosti 1998, 2000) e non solo sulla scelta tra i tipi di lavoro.

Peraltro, se il passaggio alle Collaborazioni con partita Iva avesse “spiazzato” le CoCoCo allora le imprese potrebbero aver “risparmiato” sull’Irap da pagare e versare, perché sarebbero riuscite a diminuire la base imponibile dell’imposta (e forse guadagnato rispetto alla situazione pre-Irap, cioè rispetto ai tributi soppressi, in relazione alla loro struttura dei costi e alla combinazione dei fattori produttivi)<sup>44</sup>.

Si viene, comunque, a realizzare una “traslazione” d’imposta su soggetti (le CoCoCo) che non avrebbero dovuto sostenerla<sup>45</sup> perché si definisce e attribuisce loro un “costo lavoro complessivo o costo del datore” comprensivo, cioè, degli oneri (imposte e contributi) che dovrebbero essere invece a carico del datore di lavoro. L’onere può essere inoltre spostato su soggetti diversi, cioè sui collaboratori con partita Iva, che se non avessero avuto la partita Iva non sarebbero diventati soggetti “passivi” Irap: quindi,

---

Differenze sono realizzabili e riscontrabili in una economia “forte” (come quella di Modena, ad es.) rispetto ad altre dove il mercato del lavoro è più debole (vedi Nord rispetto al Sud), anche per composizione (maschi e femmine) dato che il rapporto di collaborazione si diffonde in modo consistente tra donne e giovani, oltre che, infine, per redditi diversi.

Da tener conto inoltre che alcuni percorsi lavorativi risultano più esposti al rischio di precarietà: infatti, i lavoratori meno istruiti e le donne sono caratterizzati da una maggiore probabilità di incorrere in periodi di disoccupazione o di avere un reddito modesto dal rapporto di collaborazione.

<sup>44</sup> Al riguardo possiamo citare alcune valutazioni di impatto eseguite dal Cer (ma anche di Prometeia) effettuate con modelli di microsimulazione che sembrano aver messo in evidenza in media un maggior contributo da parte dei LA mentre l’impatto sulle imprese produttive non costituite come società di capitali -su cui si erano addensate le preoccupazioni alla vigilia dell’introduzione dell’Irap- sembra essere stato complessivamente positivo. La commissione Parlamentare consultiva si è espressa così: “emerge con chiarezza che le piccole imprese, siano esse soc. di capitali o soc. di persone, hanno guadagnato in media dal raffronto tra i vecchi e nuovi tributi dall’introduzione dell’Irap, tenendo anche conto degli effetti di indeducibilità” (non sembra quindi che sia stata a totale ed esclusivo vantaggio delle grandi imprese). Irpet (2002), pagg. 105-106.

Per alcune valutazioni sui possibili effetti in termini di neutralità e impiego dei fattori produttivi derivanti dalla prospettiva abolizione dell’Irap si veda Maurizi G., Monacelli D. (2002).

<sup>45</sup> Abbiamo già evidenziato come le CoCoCo non sono soggetti passivi Irap, il cui onere è invece, almeno formalmente, a carico delle imprese.

viene posta in essere una “strategia” delle imprese per “non sostenere l’onere”(ovviamente diverso per dimensione d’impresa) e “risparmiare” l’imposta!

Se l’ipotesi “strategia delle imprese” è accettata allora ne risulta rafforzata anche l’altra ipotesi, quella della “flessibilità condivisa”: di fatto la struttura conseguente al regime Iva può aver consentito la deducibilità di alcuni costi per il lavoratore autonomo (maggiori obblighi formali a fronte di maggiore manovrabilità dei costi e dei ricavi per l’imposizione) anche con una possibile riduzione del reddito imponibile, rilevante a fini fiscali<sup>46</sup>.

4. L’Irap può aver indotto o “avvalorato” un effetto di “sostituzione” o quantomeno un effetto di “assestamento”.

Le misure introdotte (obbligo di versamento 10-12% Inps, definizione di CoCoCo assimilate a LD, ecc..) in termini di regolamentazione del tipo di lavoro avrebbero potuto indurre una rigidità maggiore rispetto all’uso (ricorso al) del lavoratore “flessibile”..; quindi in qualche modo si palesa un controsenso: si regola dal punto di vista fiscale (in apparenza con vantaggio, soltanto osservando la normativa), ma si produce una rigidità (negativa) dal punto di vista del costo del fattore lavoro per le imprese (ma che subito innovano con il ricorso a nuove modalità di lavoro).

Stante ciò appare del tutto inutile l’introduzione della norma sulla assimilazione ai LD delle CoCoCo (cioè, c’è stato solo un effetto “annuncio”):

1) chi è rimasto nelle CoCoCo (assimilato LD) probabilmente può averci rimesso dato l’ammontare di reddito totale (per effetto della detrazione per LD assimilato rispetto all’applicazione della percentuale di deduzione quale riconoscimento di costi sostenuti per lo svolgimento dell’attività)<sup>47</sup>;

---

<sup>46</sup> Effetto che può essersi realizzato anche grazie alla possibilità, non riconosciuta nell’altro status, di dedurre alcuni costi, quale l’ammortamento del costo di beni d’investimento, ecc..Infatti, con l’assunzione della partita Iva, il reddito del contribuente (LA) viene determinato su base analitica, come differenza tra compensi o ricavi conseguiti e spese o costi sostenuti. Naturalmente il vantaggio si realizza per i soggetti-contribuenti con elevati volumi di affari.

In termini effettivi le misure tendono ad introdurre elementi di discriminazione tra lavoratori professionisti e gli altri lavoratori (le vere e proprie CoCoco).

<sup>47</sup> I ritardi nella elaborazione dei dati da parte dell’Anagrafe Tributaria consentono solo di rilevare come nel 1999 il reddito medio imponibile dichiarato dalle CoCoCo fosse di 36,8 milioni di lire. (Elaborazione Secit su dati Anagrafe Tributaria)

Tenendo conto che il dato fiscale potrebbe contenere anche il riferimento a rapporti di collaborazione di durata inferiore all’anno (e che, quindi, non godono dell’intero importo della detrazione) e che il livello di “indifferenza” (cioè il livello di reddito rispetto al quale non muta la condizione netta determinata dalle due modalità di trattamento) è intorno ai 45 milioni annui, allora è plausibile sostenere che le

2) chi ha preso la partita Iva ha visto aggravare il proprio risultato economico dell'Irap oltre all'eventuale Iva indetraibile e, comunque, si trova a dover ottemperare a tutti gli adempimenti contabili e formali connessi con l'assunzione della partita IVA;

3) le imprese potrebbero averci comunque guadagnato perché:

- se i lavoratori sono *assimilati a LD*, allora possono traslare (caricare) su di loro l'Irap altrimenti di competenza del datore di lavoro;

- se i lavoratori sono *con partita Iva*, gli stessi lavoratori diventano (di fatto e di diritto) soggetti passivi Irap.

Se, quindi, i "committenti" hanno strategicamente alterato le convenienze relative facendo ricadere sui lavoratori<sup>48</sup> gli oneri tributari che avrebbero dovuto essere a loro carico, i benefici derivanti dalla norma sembrano esser riconducibili solo allo spostamento delle CoCoCo "tipiche" nella categoria reddituale del LD sia per l'applicazione della disciplina concernente i redditi di LD<sup>49</sup> sia in termini di estensione della tutela e delle garanzie (assicurazione infortuni, indennità di maternità, assegni per il nucleo familiare). E ciò solo per un avvicinamento allo status di LD<sup>50</sup>.

In termini di costo complessivo a carico delle CoCoCo e di vantaggi netti ottenuti la differenza non sembra irrilevante e non ha recuperato la situazione preesistente: ci pare piuttosto che si sia realizzato un *trade off* tra riconoscimento del beneficio in termini

---

modifiche introdotte dal collegato fiscale alla Finanziaria del 2000 possono aver fortemente limitato i risparmi fiscali. Oltretutto la condizione della durata del rapporto di lavoro impone un riferimento temporale mentre non entra nel merito delle collaborazioni multiple, cioè svolte contemporaneamente per più committenti.

<sup>48</sup> Da ricordare quanto già in precedenza evidenziato in termini di *incertezza ed asimmetria informativa a danno dei lavoratori*.

<sup>49</sup> Compresa la disciplina relativa alle somme e ai valori che non concorrono, in tutto o in parte, alla formazione del reddito, ai criteri di valutazione dei compensi in natura, alla gestione delle trasferte, ecc..ecc. Tutto ciò comporta però l'obbligo, per i sostituti di imposta, di effettuare il conguaglio di fine anno (o di fine rapporto) per Irpef ed addizionali, oltre a rilasciare il modello per la dichiarazione dei redditi comprensivo delle detrazioni (rapportate al periodo di lavoro), nonché l'eventuale conguaglio riassuntivo relativo a somme e ritenute di precedenti rapporti (quindi con ulteriori aggravii amministrativi).

<sup>50</sup> Che non ha poi trovato pieno consenso, tanto che è in discussione l'ipotesi di un ritorno verso il riconoscimento di modalità che si avvicinano al regime di LA.

di tutela ed onere effettivo<sup>51</sup> (anche in termini di eccesso di regole)<sup>52</sup> che deve essere sopportato dal lavoratore per poter accedere alla tutela.

---

<sup>51</sup> Tra tali costi dovrebbero essere considerati anche quelli non strettamente monetari connessi, ad es., all'incertezza per eccesso di interventi da parte dell'Amm.ne Finanziaria sugli aspetti connessi a tale fattispecie.

In tal senso basta citare un chiarimento che interviene però tardivamente, introducendo così ulteriori dubbi, sul trattamento delle CoCoCo. Si è nella sostanza affermato (in occasione delle problematiche connesse alle dichiarazioni dei redditi 2002) che i contenuti di una circolare ministeriale del Dicembre 2001 assumevano valenza interpretativa (non sanzionando eventuali comportamenti difformi antecedenti tale data). Tale affermazione ha creato non pochi problemi operativi dato che i soggetti che si erano considerati percettori di reddito assimilato al LD invece, sulla base della circolare, devono attrarre al reddito professionale i compensi derivanti dalle collaborazioni coordinate e continuative (devono cioè dichiarare tra i redditi di LA i compensi percepiti come CoCoCo). Ad es. i dottori commercialisti che svolgono attività di amministratori di società sono tenuti al versamento dell'IVA dovuta, a cui si aggiungono i problemi che ne derivano in termini di Inps, dichiarazione del sostituto d'imposta, ecc..ecc..

<sup>52</sup> Innanzitutto norme di carattere fiscale che non innovano, ma anzi "complicano" andando ad interferire o a sovrapporsi ad aspetti di carattere ed entità molto diversi.

### *Riferimenti bibliografici*

- Addabbo T., Borghi V. (2001), *Riconoscere il lavoro*, Franco Angeli, Milano.
- Addabbo T., Borghi V. (2001), *Lavoro in movimento. Collaborazioni coordinate e continuative: riflessioni di una ricerca sul campo*, in *Economia & Lavoro*, n. 3.
- Alesina A., Marè M. (1996), *Evasione e debito*, in *Monorchio A. (a cura di) La finanza pubblica dopo la svolta del 1992*, il Mulino.
- Altieri G., Carrieri M. (2000), *Il popolo del 10%*, Donzelli ed.
- Barbieri P. (1999) *Liberi di rischiare. Vecchi e nuovi laboratori autonomi*, in *Stato e Mercato*, n. 56
- Bertolini S. (2001), *Forme di lavoro atipiche e meccanismi di regolazione sociale: il mercato delle collaborazioni coordinate e continuative*, in *XVI Riunione Aiel*, Firenze.
- Bernardi L., Bernasconi M. (1996), *L'evasione fiscale in Italia: evidenze empiriche*, in "L'evasione fiscale: una decisione economica", *Il Fisco*.
- Boitani A., Pellegrini G. (1998), *Lo sviluppo di nuove attività produttive: i servizi*, in *Ciocca P.L. (a cura di), Disoccupazione di fine secolo*, Boringhieri ed.
- Botarelli S. (1989), *Redditi da lavoro dipendente ed evasione*, in *Studi Economici*, n. 39.
- Brown C.V. (1983), *Taxation and Incentive to work*, Oxford University Press, New York.
- Cannari L., Ceriani V., D'Alessio G. (1995), *Il recupero degli imponibili soggetti a tassazione*, Banca d'Italia, Roma.
- Chelli F., Rosti L. (1996) *Le matrici dei flussi e le tendenze nel mercato del lavoro*, in *Economia & Lavoro*, n. 3
- Chelli F., Rosti L. (1998), *Un'analisi dei flussi del mercato del lavoro: l'occupazione indipendente*, in *Politica economica*, n. 3.
- Esping-Andersen G. (1999), *Serve la deregolazione del mercato? Occupazione e disoccupazione in America ed Europa*, in *Stato e Mercato*, n. 56
- Ferraresi P.M., Segre G. (2002), *Il futuro previdenziale dei lavoratori parasubordinati*, in *Il futuro dei sistemi di welfare nazionali tra integrazione europea e decentramento regionale*, Siep, Pavia.

Frey L., Croce G. (a cura di), Flessibilità, precarietà e politiche del lavoro, in Quaderni di Economia del Lavoro, n.73/2002.

Garen J. (1998), Self-employment, Pay Systems, and the theory of the firm: an empirical analysis, in Journal of Economic Behavior & Organization, n. 36

Ichino P. (1996), Il lavoro e il mercato, Mondadori.

Irpet (2002), L'Irap e la pressione fiscale sulle imprese in Toscana, Regione Toscana.

Lucas R. (1978), On the size distribution of business Firms, in The Bell Journal of Economics, n. 9.

Isfol (2001), La valutazione delle politiche per il lavoro, Franco Angeli, Milano.

Istat (2000), Rapporto annuale. La situazione del paese nel 1999, Roma.

Lusignoli L., Paziienza M.G. (2000), L'impatto della riforma tributaria sul sistema produttivo italiano: una simulazione, in Fra decentramento amministrativo e integrazione europea, Il Mulino.

Maurizi G., Monacelli D. (2002), Il processo di riforma della tassazione dei redditi societari in Italia, in Il futuro dei sistemi di welfare nazionali tra integrazione europea e decentramento regionale, Siep, Pavia.

Monacelli D. (1996), Problemi di stima dell'evasione fiscale: una rassegna dei metodi e degli studi per l'Italia, in Economia pubblica, n. 6.

Paolini D. (2001), Ricerca bilaterale e lavoro temporaneo, in Economia & Lavoro, n. 3.

Pestieau P., Possen U (1991), Tax evasion and occupational choice, in Journal of Public Economics, n. 1.

Ricci L. (1996), Tra lavoro dipendente e lavoro autonomo: il caso delle collaborazioni coordinate e continuative, in Rossi N. (a cura di), Competizione e giustizia sociale, Il Mulino.

Rosti L. (1998), La scelta di un'occupazione indipendente, in Giovani, donne e microimprese, Ed. Guerini A. e Associati, Milano

Rosti L. (2000), L'imprenditorialità femminile: il fondamento empirico di un'azione positiva. Dip. Economia politica e metodi Quantitativi, Pavia.

Samek Lodovici M., Semenza R. (2001), L'occupazione non standard, Franco Angeli.

Semenza R. (2000), Nuove forme di lavoro autonomo, in Stato e Mercato, n. 2.

Stigler G.J. (1962), Information in the labour market, in Journal of Political Economy.

Torrini R. (2000), La diffusione del lavoro autonomo nei paesi industrializzati: alla ricerca di una spiegazione per l'anomalia italiana, Banca d'Italia, Roma.

Tronti L. (2001), Lavoro atipico e occupabilità nel ciclo di vita: quali politiche per un mercato del lavoro che cambia?, in *Economia & Lavoro*, n. 3.