

SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XVII LEGISLATURA —————

Doc. LVII

n. 1-bis

ALLEGATO II

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2013

*(Articoli 7, comma 2, lettera b), e 10-bis della legge 31 dicembre 2009, n. 196,
e successive modificazioni)*

Presentata dal Presidente del Consiglio dei ministri

(LETTA)

e dal Ministro dell'economia e delle finanze

(SACCOMANNI)

—————
Comunicata alla Presidenza il 23 settembre 2013
—————

ALLEGATO II

**Rapporto concernente i risultati conseguiti
in materia di contrasto all'evasione fiscale**

INDICE

Premessa	<i>Pag.</i>	5
CAPITOLO 1: Stato della <i>compliance</i>	»	7
CAPITOLO 2: Risultati 2012 dell'attività di contrasto all'evasione fiscale	»	38
CAPITOLO 3: Strategie di contrasto all'evasione fiscale	»	59
CAPITOLO 4: Studi sulla propensione ad adempiere agli obblighi fiscali	»	66

Premessa

Il comma 36.1 dell'articolo 2 del decreto-legge 138/2011, introdotto dall'articolo 1, comma 299, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013) prevede che «Il Ministro dell'economia e delle finanze presenta annualmente, in allegato alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, un rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale. Il rapporto indica, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale, le aggiorna e confronta i risultati con gli obiettivi, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti».

Nel presente rapporto, predisposto in attuazione della predetta disposizione, sono evidenziati i risultati dell'attività di contrasto all'evasione fiscale svolta nell'anno 2012 dalle strutture dell'Amministrazione finanziaria, inclusi gli effetti realizzati nel 2012 da specifiche misure normative introdotte negli anni precedenti il 2012.

Il documento di economia e finanza 2013 ha già anticipato, nella sezione 2^ "Analisi e tendenze della finanza pubblica" i risultati, specificatamente in termini di gettito, relativi all'anno 2012 indicando al paragrafo VII la valutazione delle maggiori entrate strutturali ed effettivamente incassate derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale ai sensi del comma 36 dell'articolo 2 del richiamato decreto-legge 138/2011.

Il gettito incassato nel 2012 è risultato di 12,5 miliardi di euro (tributi erariali e tributi non erariali), in linea con il dato relativo all'annualità precedente. Con riferimento ai soli tributi erariali (circa 10,2 miliardi di euro) l'ammontare incassato nel 2012 risulta contabilizzato nei pertinenti capitoli/articoli del rendiconto generale dello Stato per l'anno 2012, con un maggior gettito di 0,5 miliardi di euro rispetto alle previsioni assestate per l'anno 2012 (9,7 miliardi di euro).

Il Rapporto evidenzia in primo luogo lo stato della "compliance" in Italia con i dati delle più recenti stime del sommerso e del tax gap per alcuni tributi; nei capitoli seguenti si illustrano i principali risultati conseguiti nel 2012 relativamente all'azione di contrasto all'evasione, (confrontandoli con quelli dell'anno precedente e con quanto inizialmente previsto) e le principali strategie messe in atto dall'Amministrazione finanziaria per la lotta ai fenomeni evasivi ed elusivi. Infine nell'ultimo capitolo si riportano i risultati, in alcuni casi ancora provvisori, di recenti studi svolti dall'Amministrazione al fine di stimare l'effetto di deterrenza esercitato dall'attività di prevenzione e contrasto all'evasione. Occorre però sottolineare che tale campo di ricerca risulta caratterizzato ancora da un elevato grado di sperimentalità; ciò nonostante questi primi risultati

possono fornire, pur con le dovute cautele, utili indicazioni all'orientamento delle attività di prevenzione e contrasto.

Tutto quanto segue riflette la legislazione vigente sulla quale a breve si interverrà in sede di attuazione della delega fiscale all'esame del Parlamento (A.C. 282 e abbinati).

La delega fiscale prevede interventi che rafforzeranno il contrasto all'evasione, razionalizzando la disciplina dell'accertamento e del contenzioso tributario. Il rafforzamento delle misure volte a contrastare l'evasione fiscale è previsto dalla delega fiscale in particolare in materia di tracciabilità, di fatturazione elettronica e di contrasto alle frodi fiscali. La delega prevede, inoltre, la definizione di una metodologia di rilevazione dell'evasione fiscale riferita ai principali tributi e la revisione delle cosiddette « spese fiscali » (tax expenditures), inserite sistematicamente all'interno della procedura di bilancio. In particolare, il monitoraggio e la diffusione dei risultati della lotta all'evasione è indispensabile tanto per mantenere alta l'attenzione sul tema quanto per affinare le stesse strategie di contrasto.

Capitolo 1: Stato della *compliance*

1.1 STUDIO SUL SOMMERSO ISTAT (2008), CON RIFERIMENTO A COMMISSIONE “GIOVANNINI” E LEGGE DELEGA PER LA STIMA UFFICIALE *TAX GAP*

1.1.1 *Il sommerso stimato dall’ISTAT*

Un punto di riferimento essenziale per le analisi sulla *compliance* è rappresentato dalle stime elaborate dall’ISTAT sul Pil e sull’occupazione attribuibili alla parte di economia non osservata costituita dal sommerso economico¹, ovvero quell’insieme di attività produttive che, pur essendo perfettamente lecite e legali, vengono svolte contravvenendo a norme fiscali e contributive al fine di ridurre i costi di produzione.

Le metodologie di stima adottate per la quantificazione dell’economia sommersa sono approvate dall’Unione Europea² e condivise tra gli stati membri al fine di ottenere una misura esaustiva del Pil, che rende tale aggregato confrontabile fra i vari Paesi e utilizzabile per il calcolo dei principali indicatori di *policy* comunitaria (come ad esempio i parametri di Maastricht).

Una componente rilevante del sommerso economico è rappresentata dal valore aggiunto non dichiarato e alla cui produzione partecipano lavoratori non regolari.

Il totale dell’*input* di lavoro è dato dalla somma delle seguenti posizioni:

1. “regolari”, ovvero registrate e osservabili dalle istituzioni fiscali e contributive e da quelle statistiche e amministrative;
2. “non regolari”, cioè quelle che non rispettano la normativa vigente in materia fiscale e contributiva, quindi non osservabili direttamente presso le imprese, le istituzioni e le fonti amministrative³.

L’ISTAT non diffonde una stima puntuale dell’economia sommersa, ma un intervallo fra le due stime che rappresentano un’ipotesi di minima e un’ipotesi di massima della dimensione del fenomeno. La scelta di fornire una stima intervallare appare giustificabile alla luce della difficoltà di misurare entità non direttamente osservabili. Tuttavia, l’ampiezza limitata dell’intervallo consente di utilizzare tale stima come valido riferimento per le decisioni di politica economica.

Le ultime stime diffuse dall’ISTAT si riferiscono all’anno 2008 e quantificano il valore aggiunto prodotto nell’area del sommerso economico in un valore compreso tra un minimo di 255 miliardi di euro ed un massimo di 275 miliardi di euro, pari rispettivamente al 16,3 e al 17,5 per cento del Pil (Tabella 1.1.1.1). Nel 2000, l’ampiezza dell’economia sommersa oscillava tra i 217 e i 228 miliardi di euro, rispettivamente il 18,2 e il 19,1 per cento del Pil.

¹ Per la fonte dei dati si veda ISTAT (2010). Le informazioni riportate nel presente paragrafo sono tratte da Giovannini (2011).

² La metodologia di stima utilizzata dall’Istat è coerente con le definizioni contenute nel Sec95 (Eurostat, 2006) e, per la sua completezza, consistenza e replicabilità, ha assunto un rilievo particolare all’interno della statistica ufficiale europea. L’impianto metodologico (descritto sinteticamente nel relativo approfondimento) ha la funzione primaria di garantire stime dell’economia non osservata coerenti con le stime complessive degli aggregati economici.

³ Rimangono escluse dalla stima tutte le diverse forme d’irregolarità parziale (il cosiddetto lavoro grigio), in genere connesse al ridotto pagamento dei contributi, alla pratica della retribuzione fuori busta, all’utilizzo irregolare di contratti di prestazione d’opera.

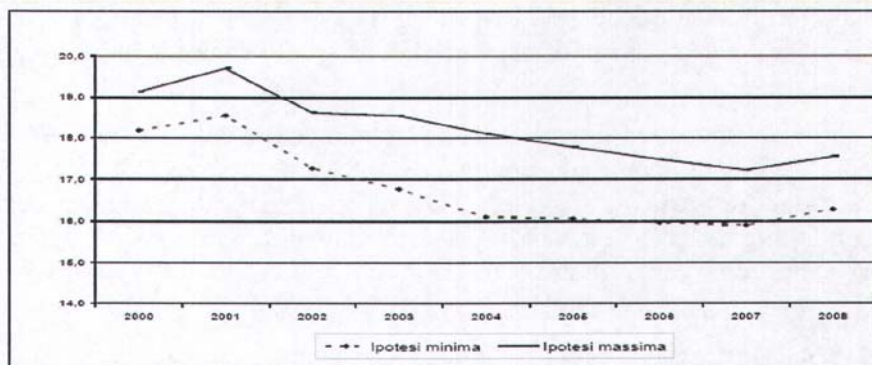
Tabella 1.1.1.1
Valore aggiunto prodotto dall'area del sommerso economico. Anni 2000- 2008

ANNI	Ipotesi minima (A)			Ipotesi massima (B)		
	Milioni di euro	Variazioni percentuali	% sul Pil	Milioni di euro	Variazioni percentuali	% sul Pil
2000	216.514	-	18,2	227.994	-	19,1
2001	231.479	6,9	18,5	245.950	7,9	19,7
2002	223.721	-3,4	17,3	241.030	-2,0	18,6
2003	223.897	0,1	16,8	247.566	2,7	18,5
2004	224.203	0,1	16,1	252.064	1,8	18,1
2005	229.706	2,5	16,1	254.096	0,8	17,8
2006	237.151	3,2	16,0	259.584	2,2	17,5
2007	246.060	3,8	15,9	266.294	2,6	17,2
2008	255.365	3,8	16,3	275.046	3,3	17,5

Fonte: ISTAT

La Figura 1.1 evidenzia una tendenziale diminuzione del fenomeno nell'intero arco temporale considerato. In particolare, dopo il considerevole incremento del 2001 che, nell'ipotesi massima, ha portato il peso del sommerso al 19,7 per cento del Pil, è seguita una fase discendente che ha raggiunto il suo valore minimo nel 2007 (17,2%). Nel 2008 si osserva una nuova inversione di tendenza rappresentabile da una lieve crescita dell'incidenza del fenomeno sostanziata da un valore pari al 17,4%.

Figura 1.1 - Quota del valore aggiunto prodotto dall'area del sommerso economico sul Pil. Anni 2000-2008



La Tabella 1.1.1.2 consente di apprezzare la porzione di sommerso economico prodotto tramite l'impiego di lavoro irregolare. Nel 2002 si apre una fase in cui il peso, sia in termini assoluti che relativi, della componente di valore aggiunto riconducibile all'utilizzo di lavoro non regolare vede una progressiva riduzione per effetto, principalmente, della sanatoria di legge a favore dei lavoratori extra-comunitari occupati in modo non regolare (legge n.189 del 30 luglio 2002⁴). Tale sanatoria ha prodotto "effetti di travaso" dal segmento di occupazione non regolare verso il segmento dei regolari anche nell'anno successivo. A partire dal 2004 gli effetti della sanatoria del 2002 relativa ai

⁴ La cosiddetta legge Bossi-Fini del 2002 ha consentito, in particolare, la regolarizzazione di circa 600 mila stranieri. I successivi decreti governativi, con la definizione delle quote d'ingresso annuali fino al 2007, hanno costituito per i lavoratori stranieri ulteriori occasioni di passaggio da una condizione di non regolarità ad una condizione di regolarità.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

lavoratori extra-comunitari cessano, ma il fenomeno dell'utilizzo di lavoratori non regolari da parte di imprese e famiglie non sembra arrestarsi.

Tabella 1.1.1.2**Valore aggiunto prodotto nell'area del sommerso economico per tipologia dell'integrazione - Anni 2000-2006**

Anni	Correzione del fatturato e dei costi intermedi			Lavoro non regolare			Riconciliazione stime offerta e domanda		
	Milioni di euro	% sull'ipotesi massima	% sul Pil	Milioni di Euro	% sull'ipotesi massima	% sul Pil	Milioni di euro	% sull'ipotesi massima	% sul Pil
2000	126.784	55,6	10,6	89.730	39,4	7,5	11.480	5,0	1,0
2001	136.415	55,5	10,9	95.064	38,7	7,6	14.471	5,9	1,2
2002	131.983	54,8	10,2	91.738	38,1	7,1	17.309	7,2	1,3
2003	136.241	55,0	10,2	87.656	35,4	6,6	23.669	9,6	1,8
2004	134.641	53,4	9,7	89.562	35,5	6,4	27.861	11,1	2,0
2005	137.030	53,9	9,6	92.676	36,5	6,5	24.390	9,6	1,7
2006	137.825	53,1	9,1	99.326	38,3	6,7	22.433	8,6	1,5
2007	143.865	54,0	9,3	102.194	38,4	6,6	20.234	7,6	1,3
2008	153.015	55,6	9,8	102.349	37,2	6,5	19.681	7,2	1,3

Fonte: ISTAT

I settori di attività economica presentano differenze marcate in relazione alla quota di valore aggiunto prodotto (Tabella 1.1.1.3). Prendendo in considerazione l'ipotesi massima, con riferimento all'anno 2008, il valore aggiunto sommerso nel settore agricolo è pari al 32,8 per cento del totale di branca (9.188 milioni di euro), nel settore industriale al 12,4 per cento (52.881 milioni di euro) e nel terziario al 20,9 per cento (212.978 milioni di euro).

Tabella 1.1.1.3**Valore aggiunto prodotto nell'area del sommerso economico per settore di attività economica - Anni 2000-2008, Ipotesi massima**

ANNI	Agricoltura		Industria		Servizi	
	Milioni di euro	% sul valore aggiunto ai prezzi al produttore della branca	Milioni di euro	% sul valore aggiunto ai prezzi al produttore della branca	Milioni di euro	% sul valore aggiunto ai prezzi al produttore della branca
2000	8.047	29,7	47.995	14,0	171.952	23,2
2001	8.188	29,9	53.071	14,9	184.691	23,5
2002	7.739	28,4	53.216	14,6	180.075	21,9
2003	7.606	27,5	50.630	13,7	189.330	22,1
2004	8.463	29,5	48.520	12,7	195.081	21,8
2005	8.321	31,1	45.784	11,7	199.991	21,7
2006	8.622	31,5	47.493	11,6	203.470	21,3
2007	9.102	32,4	49.698	11,6	207.494	20,9
2008	9.188	32,8	52.881	12,4	212.978	20,9

Fonte: ISTAT

Affinando il livello di analisi, le stime sul sommerso economico sono disponibili - per il solo 2005 - per 16 settori di attività economica (Tabella 1.1.1.4)⁵: a tale livello di disaggregazione la variabilità intra-settoriale è molto elevata. Nell'industria, la percentuale di sommerso sul valore aggiunto è minima nelle imprese che producono coke, petrolio e prodotti chimici (6 per cento sul valore

⁵ A tale livello di disaggregazione il dato è necessariamente meno attendibile dell'articolazione a tre settori di attività economica. Per tale motivo non vengono presentate le diverse componenti, ma solamente l'ipotesi massima.

aggiunto), nelle imprese metalmeccaniche (5 per cento) e in quelle dell'elettricità, gas e acqua (1,8 per cento). I tre settori sono, infatti, caratterizzati da una forte concentrazione di imprese di grandi dimensioni, che, per loro natura, hanno una minore propensione a porre in essere azioni fraudolente attraverso la sottodichiarazione del reddito d'impresa. Per contro, la percentuale di valore aggiunto prodotto dall'area del sommerso economico arriva al 28,4 per cento nel settore delle costruzioni, dove è consistente sia la presenza d'impresе di piccole e di piccolissime dimensioni sia l'incidenza della componente di lavoro irregolare.

Ancora più marcata risulta la variabilità intra-settoriale nel terziario⁶, dove si passa dal 6,4 per cento del credito e delle assicurazioni al 56,8 per cento degli alberghi e pubblici esercizi. È opportuno sottolineare che quest'ultimo settore presenta al suo interno realtà molto differenziate: dagli alberghi ai campeggi, dai ristoranti ai bar e alle mense. Anche in tale comparto è particolarmente significativa la componente del lavoro irregolare.

Tabella 1.1.1.4

Valore aggiunto prodotto nell'area del sommerso economico per 16 settori di attività economica – Anno 2005

SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA		% sul valore aggiunto ai prezzi al produttore Ipotesi max
Agricoltura, silvicoltura e pesca	<i>Agricoltura, silvicoltura e pesca</i>	31,1 31,1
	<i>Alimentari, bevande e tabacco</i>	11,7 10,7
Industria	<i>Tessili, abbigliamento, pelli e calzature</i>	13,7
	<i>Coke, petrolio e prodotti chimici</i>	6,0
	<i>Prodotti metalmeccanici</i>	5,0
	<i>Altri prodotti industriali</i>	11,0
	<i>Elettrica, gas e acqua</i>	1,8
	<i>Costruzioni</i>	28,4
	<i>Commercio</i>	21,7 32,1
Servizi	<i>Alberghi e pubblici esercizi</i>	56,8
	<i>Trasporti e comunicazioni</i>	33,9
	<i>Credito e assicurazione</i>	6,4
	<i>Servizi alle imprese</i>	21,5
	<i>Pubblica amministrazione</i>	0,0
	<i>Istruzione, Sanità e altri servizi sociali</i>	36,8
	<i>Servizi domestici</i>	52,9
Totale economia (percentuale sul Pil)		ip. Min= 16,1 ip. Max=17,8

Fonte: ISTAT

Il ricorso al lavoro non regolare da parte di famiglie e imprese è un fenomeno che caratterizza il mercato del lavoro italiano da molti anni. Nel 2009, sono circa 2 milioni e 966 mila le unità di lavoro⁷ non regolari occupate in prevalenza come dipendenti (circa 2 milioni e 326 mila rispetto alle 640 mila unità di lavoro indipendenti), mentre nel 2001 tale componente dell'occupazione raggiungeva 3 milioni e 280 mila unità (Tabella 1.1.1.5).

Alla riduzione delle unità di lavoro non regolari si è accompagnata, nello stesso periodo, una crescita delle unità di lavoro regolari. Oltre a fattori strettamente legati all'andamento del sistema

⁶ Il valore aggiunto sommerso è nullo per le Amministrazioni Pubbliche.

⁷ Le ULA sono le unità di analisi che quantificano in modo omogeneo il volume di lavoro svolto da coloro che partecipano al processo di produzione; sono ottenute dalla somma delle posizioni lavorative a tempo pieno e di quelle a tempo parziale (principali e secondarie) trasformate in unità equivalenti a tempo pieno.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

economico, queste diverse dinamiche del lavoro regolare e non regolare sembrano essere in larga misura riconducibili a vari interventi normativi relativi al mercato del lavoro e volti a regolamentare il lavoro degli stranieri non residenti sul territorio.

Nello specifico, la normativa del mercato del lavoro è stata modificata dall'inizio del duemila introducendo maggiore flessibilità sia in relazione alla durata del contratto sia all'orario di lavoro attraverso l'introduzione di nuove tipologie contrattuali; il lavoro interinale, ad esempio, ha prodotto una riduzione dell'occupazione dipendente irregolare a vantaggio di quella regolare. Tali forme di intervento hanno avuto, inoltre, un rilevante impatto sul lavoro indipendente; in particolare, il ricorso da parte delle imprese ai contratti di collaborazione coordinata e continuativa ha contribuito alla crescita del lavoro autonomo almeno fino al 2003. A partire dal 2004, con l'introduzione delle collaborazioni a progetto⁸ si è assistito ad una contrazione del lavoro autonomo regolare dovuta alla presenza di requisiti più restrittivi per il ricorso a questa forma contrattuale che ne hanno limitato l'utilizzo come forma sostitutiva di contratti di lavoro dipendente.

Tabella 1.1.1.5**Unità di lavoro regolari e non regolari per posizione nella professione - Anni 2001-2009 (migliaia)**

ANNI	Regolari	Non regolari	Totale	Tasso regolarità	Tasso Irregolarità
TOTALE					
2001	20548,4	3280,2	23828,6	86,2	13,8
2002	21076,4	3055,8	24132,2	87,3	12,7
2003	21471,2	2811,7	24282,9	88,4	11,6
2004	21510,0	2863,0	24373,0	88,3	11,7
2005	21478,9	2932,7	24411,6	88,0	12,0
2006	21812,8	2975,9	24788,7	88,0	12,0
2007	22058,4	2968,0	25026,4	88,1	11,9
2008	21971,7	2957,9	24929,6	88,1	11,9
2009	21303,9	2965,6	24269,5	87,8	12,2
DIPENDENTI					
2001	13980,9	2672,9	16653,8	84,0	16,0
2002	14531,4	2426,9	16958,3	85,7	14,3
2003	14817,1	2175,2	16992,3	87,2	12,8
2004	14816,2	2226,7	17042,9	86,9	13,1
2005	15022,1	2284,8	17306,9	86,8	13,2
2006	15311,3	2322,1	17633,4	86,8	13,2
2007	15578,8	2318,0	17896,8	87,0	13,0
2008	15597,4	2312,7	17910,1	87,1	12,9
2009	15106,7	2325,7	17432,4	86,7	13,3
INDIPENDENTI					
2001	6567,5	607,3	7174,8	91,5	8,5
2002	6545,0	628,9	7173,9	91,2	8,8
2003	6654,1	636,5	7290,6	91,3	8,7
2004	6693,8	636,3	7330,1	91,3	8,7
2005	6456,8	647,9	7104,7	90,9	9,1
2006	6501,5	653,8	7155,3	90,9	9,1
2007	6479,6	650,0	7129,6	90,9	9,1
2008	6374,3	645,2	7019,5	90,8	9,2
2009	6197,2	639,9	6837,1	90,6	9,4

Fonte: ISTAT

⁸ Legge 30 del 2003 e decreto attuativo 276/2003.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Gli effetti di contenimento del lavoro non regolare determinati dai differenti strumenti normativi impiegati emergono da un esame più dettagliato delle relative componenti.

La metodologia di stima dell'*input* di lavoro non regolare consente, infatti, di individuare separatamente tre diverse tipologie occupazionali:

- 1) gli irregolari residenti, ossia le persone occupate italiane e straniere iscritte in anagrafe, che si dichiarano nelle indagini presso le famiglie, ma non risultano presso le imprese;
- 2) gli stranieri non regolari e non residenti che, in quanto tali, non sono visibili al fisco e quindi esclusi dal campo di osservazione delle indagini presso le famiglie;
- 3) le attività plurime non regolari, stimate con metodi indiretti per cogliere prestazioni lavorative svolte come seconde attività sia da residenti che da non residenti, tipicamente nei settori dei trasporti, costruzioni, alberghi, pubblici esercizi e servizi domestici.

Gli irregolari residenti rappresentano la componente più rilevante delle unità di lavoro non regolari in tutto il periodo e si attestano nel 2009 intorno a 1 milione e 652 mila unità (Tabella 1.1.1.6).

L'altra componente rilevante è rappresentata dalle unità di lavoro riferibili alle posizioni plurime, che si attestano intorno alle 937 mila unità.

Gli stranieri clandestini rappresentano, invece, la componente più ridotta del lavoro non regolare e sono valutati in circa 377 mila unità di lavoro nel 2009. Nonostante gli ultimi interventi di sanatoria, tuttavia, è da rilevare che nel periodo 2003-2008 il numero di lavoratori stranieri irregolari è cresciuto, subendo un'ulteriore inversione di tendenza solo nel 2009. Tale dinamica è presumibilmente dovuta ad una tendenziale crescita della domanda di lavoro da parte delle famiglie (in particolare colf e badanti) che nel 2009 è stata controbilanciata dalla perdita complessiva di occupazione (inclusi gli stranieri) che ha riguardato le imprese a causa della crisi economica.

Tabella 1.1.1.6

Unità di lavoro non regolari per tipologia di occupazione. Anni 2001-2009 (in migliaia)

ANNI	Irregolari residenti	Stranieri non residenti	Posizioni plurime	Totale economia
2001	1625,5	721,1	933,6	3280,2
2002	1643,6	464,1	948,1	3055,8
2003	1686,3	113,5	1011,9	2811,7
2004	1627,7	213,3	1022,0	2863,0
2005	1609,7	274,3	1048,7	2932,7
2006	1622,9	352,1	1000,9	2975,9
2007	1617,7	382,7	967,6	2968,0
2008	1606,2	407,3	944,4	2957,9
2009	1652,0	377,1	936,5	2965,6
COMPOSIZIONE PERCENTUALE				
2001	49,6	22,0	28,5	100,0
2002	53,8	15,2	31,0	100,0
2003	60,0	4,0	36,0	100,0
2004	56,9	7,5	35,7	100,0
2005	54,9	9,4	35,8	100,0
2006	54,5	11,8	33,6	100,0
2007	54,5	12,9	32,6	100,0
2008	54,3	13,8	31,9	100,0
2009	55,7	12,7	31,6	100,0

Fonte: ISTAT

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Nel periodo 2001-2008, gli interventi normativi hanno quindi agito nella direzione di un contenimento del lavoro non regolare, consentendo di trasformare lavoratori già occupati irregolarmente in posizioni lavorative regolari.

La crisi economica del 2009, invece, ha dato luogo ad un differente quadro che, sebbene ancora basato su evidenze statistiche che dovranno essere consolidate, evidenzia una riduzione complessiva dell'occupazione ed, in particolare, una forte contrazione del lavoro regolare accompagnata da una lieve crescita del lavoro non regolare. La diversa dinamica del lavoro regolare e non regolare ha determinato una modesta crescita del tasso d'irregolarità che è passato dall'11,9 per cento del 2008 al 12,2 per cento nel 2009.

L'analisi a livello settoriale (Tabella 1.1.1.7) mostra come i settori produttivi siano interessati dal lavoro non regolare in misura differente. Il settore con la maggiore incidenza di unità di lavoro non regolari è quello dell'Agricoltura, che ha visto il tasso di irregolarità crescere nel periodo dal 20,9 per cento del 2001 al 24,5 per cento del 2009. La rilevanza del fenomeno è riconducibile al carattere stagionale dell'attività agricola e al forte ricorso al lavoro "a giornata", fattori che non hanno trovato nelle innovazioni normative strumenti di contrasto sufficienti a ridurre l'impiego di manodopera non regolare.

Il settore industriale è quello che presenta il minor tasso di irregolarità: in particolare, l'Industria in senso stretto è marginalmente coinvolta dal fenomeno del lavoro non regolare, che dal 2001 ad oggi si è mantenuto intorno al 4 per cento. Diverso è il caso del settore delle Costruzioni in cui permane, invece, una quota di lavoro non regolare significativa, passata dal 15,7 per cento del 2001 al 10,5 per cento del 2009. La dinamica del lavoro non regolare in questo settore sembra essere stata fortemente influenzata dagli interventi di regolarizzazione degli stranieri irregolari.

Il settore dei servizi è interessato dal fenomeno del lavoro non regolare in misure differenti a seconda dei comparti. Il tasso di irregolarità è rilevante nei comparti del Commercio, Riparazioni, Alberghi e Ristoranti, Trasporti e Comunicazioni (18,7 per cento nel 2009); si tratta infatti di settori, in particolare quello degli alberghi e dei pubblici esercizi, che utilizzano in misura consistente seconde attività prestate in forma marginale, occasionale e non regolare, sia da personale alle dipendenze che da lavoratori indipendenti (prevalentemente familiari coadiuvanti). Più modesto e stabile nel tempo è l'impiego del lavoro non regolare nel comparto dell'intermediazione monetaria e finanziaria e delle attività immobiliari e imprenditoriali (9,9 per cento nel 2009).

Tabella 1.1.1.7**Tasso di irregolarità delle unità di lavoro per settore di attività economica - Anni 2001-2009**

SETTORE DI ATTIVITÀ	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Agricoltura	20,9	21,0	18,3	18,9	22,1	22,7	23,9	24,5	24,5
Industria:	7,4	6,6	5,7	5,7	5,8	5,9	5,6	5,7	6,2
- Industria in senso stretto	4,6	4,2	3,8	3,8	3,8	3,8	3,9	4,0	4,4
- Costruzioni	15,7	13,3	11,2	10,9	11,0	11,3	10,1	9,8	10,5
Servizi:	15,8	14,5	13,5	13,6	13,8	13,7	13,5	13,5	13,7
- Commercio, alberghi, pubblici esercizi, riparazioni; trasporti	19,7	19,5	18,4	18,4	19,0	18,5	18,0	18,0	18,7
- Intermediazione monetaria e finanziaria, attività imprenditoriali e immobiliari	10,4	10,0	10,1	9,4	9,0	8,9	8,9	9,1	9,9
- Altri servizi	14,5	11,8	10,2	10,9	11,1	11,3	11,4	11,3	10,6
Totale	13,8	12,7	11,6	11,7	12,0	12,0	11,9	11,9	12,2

Fonte: ISTAT

Il tasso di irregolarità nel settore degli Altri Servizi risulta molto vicino alla media del totale dell'economia e presenta una dinamica complessiva in diminuzione, passando dal 14,5 per cento nel 2001 al 10,6 per cento nel 2009. Il settore presenta, tuttavia, incidenze del lavoro non regolare molto differenti tra i comparti, comprendendo al suo interno le attività svolte della Pubblica Amministrazione, caratterizzate dall'impiego di solo lavoro regolare, e le attività dei Servizi privati alla persona e alle famiglie, comprensive dei Servizi domestici che impiegano in misura rilevante di lavoro non regolare. Quest'ultimo settore, ad alta domanda di lavoro non specializzato e a tempo parziale, ha colmato la ridotta disponibilità di manodopera residente impiegando circa la metà della manodopera straniera non regolare; inoltre le famiglie offrono attività lavorative a tempo ridotto determinando per i lavoratori la necessità di ricoprire più posizioni lavorative di cui generalmente solo la principale è svolta in forma regolare. Se dal settore terziario si esclude il settore della Pubblica Amministrazione, il tasso di irregolarità nel 2009 passa dal 13,7 per cento al 17,4 per cento.

Il fenomeno del lavoro non regolare presenta caratteristiche fortemente differenziate a livello territoriale. La diversa intensità che assume il fenomeno si evidenzia dall'analisi dei tassi di irregolarità per ripartizione, calcolati come rapporto percentuale tra le unità di lavoro irregolari di una ripartizione geografica e il complesso delle unità di lavoro occupate nella stessa area territoriale.

Il classico schema interpretativo, largamente condiviso dagli analisti, che vede maggiori livelli di *compliance* nei confronti degli obblighi amministrativi da parte delle regioni del Nord e del Centro, è pienamente rispettato anche nel caso dei pagamenti contributivi. La quota di lavoro irregolare del Mezzogiorno, infatti, è quasi doppia rispetto a quella del Centro-Nord nel suo complesso.

Tra il 2001 e il 2009, l'occupazione irregolare si è complessivamente ridotta a livello sia nazionale sia per macro-area (Tabella 1.1.1.8). Le flessioni più marcate del tasso di irregolarità si registrano nel Centro (rispettivamente dal 13,1 per cento del 2001 al 10,1 per cento del 2009) e nel Mezzogiorno (dal 21,1 per cento al 18,8 per cento).

Le differenze territoriali emergono ancora più chiaramente dall'analisi dei tassi a livello regionale (Tabella 1.1.1.9). Al Centro come al Nord, si registra in tutte le regioni una tendenziale riduzione del tasso di irregolarità nel periodo dal 2001 al 2009, ad eccezione della Lombardia e della provincia autonoma di Trento. Tutte le regioni delle due ripartizioni presentano tassi di irregolarità inferiori alla media nazionale tranne la Liguria.

Le regioni meridionali evidenziano, invece, tassi di irregolarità superiori alla media nazionale, fatta eccezione per l'Abruzzo. Nel 2009, spicca il valore particolarmente alto della Calabria (29,2 per cento) seguita a distanza dalla Basilicata, dalla Sardegna e dal Molise. Nel periodo considerato le regioni meridionali presentano dinamiche molto differenti con la Campania che registra la riduzione più consistente del tasso di irregolarità (-7,7 punti percentuali) seguita dalla Sicilia. Di contro Basilicata e Calabria sono le regioni che mantengono l'incidenza del lavoro non regolare più elevata in tutto il periodo.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tabella 1.1.1.8**Unità di lavoro irregolari per ripartizione territoriale. Anni 2001-2009 (percentuale sul totale delle unità di lavoro)**

RIPARTIZIONI GEOGRAFICHE	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Nord-ovest	10,2	8,9	7,7	8,3	8,5	9,0	9,2	9,6	10,1
Nord-est	9,8	8,9	8,0	8,2	8,4	8,4	8,6	8,9	9,2
Centro	13,1	11,5	10,0	10,5	10,7	10,3	10,3	10,0	10,1
Centro-Nord	10,9	9,6	8,4	8,9	9,1	9,2	9,4	9,5	9,8
Mezzogiorno	21,1	20,4	19,7	19,2	19,7	19,5	18,6	18,3	18,8
Italia	13,8	12,7	11,6	11,7	12,0	12,0	11,9	11,9	12,2

Fonte: ISTAT

Tabella 1.1.1.9**Tasso di irregolarità delle unità di lavoro per regione. Anni 2001-2009 (percentuale sul totale delle unità di lavoro)**

REGIONI	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Piemonte	10,8	9,5	8,3	8,8	9,7	10,1	10,0	10,3	10,6
Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste	10,0	9,9	9,8	10,6	10,9	10,9	10,9	10,8	9,8
Lombardia	9,4	8,1	7,0	7,6	7,4	7,9	8,5	9,0	9,5
Bolzano/Bozen	9,1	8,8	8,8	8,5	9,0	8,4	8,2	8,8	8,6
Trento	9,1	8,4	8,0	8,3	8,8	8,7	8,6	9,0	9,4
Veneto	9,9	8,8	7,9	8,3	8,3	8,3	8,6	8,9	9,4
Friuli-Venezia Giulia	11,4	10,7	9,9	9,8	10,3	10,7	10,9	10,4	11,2
Liguria	14,0	12,2	10,9	11,7	12,7	12,8	12,2	11,9	12,9
Emilia-Romagna	9,4	8,5	7,4	7,5	7,8	7,8	8,1	8,5	8,6
Toscana	10,6	9,5	8,4	8,4	8,9	8,7	8,8	9,2	9,2
Umbria	14,8	13,0	11,0	12,0	12,1	12,6	12,7	11,8	11,2
Marche	11,8	10,5	9,8	9,8	9,6	10,0	10,2	10,0	10,8
Lazio	15,1	13,1	11,0	12,1	12,0	11,3	11,0	10,3	10,3
Abruzzo	13,5	13,6	12,0	12,0	12,7	12,3	11,5	11,9	12,0
Molise	18,2	18,5	18,1	17,3	18,2	19,3	19,7	20,2	19,9
Campania	23,0	22,2	21,2	21,0	19,8	19,1	17,6	16,3	15,3
Puglia	18,8	18,2	16,9	15,5	16,6	17,3	17,2	18,6	18,7
Basilicata	19,0	19,3	19,8	18,7	19,0	20,3	19,2	20,4	22,6
Calabria	26,0	26,0	24,7	26,2	27,6	28,3	27,5	26,6	29,2
Sicilia	23,0	21,9	21,4	19,7	21,5	20,1	19,2	18,4	19,2
Sardegna	18,4	17,2	18,2	19,6	19,1	19,8	19,0	18,1	20,3
Totale Italia	13,8	12,7	11,6	11,7	12,0	12,0	11,9	11,9	12,2

Fonte: ISTAT

Tali differenze tra le diverse zone del Paese può solo in parte essere ricondotta ad una diversa composizione settoriale e dimensionale delle rispettive economie. Tuttavia, non si può trascurare il fatto che il lavoro sommerso, oltre a essere più diffuso nelle unità produttive di minori dimensioni, è anche caratterizzato da forti specificità settoriali (Tabella 1.1.1.10 e Figura 1.2).

Nell'agricoltura, quasi un quarto dell'occupazione è irregolare, con una variabilità territoriale limitata. Il Centro è l'area che presenta il più basso tasso di irregolarità nel settore (21,8 per cento), mentre a livello regionale la minor incidenza di irregolari è registrata dalla provincia autonoma di Bolzano e dalla Toscana. Le regioni con tassi superiori alla media nazionale sono presenti in tutte le

ripartizioni, con il Friuli-Venezia Giulia che presenta il più elevato tasso del settore (31.8%).

Molto più contenuto è il tasso di irregolarità dell'Industria in senso stretto nelle regioni centro-settentrionali (con tassi pari al 3,4 per cento nel Centro, al 2,2 per cento del Nord-ovest e all'1,8 per cento del Nord-est), mentre nel Mezzogiorno esso raggiunge livelli (il 14,2 per cento nel complesso) molto superiori alla media nazionale.

Tabella 1.1.1.10

Tassi di irregolarità delle unità di lavoro per regione e settore di attività economica nel 2009
(percentuale sul totale delle unità di lavoro)

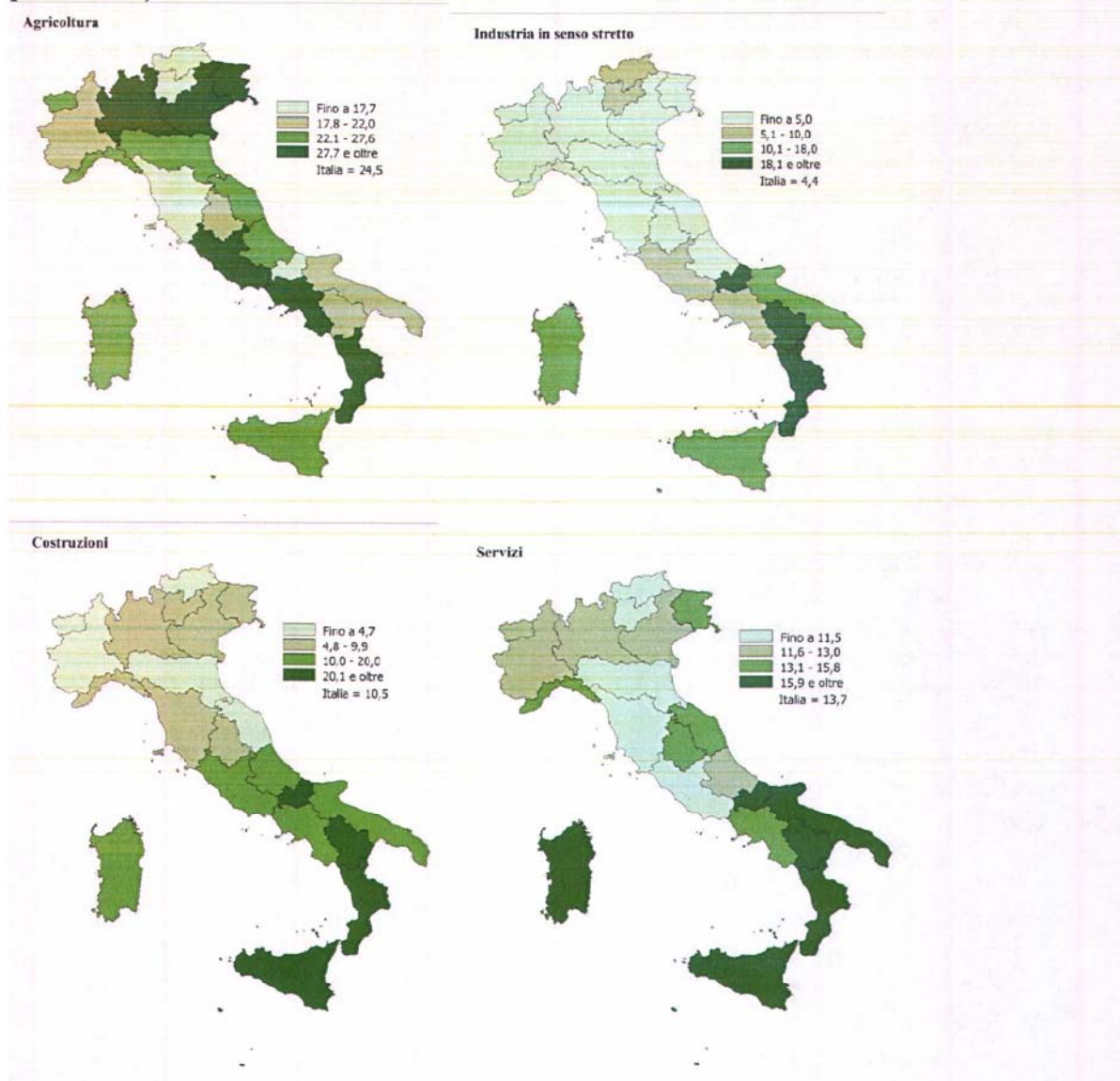
REGIONI	Totale economia	Agricoltura	Industria			Servizi
			Totale	In senso stretto	Costruzioni	
Nord-ovest	10,1	26,0	3,6	2,2	7,6	12,3
Nord-est	9,2	25,4	2,2	1,8	3,7	11,5
Centro	10,1	21,8	5,0	3,4	8,2	11,2
Mezzogiorno	18,8	24,4	16,6	14,2	20,0	18,7
Totale Italia	12,2	24,5	6,2	4,4	10,5	13,7

Fonte: ISTAT

Il settore delle Costruzioni presenta una significativa variabilità a livello di ripartizione, con il complesso delle regioni meridionali che totalizzano un valore intorno al 20 per cento mentre le regioni del Nord-est si attestano sul 3,7 per cento. Al Centro solo il Lazio registra un tasso superiore alla media nazionale (11,6 per cento), mentre nel Mezzogiorno questo avviene in tutte le regioni, con la Calabria che raggiunge il 42,9 per cento.

Nell'ambito dei Servizi, i differenziali tra le ripartizioni si riducono, riflettendo un'organizzazione del lavoro molto frammentata che rende il fenomeno relativamente diffuso su tutto il territorio nazionale, in particolare in alcuni comparti produttivi (alberghi, pubblici esercizi, servizi di trasporto in conto terzi e servizi domestici). Tuttavia, anche nei servizi si osserva una quota di lavoro irregolare nelle regioni meridionali (18,7 per cento) superiore a quella media nazionale (13,7 per cento). La regione con il tasso di irregolarità più elevato è la Calabria (27,2 per cento), quella con il tasso minimo il Trentino-Alto Adige (di poco superiore al 9 per cento).

Figura 1.2- Tassi di irregolarità delle unità di lavoro a livello settoriale. Anno 2009 (valori percentuali)



1.1.2 LA COMMISSIONE GIOVANNINI E LEGGE DELEGA PER LA STIMA UFFICIALE TAX GAP

Nella Relazione finale del gruppo di lavoro “Economia non osservata e flussi finanziari”, istituita nell’ambito dei lavori per la riforma fiscale (Giovannini, 2011) si legge:

“Le stime del “sommerso economico” elaborate e diffuse dall’Istat rappresentano un quadro di riferimento macro sulle tendenze delle dinamiche evasive, ma non consentono di quantificare, se non in modo approssimativo, il gap del gettito derivante dal non completo adempimento degli obblighi fiscali. Esiste, pertanto, un vuoto informativo relativo alla grandezza di maggiore interesse nell’ottica sia dell’analisi dei flussi di finanza pubblica, sia degli indirizzi da intraprendere nell’attività di prevenzione e recupero dell’evasione.”

Lo stesso rapporto sottolinea che, periodicamente, sono prodotte delle valutazioni sulla consistenza dell'evasione fiscale da parte di istituzioni o di ricercatori. Tuttavia, tali stime non sollecitano il formarsi di un'opinione pubblica corretta, perché forniscono dati spesso parziali e, a volte, discordanti tra loro. Per superare tali difficoltà, nel rapporto si raccomanda di realizzare una stima ufficiale dell'evasione fiscale e contributiva da affiancare alle stime dell'economia non osservata effettuate dall'Istat, e siano collegati i risultati ottenuti, in termini di perdita di gettito, con valide azioni di contrasto.

La raccomandazione è stata ripresa dalla proposta di legge delega, in discussione alla Camera⁹, in cui è riportato quanto segue:

Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme dirette a:

a) definire una metodologia di rilevazione dell'evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, utilizzando, a tal fine, criteri trasparenti e stabili nel tempo, dei quali deve essere garantita un'adeguata pubblicizzazione;

b) prevedere che i risultati siano calcolati e pubblicati con cadenza annuale;

c) istituire presso il Ministero dell'economia e delle finanze una commissione, senza diritto a compensi, emolumenti, indennità o rimborsi di spese, composta da un numero massimo di quindici esperti indicati dal Ministero dell'economia e delle finanze, dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT), dalla Banca d'Italia e dalle altre amministrazioni interessate; la commissione, che si avvale del contributo delle associazioni di categoria, degli ordini professionali, delle organizzazioni sindacali più rappresentative a livello nazionale e delle autonomie locali, redige un rapporto annuale sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, al fine di:

1) diffondere le misurazioni sull'economia non osservata, assicurando la massima disaggregazione possibile dei dati a livello territoriale, settoriale e dimensionale;

2) valutare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva, effettuando una stima ufficiale dell'ammontare delle risorse sottratte al bilancio pubblico dall'evasione fiscale e contributiva;

3) illustrare le strategie e gli interventi definiti e attuati dall'amministrazione pubblica per contrastare il fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva;

4) evidenziare i risultati ottenuti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva;

5) individuare le linee di intervento e di prevenzione contro la diffusione del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali.

A livello internazionale¹⁰, esistono metodologie che consentono di costruire una stima complessiva del *tax gap*¹¹, integrando metodologie di tipo *top down* e *bottom up*. La realizzazione di tali stime consentirebbe di allineare la realtà italiana a quelle proprie delle maggiori economie avanzate.

9 Articolo 3 comma 1, dell'A.C. 282 e abb. (Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale). Tale provvedimento riprende il Disegno di legge d'iniziativa del Governo presentato nel corso della precedente legislatura.

¹⁰ Australian Taxation Office, (2012), Danish Tax and Customs Administration, (2006), European Commission (2011), HM Revenue & Customs (2010), IRS (2012), Swedish National Tax Agency (2008).

¹¹ Si definisce *tax gap* la differenza tra quello che lo Stato effettivamente incassa tramite i tributi e quello che avrebbe dovuto incassare nel caso di perfetto adempimento fiscale (Das-Gupta, Mookherjee D. 2000; OECD, 2008). Si ricorda che il concetto di *gap* è più ampio rispetto a quello di evasione fiscale, poiché include non solo le somme intenzionalmente occultate al fisco (cioè l'evasione), ma anche quelle non dichiarate a seguito di errori nella compilazione della dichiarazione o da insolvenza dei contribuenti.

Le principali istituzioni internazionali stimano il *tax gap* complessivo, come somma dei *gap* riferibili ai singoli tributi, ciò consente di indagare i differenti meccanismi evasivi ed elusivi collegati a ciascun tributo, nonché le caratteristiche dei soggetti passivi impegnati nel versamento dell'imposta.

Oltre ad essere differenziata per tipologia di tributo, tale stima, ove possibile, è scomposta in base alla platea dei contribuenti, differenziando per: forma giuridica (persone fisiche, società, ecc.), categoria di attività economica, dimensione di impresa ed area geografica. È altresì importante distinguere l'evasione che proviene dal lavoro dipendente (sia in termini di imposte dirette che di contributi) da quella proveniente dagli altri redditi (impresa, capitale, ecc.).

Un ulteriore aspetto cruciale da considerare è quello "motivazionale", al fine di individuare, nella procedura di scomposizione del *gap*, la parte attribuibile ai comportamenti intenzionalmente evasivi da quella indotta da errori nell'interpretazione della norma o da crisi di liquidità.

La realizzazione di queste linee strategiche rientra in un programma ambizioso, che necessariamente avrà bisogno di tempi adeguati, ma realizzabile sulla base dei dati esistenti e delle conoscenze acquisite dalle amministrazioni.

1.2 ANALISI STRUTTURALI DEL *GAP* BASATE SUI DATI IRAP

L'IRAP riveste un'importanza notevole nello studio del *tax gap*, poiché la sua base imponibile, da un punto di vista definitivo, è molto simile al valore aggiunto calcolato dall'ISTAT. Il valore aggiunto, a sua volta, è l'unità elementare che concorre a determinare il PIL e, pertanto, contiene al suo interno tutti i redditi che concorrono a determinare la variazione della ricchezza di un Paese. Ne consegue che la base imponibile IRAP racchiude al suo interno le basi imponibili che derivano dall'attività di produzione di beni e servizi.

Tale caratteristica, associata alla vastità delle platee dei contribuenti interessati dal tributo, fa sì che la base imponibile IRAP sia importante non già per quanto riguarda l'evasione del tributo stesso ma perché rappresenta un indicatore macro del valore aggiunto occultato al fisco.

Inoltre, l'IRAP adotta un approccio da offerta e, quindi, si presta per effettuare analisi disaggregate per settore di attività economica.

Infine, l'IRAP, essendo un tributo regionale, è disaggregata, dagli stessi contribuenti in base alla sede dove sono ubicati gli stabilimenti produttivi, adottando un criterio analogo a quello seguito dall'ISTAT. Quest'ultima caratteristica consente di effettuare delle analisi anche su come si distribuisce il *gap* sul territorio.

La metodologia di calcolo del *gap* è di tipo "top-down"¹² e si basa sul confronto tra dati fiscali ed un corrispondente indicatore macro (sintesi dei flussi di Contabilità Nazionale) che incorpora al suo interno una stima dell'economia non osservata¹³, al fine di costruire una base imponibile "teorica" esauriente (comprensiva cioè di evasione) con la quale confrontare la base dichiarata dall'universo dei contribuenti.

¹² Per la descrizione della metodologia si rimanda a Braiotta et al. (2013).

¹³ A proposito si veda il paragrafo 1.

Più specificamente, la base IRAP desunta dalle dichiarazioni (BIRAP) è messa a confronto con il valore aggiunto di Contabilità Nazionale al costo dei fattori, che, analogamente a quanto accade per la BIRAP, esclude le imposte (sulla produzione e sui prodotti) e include i contributi (alla produzione e ai prodotti)¹⁴. Per effettuare tale confronto è necessario armonizzare le due grandezze dal punto di vista delle definizioni e delle classificazioni adottate, in modo tale che la discrepanza risultante sia attribuibile unicamente alla base IRAP non dichiarata. Tale fase è rappresentata dal legame tra dati di Contabilità Nazionale e norme fiscali illustrato in figura 1.3¹⁵.

¹⁴ I contributi alla produzione sono quelli che le unità di produzione residenti percepiscono a motivo dell'esercizio dell'attività di produzione. Le imposte sulla produzione e sulle importazioni sono prelievi obbligatori unilaterali, in denaro o natura, operati dalle AP o dalle istituzioni dell'UE su produzione e importazioni di beni e servizi, sull'utilizzazione del lavoro, sulla proprietà o sull'utilizzo di terreni, fabbricati o altri beni impiegati nell'attività di produzione. Tali imposte sono dovute indipendentemente dal conseguimento di profitti. Si distinguono in: imposte sui prodotti ed imposte sulla produzione.

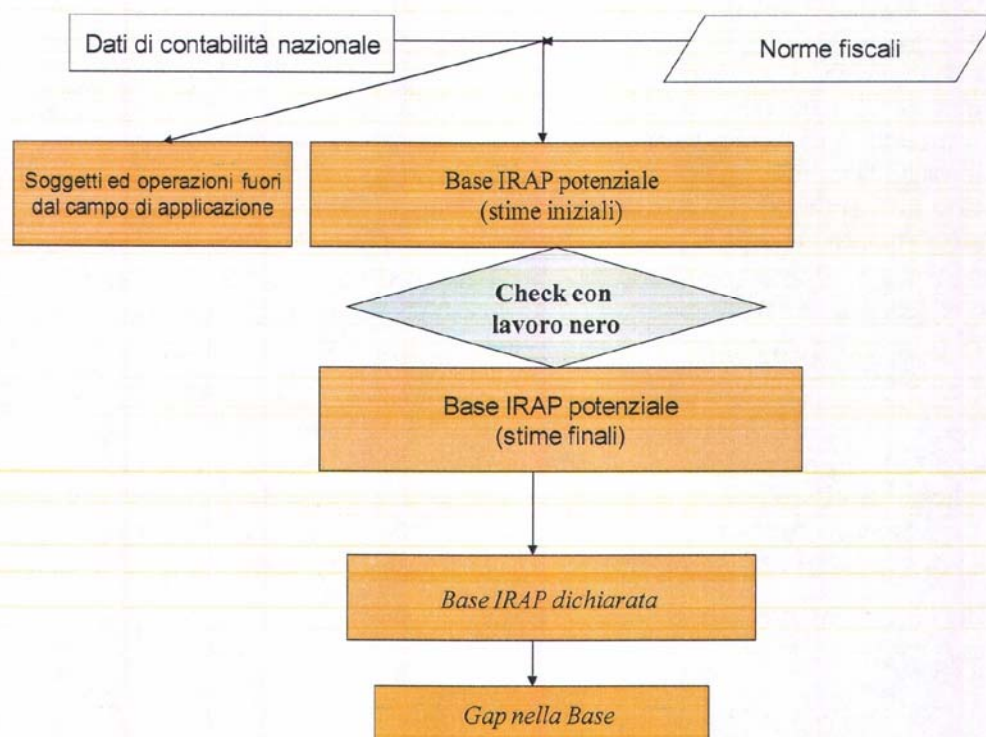
¹⁵ In una prima fase gli interventi di armonizzazione sono di finalizzati ad escludere dai dati istat i soggetti e le operazioni esclusi dal campo di applicazione del tributo. In particolare:

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

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

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

Figura 1.3 - Diagramma di rappresentazione della metodologia di stima *top-down* nella base IRAP



Un aspetto particolare riguarda la differenza tra l'unità elementare di analisi adottata dal fisco e quella di Contabilità Nazionale. Il Valore Aggiunto ISTAT, infatti, è calcolato per unità di attività economica (UAE), mentre la BIRAP è dichiarata per impresa. Secondo il SEC95, l'UAE raggruppa tutte le parti di un'impresa che concorrono all'esercizio di un'attività economica. Se, pertanto, l'attività produttiva di un'impresa è classificabile in un'unica attività economica la definizione di impresa e di UAE coincidono; se ciò non accade, ai fini fiscali l'impresa si classifica nella branca di attività economica "prevalente", mentre in Contabilità Nazionale è suddivisa in più settori di attività¹⁶.

Questo problema di classificazione non ha alcun impatto sulla quantificazione del *gap* dell'intera economia, ma può distorcere le stime del *gap* degli specifici settori di attività economica da cui essa è costituita. Per ovviare a tale distorsione è stato necessario predisporre una matrice di transizione (basata sui dati delle indagini condotte dall'ISTAT sulle imprese) per riportare la produzione delle UAE all'impresa a cui esse appartengono¹⁷.

¹⁶ L'esempio "tipo" è quello di una impresa informatica che produce hardware e software. Se l'attività "prevalente" è quella di produzione dell'hardware, ai fini fiscali si classifica nel settore industriale, mentre la Contabilità Nazionale ne alloca una parte all'industria ed un'altra ai servizi (due uae). Il calcolo delle unità locali si effettua a livello di singolo stabilimento produttivo, in questo caso si parla di unità di attività economiche locali (uael).

¹⁷ Per maggiori dettagli si veda Pisani, Polito (2006).

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

- a. lavoro interinale: la normativa stabilisce che il costo attribuibile ad esso sia deducibile per il distaccante (impresa che offre lavoratori interinali) e soggetto a tassazione per il distaccatario (imprese che impiegano lavoratori interinali). In Contabilità Nazionale le imprese che offrono lavoro interinale si registrano nella branca dei “servizi alle imprese”, determinando una sovrastima, in termini di valore, rispetto all’analoga branca desunta dalle dichiarazioni; al fine di evitare questa distorsione tra branche si procede quindi ad una riallocazione tra le stesse;
- b. autoproduttori di energia: l’ISTAT include gli autoproduttori di energia elettrica all’interno del settore energetico ed invece in base alla normativa fiscale l’attività di autoproduzione è inclusa nella branca in cui è compresa l’attività prevalente dell’impresa considerata. Si è quindi provveduto a scorporare dalla base IRAP costituita dagli autoproduttori la quota relativa alla produzione di energia elettrica per poi addizionalarla al valore dichiarato della branca “Produzione e distribuzione dell’energia”.

Gli interventi fin qui elencati consentono di trasformare il Valore Aggiunto di Contabilità Nazionale nella base imponibile potenziale (BIT), rendendola omogenea e confrontabile a quella dichiarata (BID). Come indicato nel *flow chart*, tale confronto rappresenta solamente una stima iniziale, poiché è necessario che questa venga sottoposta ad un ulteriore controllo per verificare la corretta allocazione della BIT per settore di attività economica.

A tal fine si calcola, per ciascuna branca *i*, il *gap* nella base, BIND:

$$\text{BIND}^i = \text{BIT} - \text{BID}^i$$

Sulla *bindⁱ* si effettua un controllo di coerenza con il lavoro irregolare stimato dall’ISTAT. Lo scopo di tale controllo è quello di verificare che a livello di branca d’attività, la *bindⁱ* stimata sia almeno pari al corrispondente valore del lavoro nero registrato nella medesima branca, essendo quest’ultimo una delle componenti del *gap* della base. Se tale condizione non risulta verificata si procede ad un’allocazione tra le branche che lascia, in ogni caso, inalterato il valore della base imponibile non dichiarata dell’intera economia¹⁸.

Dopo aver verificato che sia rispettato anche il vincolo relativo al lavoro nero per ogni branca, si giunge alla stima finale del *gap* della base IRAP, che si può considerare un valore aggiunto non dichiarato di natura macroeconomica. Nella procedura di calcolo del *gap* non rileva il valore delle deduzioni di natura fiscale, essenziali solo nel computo dell’imposta che deve essere versata.

Nella figura 1.4 è illustrato l’ammontare assoluto del *gap* medio di due quinquenni: 1999-2004 e 2005-2010¹⁹. Tra i due periodi considerati si è registrato un lieve aumento del *gap* (1,09%) facendo registrare, nella media del periodo 2005-2010 un valore di base sottratta a tassazione di circa 212 miliardi di euro.

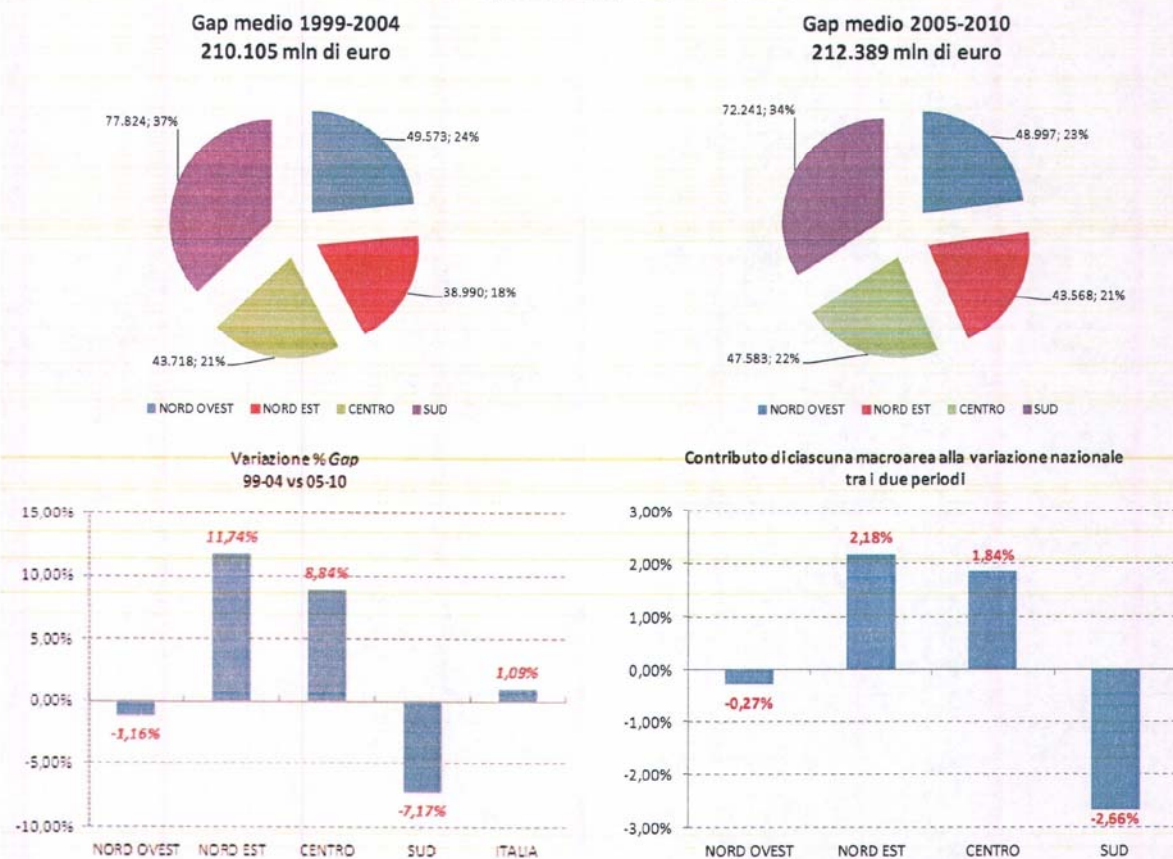
Più interessante è osservare come tale *gap* si ripartisca tra le diverse aree geografiche del Paese. Per i dati più recenti, sempre dalla figura 1.4, si osserva che il *gap* nella base ammonta a circa: 93 miliardi al nord (44% del totale), 72 al sud (34%) e 48 al centro (22%).

Le aree geografiche non hanno contribuito in modo omogeneo alla variazione del *gap*, infatti, al sud si è registrata una consistente contrazione (-7,17%) associata ad una lieve diminuzione del nord-ovest (-1,16%). A queste si contrappone una crescita sia nel nord-est sia nel centro (rispettivamente +11,74% e +8,84%).

¹⁸ Si veda a tal proposito la procedura di Farina, Pisani (2009).

¹⁹ I risultati illustrati di seguito stanno alla base delle considerazioni sul *gap* fiscale illustrate in Corte dei Conti (2013a, 2013b).

Figura 1.4 Gap nella base IRAP: valori assoluti, composizione percentuale e variazioni percentuali per macroaree periodi 1999-2004 e 2005-2010



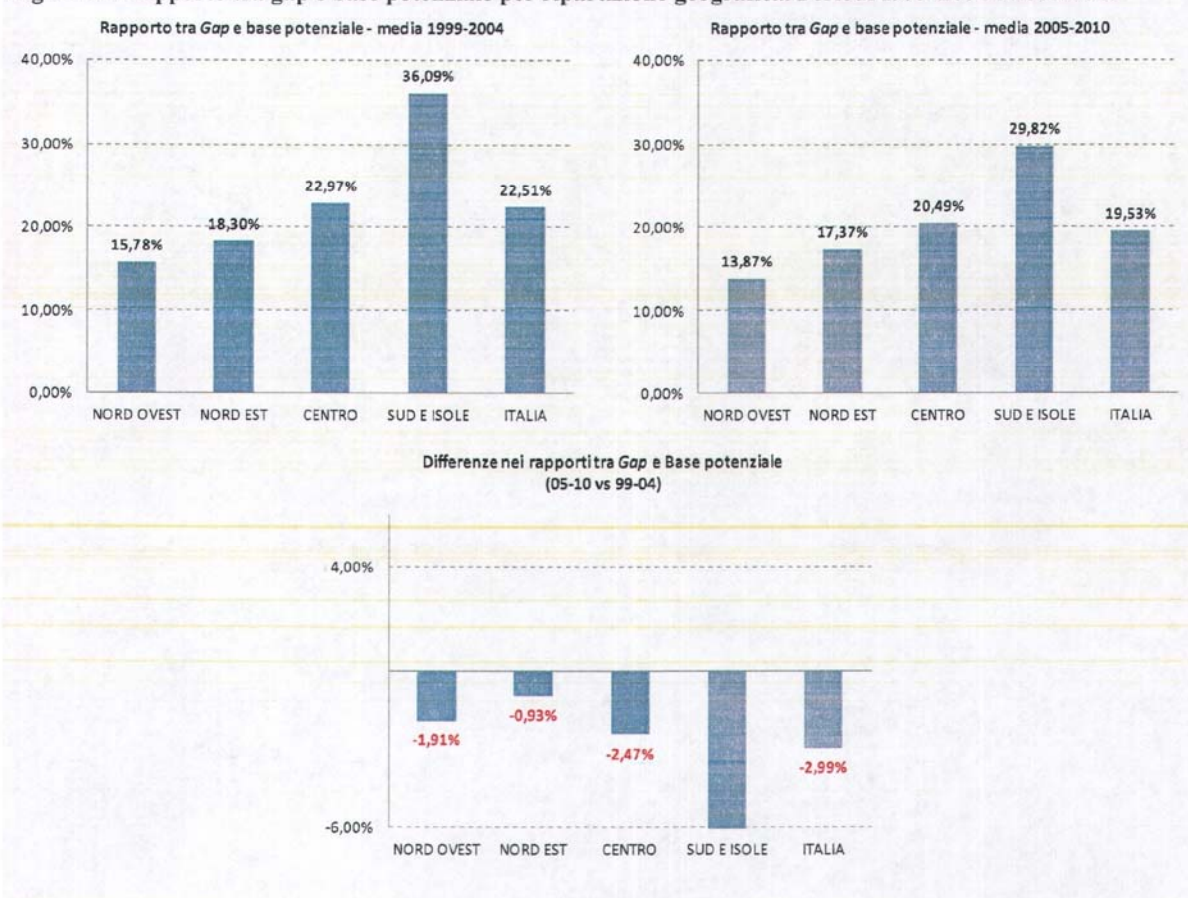
Per evidenziare la misura in cui ogni singola ripartizione ha influenzato il tasso di variazione complessivo (+1,09%), è fondamentale calcolarne il contributo alla crescita, che coniuga sia la variazione percentuale sia la rilevanza economica di ciascuna area sul totale nazionale. Anche in questo caso, si conferma che il maggiore apporto alla riduzione è fornito dal sud (-2,66%), seguito dal nord-ovest (-0,27%); il centro e il nord-est, sostanzialmente si equivalgono in quanto il contributo alla crescita del primo risulta pari al +1,84% e quello del secondo registra il +2,18%.

I valori assoluti del *gap* devono essere analizzati congiuntamente alla propensione al *gap*, ottenuta rapportando il *gap* alla corrispondente base potenziale. Dalla figura 1.5 si evince che la propensione si è ridotta di circa tre punti percentuali, nella media dei due quinquenni, passando dal 22,51% degli anni 1999-2004 al 19,53% del 2005-2010.

Alla riduzione hanno contribuito tutte e quattro le ripartizioni: in misura maggiore il sud (-6 punti percentuali), seguito dal centro (-2,47), dal nord ovest (-1,91) e dal nord est (-0,93).

Nonostante la presenza di tassi di variazione differenziati, permane una certa sperequazione, difatti considerando la media 2005-2010, il sud manifesta la propensione al *gap* maggiore (29,82%), seguito dal centro (20,49%), dal nord est (17,37%) e dal nord ovest (13,87%).

Figura 1.5 Rapporto tra gap e base potenziale per ripartizione geografica. Periodi 1999-2004 e 2005-2010



Come già evidenziato nelle analisi dell'ISTAT (paragrafo 1), l'ammontare maggiore del *gap* si concentra nel settore dei servizi (figura 1.6) e in particolare nel: Commercio, alberghi, pubblici esercizi, riparazioni, trasporti (S1) e Intermediazione monetaria e finanziaria, attività imprenditoriali e immobiliari (S2). In S1 si osserva una base evasa di circa 83 miliardi nel primo periodo che si riduce a circa 75 miliardi nel periodo 2005-2010, la base evasa del settore S2, invece subisce un incremento da circa 62 miliardi, nel 1999-2004, a 70 miliardi nel 2005-2010.

Anche in questo caso la variazione complessiva è la risultante di dinamiche differenziate: da un lato la riduzione nei settori Agricoltura (-14,28%) ed S1 (-10,59%), a fronte della crescita evidenziata dagli altri settori.

La propensione al *gap* nel periodo 2005-2010, figura 1.7, più elevata si registra nel settore agricolo (40,08%), a cui seguono i settori S2 e S1 (rispettivamente 31,58% e 25,75%) e il comparto delle Costruzioni (19,67%). Chiudono la classifica il settore S3 e l'Industria in Senso Stretto (11,69% e 7,18%).

Nei due quinquenni considerati tutti i settori hanno fornito un impulso alla riduzione della propensione al *gap*. Tale impulso è stato segnatamente marcato nei settori S1 (-6,41%) e nell'agricoltura (-4,38%).

Figura 1.6 Gap nella base IRAP: valori assoluti, composizione percentuale e variazioni percentuali per settori periodi 1999-2004 e 2005-2010

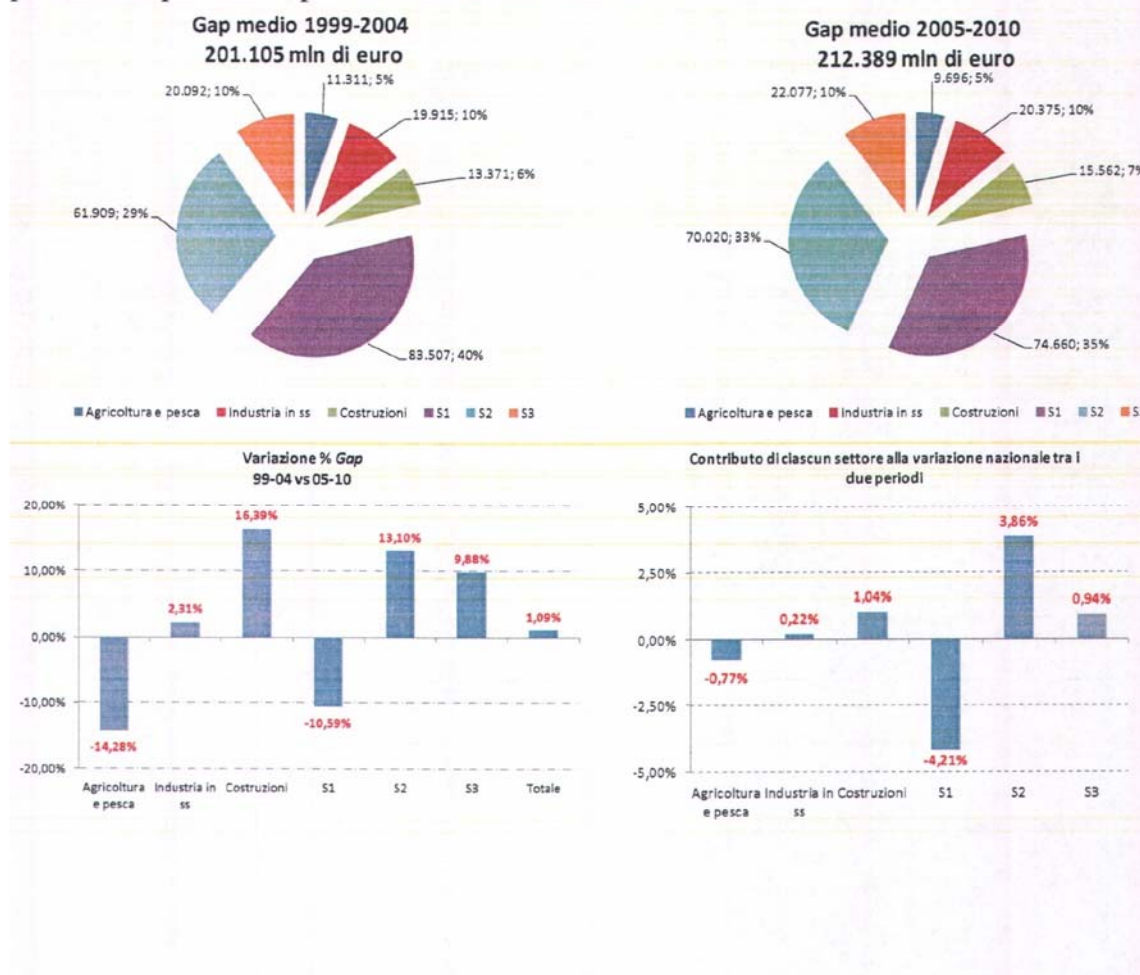
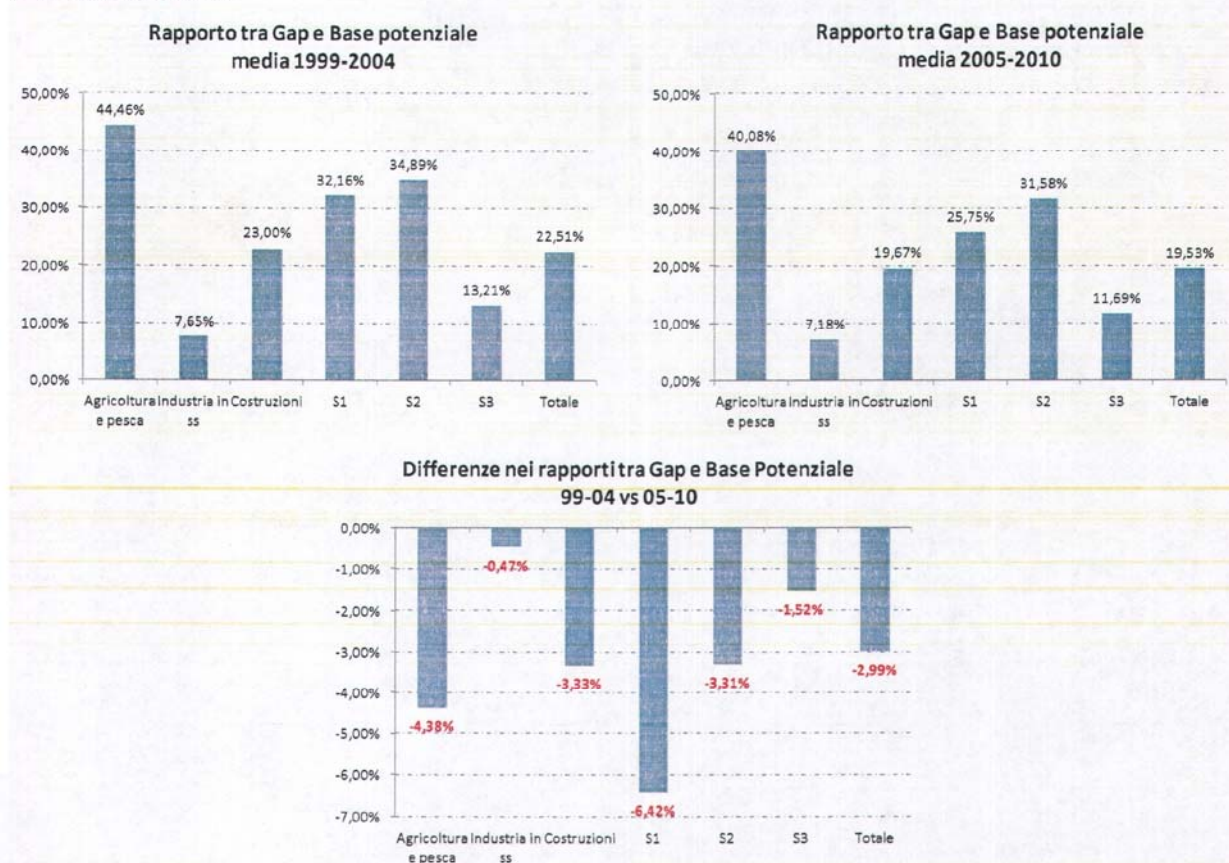


Figura 1.7 Rapporto tra gap e base potenziale per settore di attività economica. Periodi 1999-2004 e 2005-2010



S1: Commercio, alberghi, pubblici esercizi, riparazioni, trasporti; S2: Intermediazione monetaria e finanziaria, attività imprenditoriali e immobiliari; S3: Altri servizi

1.3 ANALISI IN SERIE STORICA BASATA SUI DATI IVA

1.3.1 Flussi IVA e Base Imponibile Non Dichiarata

E' importante differenziare il *tax gap* per tipologie di imposta, poiché il comportamento del contribuente può variare sia in ragione delle fattispecie economiche che creano base imponibile, sia per le caratteristiche proprie del tributo.

Per quanto attiene il primo aspetto, occorre distinguere il momento della produzione da quello del consumo. Si pensi, ad esempio, alla situazione italiana dove esistono delle zone ad alta vocazione turistica ed altre con una elevata concentrazione produttiva. Le tipologie di *gap* delle due aree risulteranno essere molto differenti tra loro.

Altrettanto rilevanti sono le caratteristiche normative del tributo. Si consideri, ad esempio, il caso dell'IVA, in cui l'evasione non si limita unicamente ad azzerare il tributo dovuto, ma può anche dar luogo a rimborsi d'imposta.

Per cogliere tali differenziazioni oltre il *gap* IRAP, illustrato nel paragrafo 1.2, è stato calcolato anche il *gap* IVA. Quest'ultimo attiene al momento del consumo, mentre il primo a quello della produzione. Inoltre, i due tributi presentano metodi di determinazione della base e modalità di pagamento significativamente differenti tra loro²⁰.

Le stime del *gap* dell'IVA²¹ adottano una metodologia di tipo top down, analoga a quella seguita per l'IRAP, confrontando le grandezze IVA potenziali con quelle dichiarate al fisco. Le prime sono ricavate rendendo coerenti i dati di Contabilità nazionale con la normativa tributaria, le seconde impiegano i dati provenienti dalle dichiarazioni fiscali e dai flussi di finanza pubblica.

La stima dell'IVA potenziale si ottiene utilizzando i dati della Contabilità Nazionale relativi a consumi e investimenti (sia pubblici che privati). Tali dati sono depurati da tutte le transazioni che non rimangono incise dal tributo, ottenendo una base imponibile potenziale. Applicando a quest'ultima le corrispondenti aliquote di legge si calcola il gettito "potenziale".

Tale gettito è messo a confronto con l'adempimento spontaneo dei contribuenti agli obblighi fiscali, ricostruito a partire dalle informazioni sul gettito IVA di competenza, ossia dall'imposta effettivamente generata dal sistema economico a seguito delle transazioni gravate dal tributo nel periodo di riferimento. Il gettito di competenza economica è ottenuto a partire dai flussi coinvolti nella gestione di cassa del tributo, evidenziati nella Tabella 1.3.1.1. Nella prima colonna è indicata l'Iva lorda da adempimento spontaneo che rappresenta l'imposta dovuta versata all'Erario a seguito delle transazioni effettuate sul mercato nazionale e quelle derivanti dalle importazioni.

Il gettito IVA è al lordo delle rettifiche indotte dai rimborsi e dalle compensazioni. Tenendo conto di queste correzioni e dell'aggiustamento dovuto allo slittamento tra momento giuridico e quello economico dell'imposta, si giunge all'IVA di competenza economica (colonna 2)²².

Con il termine stock di crediti (colonna 3) si definisce l'ammontare di crediti da utilizzare nell'anno di imposta successivo a quello della dichiarazione, indicato dai contribuenti nell'apposita riga del quadro IVA. La variazione dello stock, quindi, misura il credito IVA che si è generato nell'anno al netto di quanto è stato richiesto in rimborso e compensazione. Per avere una rappresentazione dell'IVA effettiva di competenza (colonna 5), coerente con i criteri di contabilizzazione dei conti

²⁰ I risultati illustrati di seguito stanno alla base delle considerazioni sul *gap* fiscale illustrate in Corte dei Conti (2013b).

²¹ Per approfondimenti si rimanda a D'Agosto et al. (2013).

²² La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

nazionali (utilizzati nel metodo Top down), è necessario sottrarre all'IVA di competenza economica (colonna 2) la variazione dello stock (colonna 4).

TABELLA 1.3.1.1**FLUSSI CHE CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL GETTITO IVA DI
COMPETENZA – ANNI 1980-2011 (MILIONI DI EURO).**

ANNI	IVA LORDA (1)	IVA DI COMPETENZA ECONOMICA (2)	STOCK CREDITI (3)	VARIAZIONE STOCK CREDITI (4)	IVA EFFETTIVA DI COMPETENZA (5)
1980	11.506	9.237	2.785	660	8.577
1981	13.346	11.261	3.484	699	10.562
1983	16.125	13.460	3.684	200	13.260
1983	19.790	16.425	4.226	542	15.883
1984	23.370	19.568	5.274	1.048	18.520
1985	24.846	21.161	5.474	200	20.961
1986	27.900	22.665	5.657	183	22.482
1987	30.502	26.409	6.566	909	25.500
1988	36.057	30.494	7.673	1.107	29.387
1989	37.762	34.388	9.852	2.179	32.209
1990	45.104	38.246	11.783	1.931	36.315
1991	50.047	42.127	13.368	1.586	40.541
1992	51.301	44.396	13.889	520	43.876
1993	51.056	44.781	14.650	762	44.019
1994	54.434	47.725	15.220	570	47.155
1995	59.649	52.390	16.204	984	51.405
1996	62.530	53.829	18.117	1.913	51.916
1997	65.395	58.378	19.802	1.685	56.694
1998	72.203	66.189	22.934	3.132	63.057
1999	79.020	67.394	20.770	-2.164	69.558
2000	90.458	77.271	24.576	3.805	73.466
2001	91.966	76.822	28.530	3.954	72.867
2002	95.515	79.648	31.788	3.258	76.390
2003	98.864	78.906	34.194	2.406	76.500
2004	101.710	81.282	37.530	3.336	77.946
2005	106.179	84.767	38.962	1.432	83.335
2006	115.477	91.244	44.451	5.489	85.755
2007	120.703	94.125	45.202	751	93.374
2008	119.472	92.281	44.246	-956	93.237
2009	111.094	84.649	37.978	-6.268	90.917
2010	115.506	95.184	38.884	906	94.278
2011	117.459	95.763	38.756	-128	95.891

Fonte: elaborazioni dell'Agenzia delle Entrate

Dai flussi IVA si ottiene la base imponibile dichiarata dai contribuenti applicando una opportuna aliquota desunta dalle dichiarazioni fiscali. Il risultato è indicato nella prima colonna della Tabella 1.3.1.2.

La base potenziale si calcola, come già ricordato, utilizzando i dati di contabilità nazionale, che includono al loro interno l'economia sommersa.

Esistono due stime della base potenziale, a seconda dell'ipotesi che si formula sulle modalità di realizzazione dell'evasione IVA: con consenso, tra venditore ed acquirente, e senza consenso, ovvero il venditore fattura regolarmente all'acquirente e poi non versa l'IVA.

Sottraendo alle basi potenziali quella dichiarata si ottengono due misure della base imponibile sottratta agli obblighi di legge (gap di base).

Per avere un'indicazione della consistenza del fenomeno, la base sottratta agli obblighi fiscali è posta in relazione al PIL (Tabella 1.3.1.2). Questo indicatore esprime la propensione del sistema alla non *compliance*.

Dalla tabella 1.3.1.2 si osservano gli effetti della prima parte della crisi economica. Il Prodotto Interno Lordo, a prezzi correnti, è crollato di circa il 3,5% nel 2009, e ciò ha avuto ripercussioni sull'IVA lorda che si è ridotta di circa il 7% (colonna 1 della Tabella 1.3.1.1), per lo più causata dalla forte diminuzione dell'IVA da importazione (inclusa nell'IVA lorda illustrata in Tabella 1.3.1.1). Lo scenario muta drasticamente se si considera la dinamica dell'IVA effettiva di competenza (colonna 5), poiché la flessione del gettito è molto più contenuta e pari al -2,5%. Su tale differenziale ha avuto un ruolo cruciale l'andamento dello stock dei crediti. Come evidenziato nella Tabella 1.3.1.1 (colonna 4), questa grandezza, tra il 1980 e il 2007, ha registrato tassi di variazione sempre positivi, con l'unica eccezione del 1999. Nel 2008 ha segnalato una inversione di tendenza di lieve entità, -956 mln di euro, mentre ne è seguita una contrazione molto consistente, pari a -6.268 mln di euro, nel 2009. Seguono annualità con andamenti molto contenuti della variazioni dello stock: in lieve aumento (+906) nel 2010 e diminuzione nel 2011 (-128).

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

TABELLA 1.3.1.2
RIEPILOGO GRANDEZZE RIFERITE ALLA COMPLIANCE DELL'IVA - ANNI 1980-2011. (MILIONI DI EURO).

ANNI	BASE IMPONIBILE DICHIARATA	BASE IMPONIBILE NON DICHIARATA (CON CONSENSO)	BASE IMPONIBILE NON DICHIARATA (SENZA CONSENSO)	PIL A PREZZI CORRENTI ⁽¹⁾	BIND/PIL (CON CONSENSO)	BIND/PIL (SENZA CONSENSO)
1980	88.824	42.026	37.527			
1981	104.634	54.821	48.914			
1982	125.072	62.688	55.415			
1983	143.675	74.653	64.905			
1984	160.934	87.012	76.134			
1985	180.691	95.201	83.653			
1986	197.200	105.762	92.146			
1987	218.462	109.970	95.774			
1988	244.152	117.063	102.185			
1989	252.318	151.814	131.971			
1990	275.316	164.548	144.379			
1991	308.587	171.572	149.270			
1992	335.527	171.179	148.684			
1993	336.573	176.292	152.640			
1994	370.825	166.867	143.310			
1995	376.376	197.597	172.058			
1996	376.542	238.512	206.648			
1997	404.169	239.837	207.895			
1998	431.394	244.961	211.053			
1999	484.401	216.340	184.804			
2000	504.346	233.243	200.750	1.198.292	19,46%	16,75%
2001	509.621	254.384	218.636	1.255.738	20,26%	17,41%
2002	533.497	242.461	208.112	1.301.873	18,62%	15,99%
2003	540.438	255.708	219.314	1.341.850	19,06%	16,34%
2004	546.413	284.663	245.500	1.397.728	20,37%	17,56%
2005	590.149	285.592	245.489	1.436.379	19,88%	17,09%
2006	596.229	314.509	272.572	1.493.031	21,07%	18,26%
2007	656.771	273.550	235.661	1.554.199	17,60%	15,16%
2008	663.767	276.941	237.219	1.575.144	17,58%	15,06%
2009	635.648	253.608	218.399	1.519.695	16,69%	14,37%
2010	660.686	244.119	210.364	1.553.166	15,72%	13,54%
2011	667.558	248.849	214.156	1.580.220	15,75%	13,55%

Fonte: elaborazioni dell'Agenzia delle Entrate

(1) Il Prodotto interno lordo indicato si riferisce alle nuove serie di contabilità nazionale disponibili attualmente solo per gli anni 2000-2011.

Sempre dalla Tabella 1.3.1.2 si ricava che il 2010 rappresenta un anno di ripresa relativa dell'economia, il PIL nominale cresce del +2,2% e l'IVA effettiva di competenza aumenta del +3,7%.

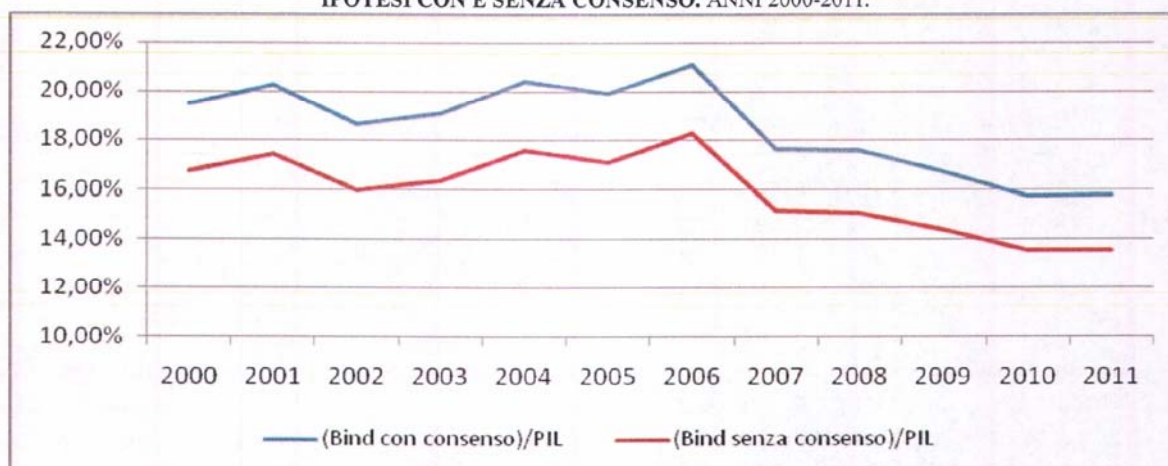
Nel 2011 si avvertono i prodromi della seconda fase della recessione, il PIL sale di poco più del 1,7%, e così pure l'IVA lorda (+1,7%), con l'IVA da importazioni (+17,7%) a spiegare la maggior parte della variazione. L'IVA effettiva di competenza, ne risente positivamente passando dai 94 MLD circa del 2010 ai quasi 96 del 2011 con una variazione positiva di circa l'1,7%; tale aumento

è influenzato dall'incremento dell'aliquota ordinaria passata dal 20% al 21% nel terzo trimestre del 2011.

La Figura 1.8 illustra la serie storica dell'indice (limite inferiore, senza consenso e limite superiore, con consenso) nel periodo 2000- 2011. La sua evoluzione mostra un chiaro andamento ciclico che presenta punti di minimo relativo negli anni, 2002 e 2007, e punti di massimo relativo negli anni 2001, 2004; mentre il massimo assoluto dell'indice si presenta nel 2006 (19,7%, media dell'intervallo) e il minimo assoluto viene toccato nel 2010 (14,6%, media dell'intervallo). Il 2011, pur manifestando una lievissima (+0,01%) tendenza al rialzo, conferma sostanzialmente il livello acquisito nel 2010.

Al netto delle forti oscillazioni cicliche, nel decennio osservato, il tasso medio della non *compliance*, è pari a circa 17,2%. Nell'arco temporale esaminato si evidenziano nettamente due sottoperiodi, il primo, che va dal 2000 al 2006, con un tasso medio che si colloca sistematicamente su valori superiori al 17% ed il secondo, dal 2007 al 2011, caratterizzato da tassi medi sensibilmente più bassi.

FIGURA 1.8 INCIDENZA PERCENTUALE DELLA BASE IVA NON DICHIARATA (BIND) SUL PIL. IPOTESI CON E SENZA CONSENSO. ANNI 2000-2011.



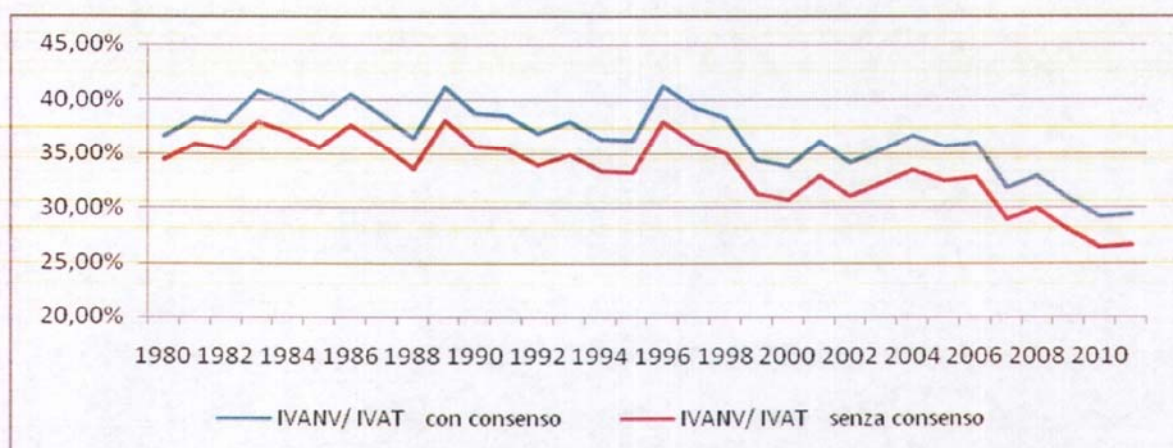
Per avere una misura più accurata dell'impatto che ha il gap sui flussi di finanza pubblica, lo stesso può essere misurato in termini di imposta. Applicando alla BIT le aliquote di legge è possibile calcolare l'imposta potenziale generata dal sistema. Sottraendo a quest'ultima l'IVAEC è agevole quantificare l'ammanco per le casse dello Stato, cioè l'IVA non versata (IVANV). Coerentemente con la base anche IVANV ha un limite inferiore ed uno superiore dato dalle ipotesi che l'evasione avvenga con consenso o senza consenso. Sommando IVANV ad IVAEC si ottiene l'IVA potenziale del sistema (IVAT). Rapportando IVANV ad IVAT si ottiene un indicatore di *compliance* relativo all'imposta (Figura 1.9).

La dinamica dell'indicatore di Figura 1.9 ricalca quella illustrata in Figura 1.8 (comparabile solo nell'intervallo limitato al 2000-2011), sussistendo una forte correlazione tra la base e il gettito dell'imposta. Una peculiarità si registra nel 2009 e nel 2010: l'indicatore di *compliance* relativo all'imposta (Figura 2) segnala un miglioramento più accentuato di quello riferito alla base (Figura 1). In altre parole, nel 2009 e 2010, a fronte di una stabilità nel rapporto tra base dichiarata e base potenziale si verifica un recupero di imposta.

Nel 2011 si assiste ad una sostanziale stabilità del gap nella base e ad un lieve incremento nel gap dell'imposta (che si attesta su un livello del 28%, come media dell'intervallo). Così come osservato per la base, anche con riferimento all'imposta si rileva che i livelli del gap registrati negli anni 2007-2011 sono, in media, significativamente inferiori a quelli stimati negli anni precedenti.

Come già ricordato in precedenza il tax gap non comprende unicamente l'evasione intenzionale, ma anche i mancati versamenti dovuti sia alle crisi di liquidità, ovvero grandezze dichiarate dal contribuente a cui non è associato un versamento, sia ad errori ed omissioni involontari di varia natura.

FIG. 1.9 INCIDENZA PERCENTUALE DELL' IVA NON VERSATA (IVANV) SULL'IVA POTENZIALE (IVAT).



IPOTESI CON E SENZA CONSENSO. ANNI 1980-2011.

Per quanto riguarda l'IVA è possibile avere un indicatore della componente del gap non direttamente ascrivibile alla parte intenzionale (evasione), ma principalmente riconducibile ad errori nell'interpretazione delle norme o a crisi di liquidità (contribuenti che dichiara di dover pagare l'imposta ma non effettuano il versamento). Tale informazione si desume dagli esiti dei controlli automatici, art. 54bis del D.P.R.633/72, i cui dati relativi agli ultimi anni disponibili (2003-2009) sono illustrati nella Figura 1.10. Attualmente non si dispongono di ulteriori approfondimenti, però è interessante osservare che il loro valore medio annuale è di circa 6 miliardi di euro. Se rapportiamo il valore dei mancati versamenti al rispettivo tax gap annuale, Figura 1.11, emerge che questa componente rappresenta una quota che oscilla dal 13% al 16% del totale. Si osserva, inoltre, un andamento abbastanza stabile negli anni 2005 e 2006, intorno al 14,6%, mentre negli ultimi tre anni la media aumenta a circa il 15,4%.

FIG. 1.10 ANDAMENTO DEI MANCATI VERSAMENTI (DERIVANTI DAI CONTROLLI ART. 54BIS DEL D.P.R.633/72), ANNI 2003-2009

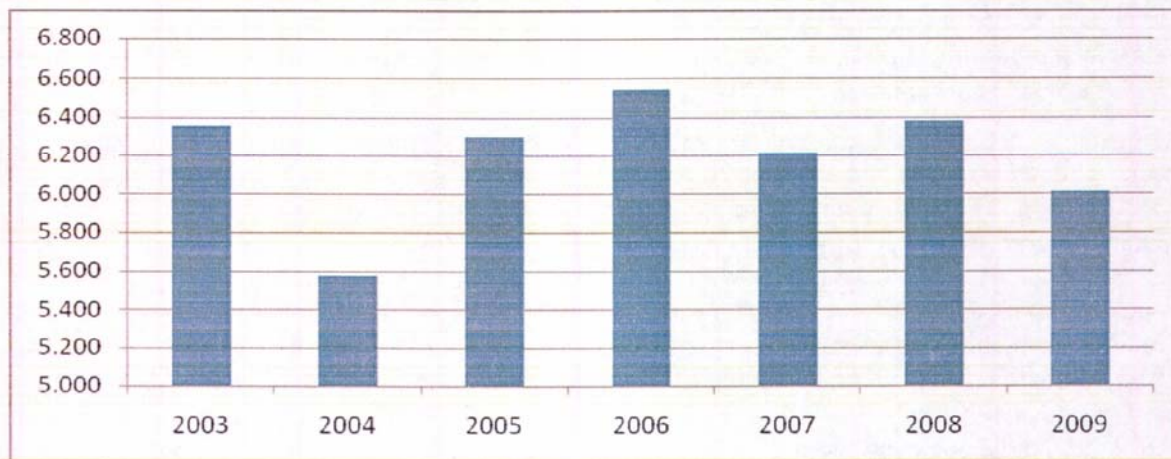
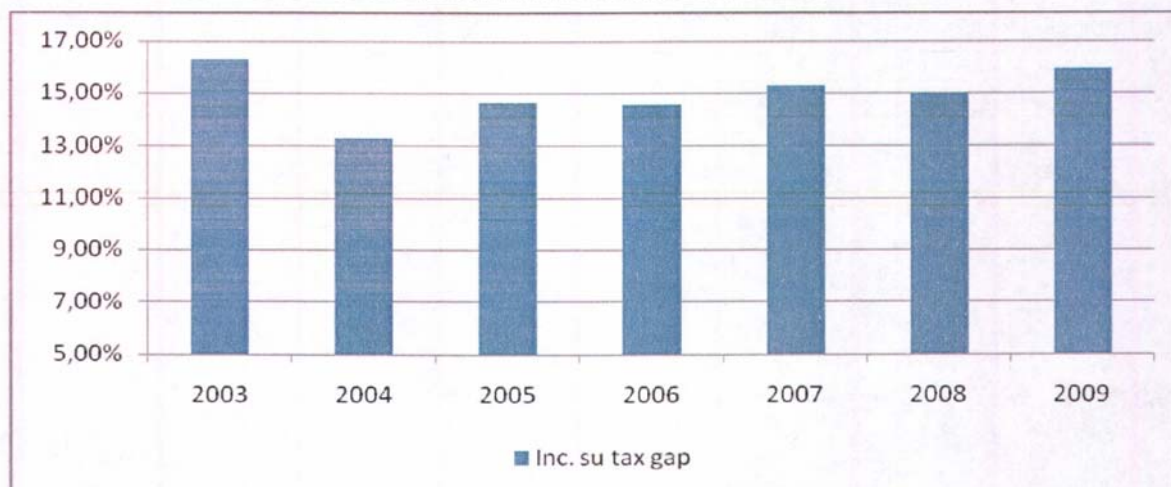


FIG. 1.11 INCIDENZA DEI MANCATI VERSAMENTI SUL TAX GAP, ANNI 2003-2009.



1.3.2 Elasticità comparata dell'IVA

L'analisi della *compliance* condotta nel paragrafo precedente è fondata sull'IVA effettiva di competenza economica, poiché è l'aggregato più opportuno e coerente ad individuare l'IVA generata dal sistema nazionale.

In questo paragrafo, allo scopo di consentire una comparazione internazionale delle dinamiche dell'adempimento spontaneo IVA dei contribuenti, si impiega una *proxy* dell'IVA di competenza

economica²³ che non tiene conto della dinamica dello *stock* dei crediti, posta che rappresenta, al pari di rimborsi e compensazioni, una modalità differita nel tempo per il recupero di IVA a credito.

La misura individuata è ottenuta rapportando la variazione tendenziale del gettito IVA con l'analoga variazione delle risorse interne e viene definita elasticità. Quando quest'ultima assume un valore negativo vuol dire che la dinamica dell'IVA è stata inferiore a quella delle risorse interne, viceversa quando assume valori positivi²⁴.

L'elasticità così calcolata consente di effettuare dei confronti internazionali. Dalla Figura 1.12 si evince che nei primi tre trimestri del 2009 l'elasticità è risultata inferiore a zero sia per l'EU27 che per l'Eurozona²⁵, analogamente a quanto accaduto in Italia. C'è da osservare, però, che in Italia la caduta relativa dell'IVA è stata di entità maggiore rispetto a quella dell'Eurozona ed anche dell'intera UE. Dalla stessa Figura si ricava come l'elasticità sia tornata al di sopra dello zero, indicando un recupero di *compliance*, a partire dall'ultimo trimestre 2009 fino al primo trimestre del 2011; contestualmente la discrepanza tra la situazione italiana e quella del resto dell'Eurozona si inverte durante il 2010 ad indicare che, nel quadro generale di un recupero di *compliance*, l'Italia ha fatto meglio degli altri paesi d'Europa; verosimilmente ciò è dovuto alle innovazioni introdotte nell'istituto delle compensazioni a partire dal 1° gennaio 2010. Il 2011 si presenta come un anno di prevalente stabilità complessiva della *compliance*, non mancano però le differenze tra il complesso dei Paesi europei e l'Italia, con differenze sfavorevoli a quest'ultima. Nei primi tre trimestri del 2012 la *compliance* rimane pressoché invariata ovunque, mentre nell'ultimo 2012 torna a far registrare un sensibile peggioramento in Italia, sia in assoluto che relativamente al resto d'Europa.

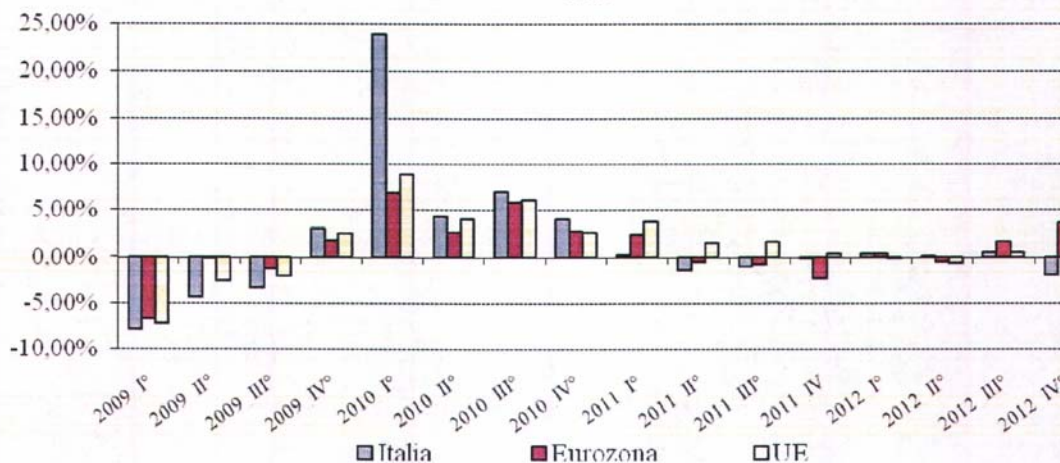
²³ Il gettito considerato è quello definito nell'ambito del sistema europeo dei conti (SEC.95) ed è elaborato dagli Istituti Nazionali di Statistica considerando gli incassi spontanei, altresì denominati da *ordinaria gestione* registrati nel Bilancio dello Stato; a questi si aggiungono gli incassi da accertamento e controllo (*ruoli*), si sottraggono i rimborsi, le compensazioni e si opera la correzione competenza giuridica - economica. Infine si sottrae l'IVA da versare alla UE.

²⁴ L'elasticità di una grandezza y rispetto ad una grandezza x in un dato intervallo di tempo, si ottiene come rapporto tra le variazioni percentuali delle grandezze nell'intervallo di tempo considerato; quando le grandezze sono suscettibili di variazioni infinitesimali l'elasticità si esprime tramite il rapporto tra le due derivate. Tale indicatore, pertanto, misura la *sensibilità* della variazione di y rispetto al variare di x , ma può risultare di difficile lettura come indicatore di *performance*. Per facilitare l'interpretazione, nel presente lavoro, si indica con il termine elasticità la differenza tra i tassi di variazione di y ed x rapportata al valore $1 +$ la variazione di x (numero indice di x). La divisione consente di relativizzare la differenza tra i tassi di variazione rispetto all'entità della fase del ciclo economico (ad es. una differenza di 1 punto percentuale è più importante quando l'economia evolve del 2% rispetto a quando cresce dell'8%).

²⁵ L'Eurozona dal 1° gennaio 2011 comprende i seguenti Stati: Austria, Belgio, Cipro, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Malta, Paesi Bassi, Portogallo, Slovacchia, Slovenia, Spagna.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

FIG 1.12. DIFFERENZA TRA LA DINAMICA DEL GETTITO IVA E LA DINAMICA DEGLI AGGREGATI ECONOMICI DI RIFERIMENTO²⁶ PER L'ITALIA, L'EUROZONA E LA UE COMPLESSIVA NEL PERIODO 2009-2012



La dinamica della *compliance*, evidenziata nella Figura 1.12, trascura, come già menzionato, la componente dello stock essenziale per una completa valutazione del flusso d'imposta. Ad esempio: considerando anche questa, la posizione italiana, nel 2009, migliora rispetto all'anno precedente, ma non è più comparabile con il resto dell'Europa.

A partire dal terzo trimestre 2011, al fine di non incorrere in una sovrastima della *compliance*, il gettito lordo è stato depurato dell'aumento derivante dalla modifica all'aliquota ordinaria, che è passata dal 20 al 21%, dal 17 settembre 2011. Nella Tabella 3 sono riportate le dinamiche osservate e corrette delle componenti interna e da importazioni dell'IVA lorda dal 2011 al primo 2013.

TABELLA 1.3.2.1

GETTITO IVA DA ADEMPIMENTO SPONTANEO IN ITALIA NEL PERIODO 2011-2013 CON E SENZA MODIFICA DELL'ALIQUOTA ORDINARIA DAL 20 AL 21%

Tipologia gettito	Trim.	2011 osservato	2011 corretto	Effetto aumento aliquota ordinaria	2012 osservato	2012 corretto	Effetto aumento aliquota ordinaria	2013
IVA SCAMBI INTERNI	I°	2,8%	2,8%	-	-2,6%	-6,1%	3,5%	-5,0%
	II°	0,1%	0,1%	-	-2,4%	-6,0%	3,5%	-0,4%
	III°	-3,0%	-3,4%	0,4%	0,7%	-2,6%	3,2%	
	IV°	0,1%	-3,5%	3,6%	-1,8%	-1,8%	-	
	TOT.	-0,2%	-1,5%	1,3%	-1,5%	-3,8%	2,3%	
IVA IMPORT.NI	I°	26,2%	26,2%	-	6,5%	2,7%	3,8%	-29,6%
	II°	26,1%	26,1%	-	-2,8%	-6,3%	3,5%	-15,0%
	III°	14,2%	13,7%	0,5%	-9,7%	-12,6%	2,9%	
	IV°	11,4%	7,3%	4,0%	-14,5%	-14,5%	-	
	TOT.	18,0%	16,5%	1,5%	-6,8%	-9,0%	2,3%	
IVA ORDINARIA GESTIONE	I°	5,2%	5,2%	-	-1,5%	-5,0%	3,6%	-8,2%
	II°	3,2%	3,2%	-	-2,5%	-6,0%	3,5%	-2,5%
	III°	-0,7%	-1,1%	0,4%	-0,9%	-4,1%	3,2%	
	IV°	1,4%	-2,3%	3,7%	-3,3%	-3,3%	-	
	TOT.	1,9%	0,6%	1,4%	-2,2%	-4,5%	2,3%	

Fonte: elaborazioni dell'Agenzia delle Entrate

²⁶ Risorse interne pari al PIL + importazioni – esportazioni.

Se si focalizza l'attenzione solo sull'Italia, è possibile elaborare una misura più precisa dell'elasticità, correggendo l'IVA lorda dalla componente, oltre che dei rimborsi e compensazioni, che i contribuenti possono operare in corso d'anno, anche dalla variazione dello *stock* di crediti²⁷. A tal fine è stato elaborato l'indicatore di elasticità netta riportato in Figura 1.13.

La Figura 1.13 serve a fornire una visione prospettica dell'andamento della *compliance* nel 2012, anche se è doveroso ricordare, ancora una volta, che tale indicatore fornisce un'informazione parziale.

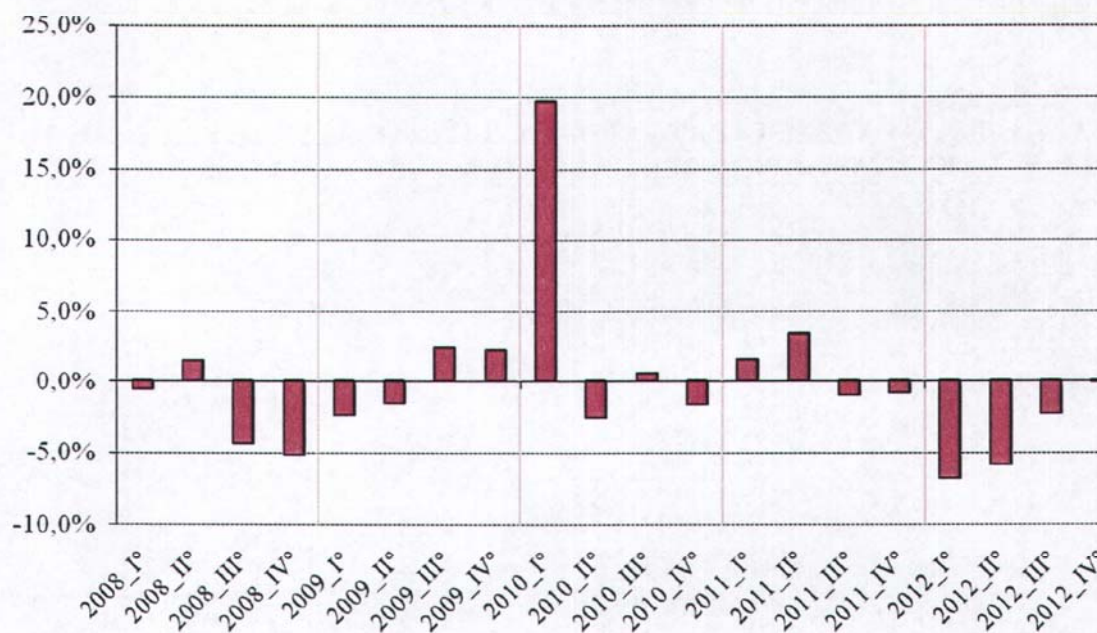
L'elasticità conferma per buona parte i risultati esposti nel paragrafo precedente per quanto riguarda gli anni 2008-2011 e mostra una possibile perdita di *compliance* nel 2012. L'indicatore indica una fase più acuta nei primi due trimestri e tende ad attenuarsi nella seconda parte dell'anno.

L'andamento della *compliance* del 2012 è da considerarsi provvisorio, poiché l'informazione completa si avrà soltanto quando sarà possibile effettuare il calcolo annuale (si veda il precedente paragrafo),

Allo stato attuale è possibile ricordare solo delle possibili cause che hanno potuto avere effetto su tale andamento.

La prima è ascrivibile alla profonda crisi economica attraversata dal Paese, che ha prodotto una pesante crisi di liquidità nel sistema e può avere influenzato i versamenti dell'imposta. La seconda attiene all'aumento della pressione fiscale alla quale generalmente si associa un incremento nella propensione ad evadere.

FIG 1.13 ELASTICITÀ DEL GETTITO IVA DA ORDINARIA GESTIONE²⁸ RISPETTO ALLE RISORSE INTERNE²⁹ PERIODO 2008-2012



²⁷ Per il 2012 il dato relativo allo *stock* dei crediti IVA è stimato.

²⁸ Pari all'IVA lorda meno le compensazioni e la variazione dello *stock* di crediti rinviati all'anno successivo.

²⁹ Le risorse interne sono pari a PIL + importazioni - esportazioni - variazione delle scorte.

Riferimenti bibliografici

- Australian Taxation Office, (2012), “Measuring tax gap in Australia for the GST and LCT”, November, Canberra.
- Braiotta A., Pisani S., Pisano E. (2012) “Evasione fiscale e distribuzione primaria del reddito” in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n.2.
- Corte dei Conti (2013a) *Rapporto sul Coordinamento della Finanza Pubblica 2012 – Sezioni Riunite in Sede di Controllo*.
- Corte dei Conti (2013b) *Relazione sulla gestione finanziaria delle regioni. Esercizi 2011 – 2012*, Volume I, Sezione delle Autonomie.
- D'Agosto E., Marigliani M., Pisani S. (2013) “Asymmetries in the territorial VAT gap”, Articolo presentato alla conferenza *The Shadow Economy, Tax Evasion and Governance*, 25-28 luglio, Munster, Germania.
- Danish Tax and Customs Administration, (2006), “Compliance with tax rules by business in Denmark”, SKAT.
- Das-Gupta A., Mookherjee D. (2000) *Incentives and institutional reform in tax enforcement an analysis of developing country experience*, Lavoisier.
- European Commission (2011), “Tax gap and compliance map report”, Fiscalis Risk Management Platform Group. Directorate General Taxation and Customs Union, Indirect Taxation and Tax administration.
- Eurostat (2006) *Sistema Europeo dei Conti – SEC 1995*, Lussemburgo.
- Farina A., Pisani S. (2009), “Evasione fiscale e dimensione d’impresa”, *Documenti di lavoro*, Agenzia delle Entrate.
- Giovannini E. (2011) “Economia non osservata e flussi finanziari”. *Relazione finale del gruppo di lavoro nell’ambito dei lavori per la riforma fiscale*.
- HMRC, (2012), “Measuring tax gaps 2012”, HM Revenue & Customs, October, London.
- IRS (2012) IRS release new tax gap estimates, Washington, <http://www.irs.gov>
- ISTAT (2010) “La misura dell’economia sommersa secondo le statistiche ufficiali. Anni 2000-2008”, *Statistiche in breve*, 13 luglio.
- OECD (2008) “Guidance note - Monitoring taxpayer's compliance: a practical guide based on revenue body experience”, *Committee on fiscal affairs*, Paris.
- Pisani S., Polito C. (2006), “Metodologia di integrazione tra i dati IRAP e quelli di Contabilità Nazionale”, *Documenti di lavoro*, Agenzia delle Entrate.
- Swedish National Tax Agency, (2008), “Tax gap map for Sweden. How was it created and how can it be used?”, Report 1B.

2. Risultati 2012 dell'attività di contrasto all'evasione fiscale

2.1 INTRODUZIONE

L'attività di contrasto all'evasione fiscale posta in essere dall'Amministrazione Finanziaria nel corso del 2012 ha mostrato un consolidamento dei risultati raggiunti negli ultimi anni, sia per il recupero delle somme evase che per il volume degli accertamenti eseguiti³⁰.

Fondamentale in tal senso risulta lo svolgimento di un'accurata attività di analisi del rischio per l'efficace selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo. Il coordinamento fra tutti gli enti della fiscalità, la lotta alle frodi, la semplificazione costituiscono punti fermi dell'attività amministrativa. La revisione costante delle strategie di controllo ed il potenziamento degli strumenti esistenti contribuiscono a consolidare l'effetto di deterrenza dei controlli con un conseguente miglioramento della "compliance".

Nel 2012 le riscossioni derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione sono state pari a 12,5 miliardi di euro (somme percepite sia attraverso iscrizioni a ruolo di tributi definitivamente accertati sia attraverso l'adempimento spontaneo dei contribuenti), in linea con le somme recuperate l'anno precedente (12,7 miliardi di euro).

Con riguardo all'espletamento delle attività di controllo nel 2012, sono stati eseguiti 741.331³¹ accertamenti con una maggiore imposta accertata di 28,6 miliardi di euro³². La positività dei controlli si mantiene sul livello elevato del 95% a conferma della efficace selezione dei soggetti da sottoporre a controllo.

2.2 I DATI DELLA RISCOSSIONE

Nel 2012 l'attività di recupero dell'evasione ha comportato riscossioni per complessivi 12,5 miliardi di euro, consolidando il risultato del 2011, nonostante che le norme introdotte nel corso dell'anno³³ abbiano prodotto una leggera flessione della riscossione coattiva. Il dato comprende sia le riscossioni di tributi erariali che quelle riferite a tributi non erariali.

Rispetto all'obiettivo fissato (10 miliardi di euro) il risultato raggiunto evidenzia uno scostamento positivo del 25%. Si fa riferimento (anche nel seguito) agli obiettivi di cui alla Convenzione 2012-2014 che regola i rapporti tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle Entrate in attuazione dell'articolo 58, commi 2-4, del D.Lgs n 300/99 e degli indirizzi pluriennali contenuti nell'Atto di indirizzo del Ministro.

Considerando un arco temporale più lungo (tabella 2.2.2), si osserva come le riscossioni complessive siano aumentate di circa l'80% negli ultimi cinque anni: nel 2008 le riscossioni complessive sono state pari a 6,9 miliardi di euro mentre nel 2006 ammontavano a 4,3 miliardi di euro.

Le entrate da ruoli sono state pari a 4,2 miliardi di euro, inferiori di circa il 7% rispetto al corrispondente dato del 2011, mentre i versamenti diretti sono risultati in leggero aumento, sia in

³⁰ Si tratta degli avvisi di accertamento emessi ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta di registro.

³¹ Il dato comprende gli accertamenti relativi agli atti soggetti a registrazione e risulta in leggero calo rispetto all'anno precedente quando erano stati registrati 756.186 accertamenti.

³² Il dato comprende gli accertamenti relativi agli atti soggetti a registrazione e risulta in leggero calo rispetto all'anno precedente quando erano stati registrati 756.186 accertamenti.

³³ Si fa riferimento in particolare alle disposizioni di cui all'articolo 1 del D.L. n. 16/2012 in materia di una maggiore flessibilità della rateizzazione dei debiti tributari.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

termini assoluti (circa 100 milioni) che relativi.

Tabella 2.2.1**Incassi da attività di accertamento e controllo suddivisi per ruoli e versamenti diretti (tributi erariali e non)**

	2011	2012	Var %
Riscossione complessiva	12,7*	12,5*	-2
<i>di cui</i>			
<i>Ruoli</i>	4,5	4,2	-7
<i>Versamenti diretti</i>	8,2	8,3	1

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate

Valori in miliardi di euro

*Gli incassi comprendono gli interessi di mora e per dilazione di pagamento

Esaminando l'andamento temporale, si rileva il forte incremento degli incassi dovuti ai versamenti diretti (accertamento con adesione³⁴ ed omessa impugnazione), soprattutto nel periodo 2009– 2012, indice di un buon grado di solidità della pretesa tributaria. Come già evidenziato, il livello delle riscossioni ha mostrato una crescita costante fino a stabilizzarsi negli ultimi due anni all'importo attuale di circa 12,5 miliardi di euro.

Tabella 2.2.2**Incassi da attività di accertamento e controllo nel periodo 2006 – 2012 (erariali e non erariali)**

	2006	2007	2008	2009	2010*	2011*	2012*
Riscossione complessiva	4,3	6,4	6,9	9,1	11	12,7	12,5
<i>di cui</i>							
<i>Ruoli</i>	1,7	3,2	3,3	3,5	4,4	4,5	4,2
<i>Versamenti diretti</i>	2,6	3,2	3,6	5,6	6,6	8,2	8,3

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate

Valori in miliardi di euro

* I ruoli sono comprensivi degli interessi di mora e per dilazioni di pagamento

Con riferimento alle tipologie di controllo, si evidenzia che 7,2 miliardi di euro (quasi il 60% del totale) si riferiscono all'attività di accertamento e di controllo formale³⁵, senza variazioni significative rispetto all'anno precedente, e 5,3 miliardi di euro sono relativi all'attività di liquidazione delle imposte³⁶, in leggera diminuzione rispetto al 2011.

³⁴ Oltre all'accertamento con adesione il dato si riferisce alle possibilità di adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti al contraddittorio, istituti introdotti rispettivamente con l'articolo 83, comma 18, del D.L. n. 112/2008 e con l'articolo 27, comma 1, lett.b) del D.L. n. 185/2008.

³⁵ Si tratta di somme riscosse relative a imposte erariali (IRPEF – IRPEG/IRES – IVA - Registro) e non erariali (IRAP, addizionali comunali e regionali all'IRPEF), nonché a interessi e sanzioni, derivanti dall'attività di accertamento e di controllo formale (delle dichiarazioni dei redditi ex art. 36-ter del DPR n. 600 del 1973 e degli atti/dichiarazioni di successione iscritti nel "campione unico"), comprese le relative riscossioni correlate alla fase del contenzioso.

³⁶ Si tratta di somme riscosse a seguito dell'attività di controllo automatizzato delle dichiarazioni (art. 36-bis D.P.R. n. 600/73 e art. 54-bis D.P.R. n. 633/72), nonché somme riscosse a seguito delle attività di controllo sugli atti e

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tabella 2.2.3**Incassi da attività di accertamento e controllo suddivisi in base alla tipologia di controllo**

	2011	2012	Var %
Riscossione complessiva	12,7	12,5	-2
<i>di cui</i>			
<i>Attività di liquidazione</i>	5,5	5,3	-4
<i>Attività di accertamento e controllo formale ex art. 36 ter</i>	7,2	7,2	0

Fonte: Agenzia delle Entrate

Valori in miliardi di euro

Nell'ambito delle sole entrate da attività di accertamento e controllo formale (7,2 miliardi di euro nel 2012), si osserva che 5,4 miliardi di euro sono stati riscossi mediante versamenti diretti, mentre i restanti 1,8 miliardi di euro rappresentano incassi da ruoli.

Tabella 2.2.4**Incassi da attività di accertamento e di controllo formale suddivisi per ruoli e versamenti diretti**

	2011	2012	Var %
Riscossione complessiva	7,2	7,2	0
<i>di cui</i>			
<i>Ruoli</i>	1,7	1,8	6
<i>Versamenti diretti</i>	5,5	5,4	-2

Fonte: Agenzia delle Entrate

Valori in miliardi di euro

Il calo delle riscossioni da ruoli viene evidenziato nei risultati derivanti dall'attività di liquidazione (attività di accertamento e controllo automatizzato delle dichiarazioni). Relativamente a tale tipologia di entrate, si rileva che 2,9 miliardi sono ascrivibili a versamenti diretti (con un incremento del 7,4% rispetto al 2011) e 2,4 miliardi sono stati riscossi tramite ruoli (circa 400 milioni di euro in meno rispetto all'anno precedente).

Tabella 2.2.5**Incassi da attività di liquidazione dell'imposta suddivisi per ruoli e versamenti diretti**

	2011	2012	Var %
Riscossione complessiva	5,5	5,3	-4
<i>di cui</i>			
<i>Ruoli</i>	2,8	2,4	-14
<i>Versamenti diretti</i>	2,7	2,9	7

Fonte: elaborazioni su dati dell'Agenzia delle Entrate

Valori in miliardi di euro

dichiarazioni soggetti a registrazione, somme derivanti dal controllo dei pagamenti delle concessioni governative per la telefonia mobile e delle tasse auto.

Considerando le sole entrate erariali³⁷ derivanti dalla lotta all'evasione, con esclusione quindi dell'Irap e delle altre entrate locali, nel 2012 sono risultate pari a 10,2 miliardi di euro, sostanzialmente in linea con quelle dell'anno precedente. Le sole entrate tributarie (al netto di interessi e sanzioni) riscosse a seguito dell'attività di accertamento e controllo ammontano a 7,9 miliardi di euro, confermando quindi il risultato raggiunto nell'anno precedente.

Tabella 2.2.6**Entrate Erariali da attività di accertamento e controllo (Bilancio dello Stato)**

	2011	2012	Var %
Ruoli (A)	3,9	4,1	5
Accertamento con adesione ed acquiescenza (B)	3,7	3,7	0
Conciliazione giudiziale (C)	0,3	0,1	-67
Entrate tributarie (A+B+C)	7,9	7,9	0
Interessi e sanzioni	2,2	2,3	4
Totale incassi	10,1	10,2	5

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati del Bilancio dello Stato. Le entrate sono classificate in conformità alla contabilizzazione nei pertinenti capitoli/articoli del Rendiconto dello Stato.

Valori in miliardi di euro

Nella tabella seguente viene evidenziato il sostanziale incremento delle entrate erariali derivanti dall'azione di contrasto all'evasione che sono passate dai 3,9 miliardi di euro del 2006 agli oltre 10 miliardi di euro degli anni 2011-2012. Tale aumento è risultato in misura maggiore per le entrate classificate come tributarie nel Bilancio dello Stato, passate dai 2,7 miliardi di euro del 2006 ai 7,9 miliardi di euro rilevati sempre nell'ultimo biennio.

³⁷ Nell'aggregato relativo alle entrate erariali non sono compresi le entrate degli enti territoriali (IRAP, addizionali comunali e regionali all'IRPEF e altri tributi locali riscossi dall'Agenzia delle Entrate per legge o per convenzioni stipulate con l'ente impositore). Non sono inoltre considerati gli incassi di accertamenti riscossi a mezzo F23, i cui pagamenti sono effettuati con i medesimi codici tributi adottati per gli adempimenti spontanei, non rilevabili tra le entrate del Bilancio dello Stato, qualificate come "ruoli"; tali entrate risultano comunque consuntivate dall'Agenzia delle Entrate mediante apposite elaborazioni con il sistema di "Business Intelligence".

Tabella 2.2.7

Entrate erariali da attività di accertamento e controllo nel periodo 2006 – 2012

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Riscossione complessiva	3,9	5,3	6	7	8,1	10,1	10,2
<i>di cui</i>							
Irpef	1,2	1,7	1,8	2,1	2,5	2,9	2,9
Ires	0,4	0,5	0,8	1,3	1,4	2,1	2,4
Iva	1	1,4	1,4	1,5	1,8	2,4	2,4
Altri tributi	0	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1
Conciliazione giudiziale	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,3	0,1
Totale entrate tributarie	2,7	3,8	4,2	5,2	6	7,9	7,9
Entrate extratributarie	1,2	1,5	1,8	1,8	2,1	2,2	2,3

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati del Bilancio dello Stato. Le entrate classificate come extratributarie si riferiscono a interessi e sanzioni.

Valori in miliardi di euro

Le somme di colonna possono differire dal totale a causa di arrotondamenti

2.3 L'attività di contrasto all'evasione effettuata dall'Agenzia delle Entrate

L'attività di contrasto all'evasione svolta nel 2012 dall'Agenzia delle Entrate ha conseguito una maggiore imposta complessivamente accertata di 28,6 miliardi di euro a fronte di un numero totale di accertamenti pari a 741.331.

Questi risultati sono frutto dell'attività di analisi della distribuzione del rischio di evasione nelle varie realtà territoriali con la selezione delle posizioni contraddistinte da consistente ed effettiva evasione. Tale analisi del rischio si riferisce alle singole macrotipologie di contribuenti, per ciascuna delle quali sono realizzate attività operative differenziate.

Le attività istruttorie esterne sono state coordinate con quelle eseguite dalla Guardia di Finanza nonché dagli altri enti che svolgono attività ispettive, oltre che per assicurare la massima capillarità dell'azione di controllo in ciascun ambito territoriale, anche per evitare la reiterazione dei controlli sugli stessi soggetti.

Inoltre, è proseguita la collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate e i Comuni relativamente alla partecipazione di questi ultimi all'accertamento tributario. Tale sinergia aumenta l'efficacia dell'azione di contrasto ai fenomeni evasivi mediante la condivisione di uno specifico patrimonio informativo che solo gli enti locali possono fornire proprio perché parte integrante del territorio che amministrano³⁸.

³⁸ Nel corso del 2012 i Comuni hanno inviato alle strutture operative dell'Agenzia delle Entrate 19.488 segnalazioni qualificate, per la maggior parte riferite all'ambito dei beni indici di capacità contributiva (48,7% dei casi) e all'ambito delle proprietà edilizie e patrimonio immobiliare (36,9%).

Gli accertamenti eseguiti nel 2012, a seguito di almeno una segnalazione qualificata dei Comuni, sono stati 3.553 con una maggiore imposta accertata di circa 85 milioni di euro.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

In termini quantitativi, il numero complessivo degli accertamenti del 2012 registra una leggera flessione (circa il 2%) rispetto al corrispondente dato del 2011. La tabella seguente riporta la suddivisione del dato secondo le diverse tipologie di accertamento.

Tabella 2.3.1
Numero accertamenti

	2011	2012	Var. %
Accertamenti ai fini II.DD., IVA e IRAP	347.329	343.652	-1
Accertamenti parziali imposte dirette	349.919	339.646	-3
Accertamenti in materia di imposte di registro e altre imposte correlate	58.938	58.033	-1
Totale	756.186	741.331	-2

Fonte : Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate

Il totale indicato nella tabella precedente non comprende i controlli formali delle dichiarazioni (ex art. 36-ter del D.P.R. n. 600/73), che nel 2012 sono stati circa 950 mila, rilevanti soprattutto per ciò che riguarda il controllo delle deduzioni e delle detrazioni d'imposta dichiarate dai contribuenti³⁹.

Gli accertamenti di maggiore rilevanza – ovvero quelli eseguiti ai fini di II.DD., IVA e IRAP - sono risultati pari a 343.652, sostanzialmente in linea con il dato del 2011. Considerando anche gli accertamenti su atti soggetti a registrazione il numero complessivo (401.685) risulta superiore di circa il 6% rispetto all'obiettivo atteso (380.000).

Tabella 2.3.2
Maggiore imposta accertata

	2011	2012	Var. %
MIA accertamenti ai fini II.DD., IVA e IRAP	30.033	27.765	-8
MIA accertamenti parziali imposte dirette	400	432	8
MIA accertamenti in materia di imposte di registro e altre imposte correlate	404	363	-10
Totale MIA	30.837	28.560	-7

Fonte : Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate
Valori in milioni di euro

La Maggiore Imposta Accertata (MIA) nel 2012 è risultata pari a 28,6 miliardi di euro, per la quasi totalità derivante dagli accertamenti ai fini II.DD., IVA e IRAP. Tra le attività di accertamento rientrano anche gli “accertamenti parziali automatizzati” che hanno prodotto una maggiore imposta accertata di circa 432 milioni di euro. Si tratta di controlli eseguiti mediante l'incrocio delle banche dati disponibili in anagrafe tributaria che scoraggiano l'infedele ed omessa dichiarazione di dati accertabili da parte dell'Amministrazione⁴⁰.

³⁹ Tali controlli vengono effettuati il secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Essi consistono in controlli “documentali” con il coinvolgimento degli Uffici territoriali, che risultano in diminuzione negli ultimi anni, e in controlli “centralizzati” aventi il pregio di un impiego limitato di risorse.

⁴⁰ Nel 2012 gli accertamenti parziali hanno fatto rilevare una maggiore imposta definita pari a 176 milioni di euro. Dal 2011 una parte degli accertamenti parziali automatizzati viene eseguita con un metodo di gestione centralizzata che

Considerando il periodo 2006-2012 risulta che la MIA si è più che raddoppiata con un livello massimo di oltre 30 miliardi di euro raggiunto nel 2011.

Tabella 2.3.3**Maggiore imposta accertata nel periodo 2006 – 2012**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Maggiore imposta accertata complessiva*	13,1	14,5	20,3	26,3	27,8	30,4	28,2

Fonte: dati dell' Agenzia delle Entrate

Valori in miliardi di euro

*Esclusa la MIA derivante dagli accertamenti ai fini dell'imposta di Registro

Relativamente ai soli accertamenti relativi a II.DD., IVA e IRAP (con esclusione degli accertamenti parziali automatizzati) si riporta la distribuzione degli accertamenti eseguiti per tipologia e relativa MIA. Si evidenzia che la maggioranza dei controlli realizzati ha riguardato le imprese di piccole dimensioni e i professionisti con 173.387 accertamenti pari al 50% del totale. Relativamente ai grandi contribuenti⁴¹ e alle imprese di medie dimensioni, a fronte di un numero di accertamenti pari al 5% del totale, si rileva una maggiore imposta accertata⁴² per tali categorie complessivamente pari a 10,8 miliardi di euro, che rappresenta il 39% del totale.

Tabella 2.3.4**Distribuzione accertamenti II.DD., IVA e IRAP per tipologia e relativa MIA**

	Accertamenti 2012	MIA*	Valore mediano MIA**
Grandi contribuenti	3.011	4.987	121
Imprese di medie dimensioni	15.211	5.791	37
Imprese di piccole dimensioni e professionisti	173.387	13.424	14
Determinazione sintetica del reddito	37.166	626	12
Enti non commerciali	3.820	259	18
Altri acc. diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	111.057	2.678	3
Totale	343.652	27.765	

Fonte : dati dell' Agenzia delle Entrate

* Valori in milioni di euro

** Valori in migliaia di euro

In particolare, relativamente ai soli grandi contribuenti, nel 2012 si è registrato un numero di accertamenti superiore del 9% il dato dell'anno precedente, rilevando però anche una contrazione

prevede il dialogo a distanza con i contribuenti. Nel 2012 con tale metodologia sono stati eseguiti oltre 83mila accertamenti che hanno prodotto una maggiore imposta accertata di circa 120 milioni di euro.

⁴¹ Si tratta di soggetti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiori a 100 milioni di euro (Prov. del Direttore dell' Agenzia delle Entrate del 6 aprile 2009).

⁴² Per maggiore imposta accertata vanno intese le somme (al netto di sanzioni ed interessi) dovute dai contribuenti in base a quanto emerso dai controlli ed accertamenti effettuati.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

della maggiore imposta accertata⁴³. Rispetto all'obiettivo programmato (2.000 accertamenti) si rileva un incremento di circa il 50%.

Risulta invece in aumento il numero di accertamenti definiti con il ricorso agli istituti partecipativi del contribuente al procedimento di accertamento (adesione e acquiescenza) e la relativa maggiore imposta definita.

Nel corso del 2012 risulta inoltre completato il progetto di assoggettamento al tutoraggio (ai sensi dell'articolo 27, comma 10, del D.L. n. 185/2008) delle imprese di grandi dimensioni⁴⁴ con la progressiva estensione a tutta la platea delle imprese interessate⁴⁵.

Tabella 2.3.5
Accertamenti nei confronti dei grandi contribuenti

	2011	2012	Var%
N. accertamenti	2.763	3.011	9
Maggior imposta accertata*	5.532	4.987	-10
N. accertamenti definiti con adesione e acquiescenza	1.576	1.671	6
Maggiore imposta definita*	1.253	1.299	4

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate

*Valori espressi in milioni di euro

Considerando le sole imprese di medie dimensioni si evidenzia una riduzione del numero di accertamenti rispetto al 2011 ma uno scostamento positivo (+17%) rispetto al risultato atteso⁴⁶. Occorre però rilevare che in sede di programmazione si era proceduto ad una riduzione dell'obiettivo atteso per il 2012, rispetto al dato consuntivato per l'anno 2011, al fine di ottenere un incremento qualitativo dei controlli⁴⁷.

Tabella 2.3.6
Accertamenti nei confronti delle imprese di medie dimensioni

	2011	2012	Var%
N. accertamenti	15.778	15.211	-4
Maggior imposta accertata*	7.747	5.791	-25
N. accertamenti definiti con adesione e acquiescenza	7.975	8.346	5
Maggiore imposta definita*	521	657	26

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate

*Valori espressi in milioni di euro

⁴³ La riduzione della MIA 2012 riflette una diversa distribuzione rispetto al dato del 2011, caratterizzato dalla presenza di alcuni accertamenti con valore particolarmente elevato (valore massimo rilevato di circa 610 milioni di euro). Risulta in aumento nel 2012 il valore mediano della maggiore imposta accertata che si attesta intorno ai 121mila euro rispetto ai 97mila del 2011.

⁴⁴ Si tratta delle imprese con volume d'affari o ricavi non inferiore a 100 milioni di euro. Il numero delle imprese sottoposte a tutoraggio è risultato pari a 3.181 mentre l'obiettivo programmato era di 3.166.

⁴⁵ Per ciascuna grande impresa, è stato analizzato e determinato un livello di rischio, graduato in "alto", "medio" e "basso", funzionale sia alla successiva selezione dei soggetti da sottoporre a più specifici controlli, che alla pianificazione preventiva delle aree o delle operazioni da approfondire, nonché alla individuazione delle più adeguate modalità istruttorie da utilizzare. Nei confronti dei contribuenti a cui è stato attribuita un livello di rischio "alto", il controllo si è sviluppato o si svilupperà mediante l'utilizzo di strumenti più penetranti rispetto a quelli impiegabili nei confronti di soggetti caratterizzati da una intensità minore di rischio. L'attività ha interessato le dichiarazioni dei redditi e le dichiarazioni IVA presentate nel corso del 2011 e relative, prevalentemente, al periodo d'imposta 2010.

⁴⁶ Il risultato programmato era di 13mila accertamenti da svolgere nei confronti di imprese di medie dimensioni.

⁴⁷ Il valore mediano della MIA registra un incremento da 34mila a 37mila euro.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Complessivamente gli accertamenti di iniziativa eseguiti nei confronti degli esercenti attività di impresa, arti e professioni sono stati 146.968. Si registra, pertanto, una lieve diminuzione rispetto al numero di accertamenti del 2011 ma con un aumento (+13%) rispetto al risultato atteso⁴⁸

Si registra un incremento(+3,2%) anche della maggiore imposta accertata e del valore mediano della MIA.

Tabella 2.3.7**Accertamenti di iniziativa nei confronti dei titolari di reddito d'impresa, arte e professione**

	2011	2012	Var%
N. accertamenti	149.596	146.968	-2
Maggior imposta accertata*	12.997	13.407	3
Valore mediano MIA**	11	15	36

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate

*Valori espressi in milioni di euro

**Valori espressi in migliaia di euro

Nel 2012 gli accertamenti effettuati sulla base della determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche (ai sensi dell'articolo 38 del D.P.R. n. 600/73) sono stati 37.166, con un ulteriore incremento rispetto sia a quelli effettuati nel 2011 (+2%) sia all'obiettivo programmato (+6%)⁴⁹. Prosegue, pertanto, il forte impulso impresso a tale tipo di attività, sulla scia delle disposizioni normative correlate al "piano straordinario dei controlli per la determinazione del reddito delle persone fisiche" (in attuazione dell'articolo 83 del D.L. n. 112/2008)⁵⁰, realizzato nel triennio 2009-2011.

In tale contesto, la maggiore imposta accertata è risultata essere pari a 625 milioni di euro, con un aumento di circa il 7% rispetto al dato del 2011, mentre si registra anche un incremento del 11% del numero di definizioni con adesione o con acquiescenza, e del 13% della relativa maggiore imposta definitiva, segnali di un miglioramento ulteriore dell'attività di riscossione e del recupero immediato delle somme accertate.

Tabella 2.3.8**Accertamenti ordinari II.DD. con determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche**

	2011	2012	Var%
N. accertamenti	36.390	37.166	2
Maggior imposta accertata*	586	625	6
N. accertamenti definiti con adesione e acquiescenza	13.058	14.512	11
Maggior imposta definitiva*	108	122	13

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate

*Valori espressi in milioni di euro

⁴⁸ Il risultato atteso relativo agli accertamento 2012 di iniziativa era di 130.000.

⁴⁹ Il risultato programmato per l'anno 2012 degli accertamenti con determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche era di 35.000.

⁵⁰ Nell'anno 2013 nell'ambito degli accertamenti con determinazione sintetica del reddito diventa operativo il "nuovo" redditometro di cui al D.M. 24 dicembre 2012.

Nell'anno 2012 sono stati inoltre eseguiti 13.246 accertamenti con l'ausilio di indagini finanziarie, (+12% rispetto al dato 2011 e +20% rispetto all'obiettivo fissato⁵¹); la maggiore imposta accertata risulta complessivamente pari a 1.214 milioni di euro, in aumento rispetto all'anno precedente⁵². Da rilevare anche il forte incremento del numero degli accertamenti definiti con adesione o acquiescenza e della maggiore imposta definita (rispettivamente pari al 30% e al 77%).

Tabella 2.3.9**Accertamenti ordinari di iniziativa dell'Agenzia delle Entrate assistiti da indagine finanziaria (II.DD., IVA e Registro)**

	2011	2012	Var %
N. accertamenti	11.824	13.246	12
Maggior imposta accertata*	1.138	1.214	7
N. accertamenti definiti con adesione e acquiescenza	3.808	4.947	30
Maggiore imposta definita*	65	115	77

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate

*Valori espressi in milioni di euro

Nel campo della lotta alle frodi ed agli illeciti fiscali internazionali, si segnala l'impegno dell'Agenzia, nell'ambito della "Cabina di regia" allo svolgimento di attività sinergiche con Agenzia delle Dogane e Guardia di Finanza volte al contrasto dei fenomeni connessi alle frodi intracomunitarie, all'indebito utilizzo delle lettere di intento ed alle indebite compensazioni di crediti inesistenti.

Sono stati inoltre effettuati, da parte dell'Ufficio centrale Antifrode e degli Uffici regionali, anche ulteriori progetti incentrati sull'analisi di fenomeni fraudolenti sia in ambito IVA che in quello delle imposte dirette effettuati mediante schemi di pianificazione fiscale aggressiva⁵³. Altre attività di contrasto alle frodi hanno riguardato il settore energetico, con particolare riferimento alle quote di emissione di gas serra e certificati verdi, e quello delle frodi carosello in ambito IVA⁵⁴.

A fronte di tali attività sono stati eseguiti 520 interventi che hanno consentito di rilevare oltre 2,9 miliardi di euro di maggiori imponibili ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP e oltre 800 milioni di maggiore imposta constatata ai fini IVA.

Alla lotta alle frodi si è affiancata l'azione dell'Ufficio centrale per il Contrasto agli Illeciti Fiscali Internazionali (UCIFI)⁵⁵, volta all'individuazione ed eliminazione dei casi di illecita costituzione e detenzione all'estero di attività di natura finanziaria o patrimoniale e del trasferimento fittizio della

⁵¹ Tale obiettivo risultava fissato in 11mila accertamenti assistiti da indagini finanziarie.

⁵² Le indagini finanziarie risulteranno ulteriormente potenziate con le comunicazioni da parte degli operatori finanziari delle movimentazioni dei rapporti finanziari intrattenuti con i contribuenti, a seguito del D.L. n. 201/2011. Tali dati verranno acquisiti entro il 31 ottobre 2013 per quanto riguarda le operazioni relative al 2011, entro il 31 marzo 2014 per le movimentazioni 2012, ed entro il 20 aprile dell'anno successivo a quello cui si riferiscono per gli anni successivi;

⁵³ E' proseguita la mappatura dei soggetti potenziali "acquirenti" di pacchetti di pianificazione fiscale aggressiva, realizzati prevalentemente mediante operazioni intercorse con soggetti esteri.

⁵⁴ In particolare, tale attività è stata rivolta al contrasto del fenomeno delle frodi carosello nel settore del commercio dei pneumatici, che ha portato alla segnalazione di numerose posizioni a rischio degli uffici regionali.

⁵⁵ L'UCIFI con sede in Roma ha continuato ad operare anche attraverso le sedi periferiche di Milano, Venezia, Torino, Firenze e Napoli.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

residenza fiscale all'estero. Inoltre sono state sperimentate nuove attività volte a individuare e recuperare i redditi di fonte estera, percepiti ma non dichiarati dai contribuenti⁵⁶.

Complessivamente nel 2012, grazie alle segnalazioni UCIFI⁵⁷ sono stati rilevati circa 2 miliardi di imponibili evasioni ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, oltre 41 milioni di maggiore imposta constatata IVA e circa 5,7 miliardi di trasferimenti e attività estere non dichiarate.

L'elevata positività dei controlli svolti dall'Agenzia delle Entrate, risultata in media del 95%, conferma l'efficacia dei criteri di selezione adottati, in particolare per ciò che riguarda gli accertamenti nei confronti delle imprese di maggiore dimensione, contraddistinti anche da un maggior tasso di redditività.

Tabella 2.3.10
Positività degli accertamenti

	Controlli eseguiti	Controlli positivi	Positività
Accertamenti nei confronti di grandi contribuenti	3.011	2.985	99%
Accertamenti nei confronti di medie imprese	15.211	15.088	99%
Accertamenti nei confronti di piccole imprese e professionisti	173.387	169.226	98 %
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	37.166	35.629	96%
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	3.820	3.804	99%
Altri accertamenti (su redditi diversi da lavoro aut. e impresa)	111.057	108.586	98%
Accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione	58.033	58.033	100%
Accertamenti parziali automatizzati	339.646	308.464	91%
Totale	741.331	701.815	95%

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate

Gli accertamenti ai fini di imposte sui redditi, IVA ed IRAP, definiti con adesione⁵⁸ od acquiescenza nel 2012 sono risultati 245.366 (-10% rispetto al dato del 2011)⁵⁹: la corrispondente maggiore imposta oggetto di definizione e acquiescenza è stata di 5,2 miliardi di euro. Considerando anche gli accertamenti riguardanti atti e dichiarazioni soggetti a registrazione, nel 2012 gli accertamenti definiti con adesione od acquiescenza sono stati complessivamente 271.416, con una MIA (oggetto di definizione o acquiescenza) di circa 5,3 miliardi di euro, in calo di circa il 15% rispetto al dato del 2011⁶⁰.

⁵⁶ Ciò è avvenuto mediante la valorizzazione sistematica del c.d. scambio automatico di informazioni al quale l'Italia partecipa in virtù di accordi internazionali (Direttiva risparmio e scambio automatico volontario in ambito OCSE):

⁵⁷ Nel corso del 2012 l'UCIFI ha trasmesso segnalazioni per 674 posizioni alle strutture locali competenti per l'accertamento.

⁵⁸ Si fa riferimento agli accertamenti con adesione ordinaria, adesione ai processi verbali di constatazione e adesione dell'invito al contraddittorio (articoli 5 e 6, 5-bis e 5, comma 1-bis, del D.lgs. n. 218/97).

⁵⁹ Nel 2011 gli accertamenti, ai fini di II.DD., IVA ed IRAP, definiti per adesione o acquiescenza sono stati 271.615.

⁶⁰ Nel 2011 la MIA relativa ad accertamenti oggetto di definizione o acquiescenza p risultata pari a 6.254 milioni di euro, di cui 6.137 milioni con riferimento agli accertamenti relativi a II.DD., IVA e IRAP.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tabella 2.3.11**MIA relativa ad accertamenti definiti per adesione o per acquiescenza secondo la tipologia di controllo**

Tipologia di controllo	MIA oggetto di definizione per adesione	MIA in acquiescenza	Totale
Accertamenti nei confronti di grandi contribuenti	1.763	80	1.843
Accertamenti nei confronti di imprese di medie dimensioni	887	112	999
Accertamenti nei confronti di imprese di piccole dimensioni e professionisti	1.041	273	1.314
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	140	56	196
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	77	11	88
Altri accertamenti diversi da quelli su redditi d'impresa e lavoro autonomo	430	175	605
Accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione	105	24	129
Accertamenti parziali automatizzati	-	176	176
Totale	4.442	908	5.350

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate

Valori espressi in milioni di euro.

Relativamente agli accertamenti definiti per adesione si registra nel 2012 una Maggiore Imposta Definita (MID) di 2,8 miliardi di euro e un tasso di definizione della maggiore imposta accertata (data dal rapporto tra la maggiore imposta definita per adesione e la maggiore imposta accertata per adesione) del 63%, in aumento rispetto al 2011 quando tale indice è risultato pari al 50%.

Tabella 2.3.12**MID relativa ad accertamenti definiti per adesione secondo la tipologia di controllo**

Tipologia di controllo	MIA oggetto di definizione per adesione	MID	Tasso def. (%)
Accertamenti nei confronti di grandi contribuenti	1.763	1.219	69
Accertamenti nei confronti di imprese di medie dimensioni	887	544	61
Accertamenti nei confronti di imprese di piccole dimensioni e professionisti	1.041	656	63
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	140	66	47
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	77	68	88
Altri accertamenti diversi da quelli su redditi d'impresa e lavoro autonomo	430	195	45
Accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione	105	48	46
Totale	4.442	2.796	63

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate

Valori espressi in milioni di euro.

Considerando anche gli accertamenti definiti per acquiescenza la MID complessiva del 2012 è risultata complessivamente pari a 3,7 miliardi di euro. Nel complesso la percentuale di definizione,

definita come rapporto percentuale fra maggiore imposta definita per adesione o per acquiescenza e la maggiore imposta accertata globale (28,6 miliardi di euro) è stata pari al 13%⁶¹ ($MID_{ades} + MID_{acqu}/MIA$).

Analizzando i dati del contenzioso è possibile valutare la solidità della pretesa tributaria scaturente dall'attività di controllo. Innanzi tutto si rileva una riduzione dei ricorsi: nel corso del 2012 sono stati presentati 124.828 ricorsi in Commissione Tributaria Provinciale (-27% rispetto al dato del 2011) e 38.880 ricorsi in Commissione Tributaria Regionale (-23%). Tale riduzione riflette anche l'effetto di istituti quali la definizione agevolata delle liti minori (articolo 39, comma 12, del D.L. n.98/2011)⁶² e la mediazione obbligatoria per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro.

La Maggiore Imposta Accertata relativa a giudizi pendenti le Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali al 31 dicembre 2012 ammonta complessivamente a 32,8 miliardi di euro mentre al 1 gennaio dello stesso anno essa risultava pari a 30 miliardi di euro.

Per ciò che attiene ai ricorsi decisi in Commissione Tributaria Provinciale, nel 2012 sono state depositate 147.879 decisioni. Le sentenze favorevoli all'Ufficio (compresi i ricorsi dichiarati inammissibili) sono state 47.608 (32% dei casi), corrispondenti ad un importo complessivo di circa 12,3 miliardi di euro; le sentenze sfavorevoli sono state invece 40.694 (27%), per un ammontare di 8,9 miliardi di euro mentre le sentenze parzialmente favorevoli sono state 14.085 (10%), per un importo complessivo deciso di circa 7 miliardi di euro. Infine in 45.492 situazioni (31%) si è verificata l'estinzione del processo⁶³.

La seguente tabella mostra le percentuali relative agli esiti dei ricorsi presentati in CTP dal 2007 al 2012:

Tabella 2.3.13**Esito dei ricorsi presentati in CTP**

Esito	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Favorevole Ufficio	42,3%	37,7%	37,6%	37,9%	38,0%	32,2%
Favorevole contribuente	27,7%	31,5%	33,8%	34,7%	34,1%	27,5%
Parzialmente favorevole	8,7%	9,9%	11%	11,2%	11,6%	9,5%
Estinzione del processo	21,4%	20,8%	17,6%	16,2%	16,3%	30,8%

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate

Con riferimenti ai ricorsi decisi in Commissione Tributaria Regionale, nel 2012 sono state depositate 38.990 sentenze: le pronunce favorevoli all'Ufficio, compresi i casi di inammissibilità, sono state 14.038 (per un totale di 7,6 miliardi di euro), quelle sfavorevoli 12.218 (pari a 4,8 miliardi di euro), mentre quelle parzialmente favorevoli sono state 4.009 (per un importo complessivo deciso pari a 2,7 miliardi di euro). Infine in 8.725 situazioni si è verificata l'estinzione del processo⁶⁴.

⁶¹ Nel 2011 il rapporto tra MID complessiva per adesione e acquiescenza (3,5 miliardi) e MIA globale è risultata pari all'11%.

⁶² Grazie a tale istituto sono state definite circa 119.000 liti per un incasso complessivo di circa 173 milioni di euro.

⁶³ Con riferimento alle sole controversie in CTP derivanti dall'attività di accertamento su un totale di 74.070 pronunce depositate nel 2012 risulta che il 26,4% (19.537 provvedimenti) ha avuto un esito favorevole per l'Agenzia, il 21,8% (16.161 decisioni) ha avuto un esito favorevole per il contribuente e l'11,5% (8.515) presentano un esito parzialmente favorevole. Le pronunce di estinzione sono risultate 29.857 (40,3% del totale).

⁶⁴ Con riferimento alle sole controversie in CTR derivanti dall'attività di accertamento su un totale di 23.105 decisioni, 6.830 (29,6% dei casi) sono risultate favorevoli all'Ufficio, 6.545 (28,3%) favorevoli al contribuente, 2.828 (12,2%) parzialmente favorevoli. Le pronunce di estinzione sono risultate 6.902 (29,9% dei casi).

La seguente tabella mostra le percentuali relative agli esiti dei ricorsi presentati in CTR dal 2007 al 2012:

Tabella 2.3.14

Esito dei ricorsi presentati in CTR

Esito	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Favorevole Ufficio	37,9%	40,3%	39,3%	40,7%	42,3%	36,0%
Favorevole contribuente	43,2%	43,5%	45%	43,4%	41,9%	31,3%
Parzialmente favorevole	8,3%	10,2%	10,6%	11,6%	12%	10,3%
Estinzione del processo	10,4%	5,9%	1,9%	4,3%	3,9%	22,4%

Fonte: Elaborazioni Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle Entrate

2.4 ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE EFFETTUATA DALL'AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

Nel corso del 2012 è continuata l'azione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli protesa al potenziamento delle attività di prevenzione e contrasto delle frodi e dei traffici illeciti, coniugata a quella di presidio e deterrenza in settori ad alto rischio fiscale o di preminente interesse per la salute e la sicurezza della collettività⁶⁵.

Relativamente ai controlli, particolare attenzione è stata prestata all'aspetto qualitativo, privilegiando quelli potenzialmente più produttivi, anche al fine di assicurare adeguati livelli di recupero di gettito. In particolare, l'attività dell'Agenzia ha riguardato il rafforzamento degli interventi per la prevenzione e il contrasto all'evasione tributaria nel settore dei dazi, dell'IVA intracomunitaria e delle accise, anche mediante lo sviluppo delle attività di intelligence e di analisi dei flussi di traffico e dei rischi connessi. Anche le azioni intraprese nell'ambito di cooperazione con altri organismi, nazionali e sovranazionali, rientrano negli interventi di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria e degli illeciti extratributari⁶⁶.

Complessivamente, il volume dei controlli effettuati nel 2012 dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli è di 1.431.876, sostanzialmente in linea rispetto sia a quanto realizzato nel 2011, sia a quanto programmato nel 2012 (1.400.000 controlli)⁶⁷. Tale dimensionamento è correlato all'esigenza di garantire un presidio adeguato al volume e alla pericolosità dei flussi commerciali, tenendo conto delle diverse situazioni territoriali e delle aree prioritarie di rischio.

⁶⁵ L'attenzione dedicata alle attività di presidio e controllo è stata coniugata con l'ulteriore sviluppo della digitalizzazione dei processi e della semplificazione degli adempimenti con l'obiettivo di apportare un reale valore aggiunto agli operatori e di favorire l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari.

⁶⁶ Gli altri interventi posti in essere hanno riguardato, tra l'altro, il potenziamento del presidio della legalità e della sicurezza nel commercio internazionale e della corretta applicazione delle regole di mercato, il rafforzamento dell'azione di contrasto dei fenomeni illeciti in materia extratributaria, l'efficace sorveglianza dei movimenti di denaro in entrata o uscita dal territorio comunitario.

⁶⁷ Per gli obiettivi attesi si fa riferimento alla Convenzione 2012-2014 che regola i rapporti tra il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle Dogane in attuazione dell'articolo 59, commi 2-4, del D.Lgs. n. 300/99 e degli indirizzi pluriennali contenuti nell'Atto di indirizzo del Ministro.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

L'incremento qualitativo delle attività di controllo è confermato dal dato relativo ai Maggiori Diritti Accertati (MDA) che registra un incremento del 34,2% rispetto al 2011 e di oltre il 70% rispetto all'obiettivo atteso nel 2012⁶⁸.

Si rileva, invece, una diminuzione del 3,6 % (rispetto all'anno precedente) del dato relativo ai maggiori diritti riscossi nel 2012, complessivamente pari a 324 milioni di euro. Di questi, i maggiori diritti riscossi in materia di accise ammontano a 36 milioni di euro.

Tabella 2.4.1
Attività dell'Agenzia delle Dogane

	2011	2012	Var. %
Verifiche e controlli tributari	1.476.776	1.431.876	-3
Maggiori Diritti Accertati *	1.274	1.710	34
Maggiori Diritti Riscossi *	336	324	-4
	<i>di cui</i>		
Accise*	48	36	-25

Fonte: Elaborazione Dipartimento Finanze su dati dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli

*Valori espressi in milioni di euro

Escludendo i dati relativi ai controlli allo sdoganamento, si rileva nel 2012 un numero complessivo di *controlli a posteriori* pari a 289.080, con un incremento di circa il 3% rispetto al 2011, anno in cui sono risultati pari a 280.871 (tabella 2.4.2).

Tabella 2.4.2
Distribuzione dei controlli per tipologia di verifica

Tipologia di controlli	2011	2012	Var. %
Verifiche IVA Intracomunitaria	6.131	5.333	-13
Verifiche Plafond	948	762	-20
Revisioni d'accertamento con accesso	2.729	3.018	11
Verifiche ordinarie	16.281	16.326	0
Revisioni d'accertamento in ufficio	218.489	224.150	3
Controlli FEAGA ⁶⁹	34	25	-26
Controlli AEO ⁷⁰	524	547	4
Verifiche tecnico amministrative in materia di accise	35.735	38.919	9
Totale controlli	280.871	289.080	3

Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli

⁶⁸ Nel 2012 l'obiettivo programmato per maggiori diritti accertati era di un miliardo di euro.

⁶⁹ Si tratta di controlli finalizzati al monitoraggio dei finanziamenti di Politica Agricola Comunitaria.

⁷⁰ Controlli su Operatore Economico Autorizzato: utente che aderisce a un programma di certificazione, definito in ambito comunitario, che consente agli interessati il conseguimento di rilevanti agevolazioni, tra le quali il minor onere conseguente ad un'attività di accesso meno stringente presso la sede operativa, qualora vengano soddisfatti i requisiti previsti dalla normativa di riferimento.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Risultano in diminuzione le verifiche IVA effettuate per la riduzione della platea di operatori nei settori Intra e Plafond e l'ulteriore miglioramento delle analisi di rischio che ha consentito di diminuire le verifiche a posteriori, in particolar modo di quelle con accesso, caratterizzate da un impiego particolarmente significativo di risorse.

Nonostante la riduzione del numero si osserva che i maggiori diritti accertati per le verifiche IVA (intra e plafond) hanno avuto un notevole incremento (80%) rispetto al 2011, attestandosi a circa 1.166 milioni di euro⁷¹ (oltre il 68% dei maggiori diritti accertati complessivi)⁷², dato che conferma la validità dei criteri di selezione dei adottati.

Tabella 2.4.3**Distribuzione dei Maggiori Diritti Accertati nel 2012 per tipologia di controllo**

Tipologia di controlli	MDA	%
Verifiche IVA Intracomunitaria	987,5	57,7
Verifiche Plafond	178,4	10,4
Revisioni d'accertamento con accesso	26,2	1,5
Controlli ai depositi	7,7	0,4
Altre verifiche ordinarie con accesso	76,3	4,5
Altri controlli in ufficio	289,9	16,9
Verifiche accise	144,3	8,4
Totale	1.710,3	100

Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli

Le somme di colonna possono differire dal totale per arrotondamenti

Valori in milioni di euro

Esaminando la redditività delle verifiche Iva, attestata dai maggiori diritti accertati medi, si riscontra un forte incremento sia per le verifiche intra che per le verifiche plafond. Nel complesso la remuneratività media delle verifiche IVA, rappresentata dal rapporto tra i maggiori diritti accertati e le verifiche con esito positivo, risulta nel 2012 di 572.000 euro. Tale valore risulta in aumento rispetto sia al corrispondente dato del 2011 sia al risultato atteso (peri a 175mila euro).

Tabella 2.4.4**Maggiori diritti accertati medi in ambito IVA**

Tipologia	MDA media		
	2011	2012	Var. %
Verifiche Intra	286	583	104
Verifiche Plafond	175	522	198

Fonte: Agenzia delle Dogane e dei monopoli

Valori in migliaia di euro

Per quanto attiene alle verifiche doganali, si rileva una sostanziale invarianza per le verifiche tecnico amministrative in materia di accise. Tali verifiche includono sia violazioni di tipo formale

⁷¹ Nel 2011 i MDA per le verifiche IVA, intra e plafond, sono stati 650 milioni di euro.

⁷² Tale risultato eccezionale per le verifiche Intra, che hanno contribuito per circa il 58% al risultato complessivo in termini di Maggiori Diritti Accertati, è dovuto principalmente al fatto che nel 2012 soltanto quattro verifiche hanno comportato la constatazione di una maggiore imposta accertata di 344 milioni di euro.

che sostanziale: grazie ad un'accurata attività di analisi preventiva del rischio il relativo tasso di positività ha registrato un andamento crescente dal 2005 al 2011⁷³, per poi stabilizzarsi nel 2012. Risulta invece in lieve diminuzione (entro un punto percentuale) il tasso di positività medio delle verifiche IVA.

Tabella 2.4.5
Positività delle verifiche doganali

Tasso di positività delle verifiche	2011	2012
Tecnico amministrative	49 %	48,7 %
Doganali con accesso	41 %	33,4%
Verifiche Intra	32,8 %	31,8 %
Verifiche Plafond	45,5 %	44,8%

Fonte: Elaborazioni Dipartimento delle Finanze su dati dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli

L'Agenzia, anche nel 2012, ha mantenuto alto il livello di attenzione sulla prevenzione e la repressione del fenomeno fraudolento della sottofatturazione, ossia del contrabbando attuato con dichiarazione, al momento dell'importazione, di un valore imponibile non veritiero. Detto fenomeno si concretizza nell'evasione dei diritti doganali dovuti, in particolare su IVA e dazi, preconstituendo la base per ulteriori violazioni di tipo tributario – quali quelle proprie delle attività commerciali in “nero” – e di natura valutaria - finanziaria, che derivano dal riciclaggio dei proventi del contrabbando e da altri reati, spesso riconducibili agli stessi flussi a rischio quali il reato di contraffazione. Tale attività fraudolenta, dunque, oltre a causare mancati introiti per l'erario, contribuisce alla distorsione del mercato, sia nazionale sia intracomunitario, con l'immissione in vendita di prodotti che, per effetto del meccanismo sopra descritto, possono invadere il mercato realizzando una forma grave di concorrenza sleale nei confronti della produzione e della commercializzazione lecita.

I controlli effettuati nel 2012, in tema di sottofatturazione, sono stati 10.821, in diminuzione rispetto al 2011 (-1,91%) ma con un aumento della positività (oltre il 34% dei controlli ha evidenziato irregolarità, nel 2011 lo stesso indicatore era del 31%). I Maggiori Diritti Accertati sono risultati pari a 31,2 milioni di euro.

I controlli sulle accise sono stati 42.675, con un tasso di positività del 48,7%⁷⁴: gli obiettivi attesi erano di 38mila controlli e di un tasso di positività del 43,5%. Tali risultati comprendono anche le verifiche eseguite nel settore del “fotovoltaico”⁷⁵ per accertare la regolarità dei nuovi impianti e le attività finalizzate alla prevenzione e repressione delle violazioni alla normativa concernente le agevolazioni fiscali sui carburanti impiegati nella navigazione marittima⁷⁶.

⁷³ Nel 2005 il tasso di positività delle verifiche tecnico amministrative è risultato pari al 23,5%.

⁷⁴ Il dato sulla positività è in linea con quello del 2011, anno in cui in materia di accise sono stati effettuati 41.785 controlli con un tasso di positività del 49%.

⁷⁵ Le specifiche agevolazioni previste in materia avevano determinato nel 2011 un forte incremento nel numero degli impianti i cui controlli si sono protratti anche nel 2012.

⁷⁶ Si tratta del progetto Nettuno avviato nel 2010. I monitoraggi e gli accertamenti condotti hanno confermato un concreto rischio di frode nello specifico settore e le analisi dei dati hanno indicato la necessità di migliorare il sistema di registrazione e di appuramento telematico delle operazioni nonché di collegamento tra i documenti e - AD e le operazioni doganali di esportazione. Sono stati, pertanto, attivati gli occorrenti interventi per rendere più performante la gestione ed il controllo dei documenti in parola. Quanto agli esiti dell'iniziativa, risultano avviati sul territorio nazionale, nel corso del 2012, numerosi procedimenti penali che delineano un fenomeno di distrazione di prodotti energetici con il fine di una fraudolenta immissione in consumo, polarizzato geograficamente su alcune città del centro-sud (Latina, Tivoli, Napoli, Crotone).

Nell'ambito della cosiddetta "Cabina di regia"⁷⁷, in collaborazione con l'Agenzia delle entrate ed il Comando Generale della Guardia di Finanza, è stato elaborato nel corso del 2012 un ulteriore piano d'intervento" volto a contrastare le frodi in materia di IVA nazionale e comunitaria, in particolare mediante l'acquisizione di beni senza il pagamento dell'IVA, per il tramite di fittizie dichiarazioni d'intento, indebitamente emesse da falsi esportatori abituali, con successiva immissione sul mercato nazionale dei beni così acquisiti in "nero" e/o a costi inferiori a quelli di produzione dei medesimi⁷⁸.

In riferimento al contenzioso tributario, nel 2012 l'Agenzia ne ha realizzato un'efficace gestione, ponendo particolare attenzione alle controversie aventi un consistente impatto economico, in ragione dell'entità dei diritti in contestazione ovvero dei principi giuridici aventi effetti sulle materie di competenza.

In termini operativi, si è registrato un grado di soccombenza, rilevabile nelle sentenze passate in giudicato, pari al:

- 6,9 % per i giudizi innanzi alle Commissioni Tributarie Provinciali;
- 20,8 % per i giudizi innanzi alle Commissioni Tributarie Regionali.

L'elevata percentuale di esiti favorevoli testimonia in primo luogo la qualificata attività di verifica svolta. Si registra anche un miglioramento rispetto al dato del 2011 laddove il tasso di soccombenza nelle sentenze passate in giudicato dinanzi alle Commissioni Tributarie Provinciali era stato del 11,98%, e per i giudizi incardinati innanzi alle Commissioni Tributarie Regionali del 21,20%.

2.5 L'ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE EFFETTUATA DALLA GUARDIA DI FINANZA

Nell'ambito dell'attività istituzionale di prevenzione e repressione dei fenomeni di elusione ed evasione fiscale⁷⁹ la strategia operativa della Guardia di Finanza nell'anno 2012, in sostanziale continuità con le annualità precedenti, è stata finalizzata a conseguire l'obiettivo di un effettivo recupero del gettito evaso e di un costante e sempre più efficace contrasto ad ogni forma di illegalità, potenzialmente lesiva non soltanto del bilancio dello Stato ma anche della concorrenza fra gli operatori economici. E' stato perseguito l'obiettivo di rafforzare la lotta ai fenomeni evasivi più diffusi, quali l'economia sommersa, le frodi e l'evasione fiscale internazionale mediante un'efficace selezione degli obiettivi di verifica e il costante coordinamento con le Agenzie fiscali⁸⁰.

⁷⁷ Per effetto delle disposizioni di cui all'art. 83, commi 5, 6 e 7 del D.L. 112/2008 che hanno previsto l'incremento della capacità operativa della Guardia di Finanza, dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Dogane, si è proceduto all'istituzione della c.d. "Cabina di Regia" per il contrasto dei fenomeni di frode. L'analisi dei fenomeni fraudolenti e la definizione delle metodologie di contrasto effettuate ha portato la "Cabina di Regia" a delineare alcuni progetti operativi la cui gestione è affidata a ciascun organo partecipante in ragione delle proprie specifiche competenze.

⁷⁸ Si tratta del progetto denominato "Sponsio Plus". In tale ambito sono state individuate n. 42 posizioni relative ad altrettanti soggetti che si dichiaravano come esportatori abituali, rilasciando dichiarazioni d'intento, e che presentavano elementi di elevato rischio di evasione relativamente alle annualità 2010 e 2011. Le connesse attività di verifica sul territorio sono state avviate e, contestualmente, si stanno monitorando gli esiti delle complesse attività istruttorie che includono la disamina dei complicati meccanismi fraudolenti

⁷⁹ Nello specifico con l'Atto di indirizzo per la definizione delle priorità politiche per il 2012 del 28/06/2011, il Ministro dell'Economia e delle Finanze ha assegnato alla Guardia di Finanza il compito di contribuire all'attuazione della priorità riguardante "l'ulteriore rafforzamento della lotta all'evasione e all'elusione fiscale, con misure di contrasto ai fenomeni dei paradisi fiscali e degli arbitraggi fiscali".

Coerentemente la Direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione per il 2012 ha demandato al Corpo l'obiettivo strategico di "prevenire e reprimere l'elusione e l'evasione fiscale in tutte le sue manifestazioni", con particolare riferimento ai fenomeni maggiormente lesivi per il bilancio dello Stato, quali l'economia sommersa, le frodi tributarie e doganali, l'evasione internazionale nonché il contrabbando e gli altri illeciti aventi rilevanza penale.

⁸⁰ In particolare il miglioramento dell'azione ispettiva è stato realizzato mediante:

Nel corso del 2012, la Guardia di Finanza ha eseguito 101.484 verifiche⁸¹ e controlli⁸² e oltre 650mila controlli strumentali⁸³ con l'individuazione di oltre 56 miliardi di euro di basi imponibili (ricavi/compensi non dichiarati e costi non deducibili) non dichiarate ai fini II.DD. e di circa 4,8 miliardi di euro di Iva dovuta e/o non versata (di cui 4,1 miliardi si riferisce a Iva dovuta)⁸⁴.

Tabella 2.5.1**Risultati dell'attività della Guardia di Finanza nel 2012**

	2011	2012	Var %
Basi imponibili II.DD.	50.584	56.138	11
Ritenute operate e non versate	277	562	103
IVA dovuta/non versata	8.201	4.783	-42
Basi imponibili IRAP	28.735	33.279	16

Fonte: Elaborazioni Dipartimento delle Finanze su dati Guardia di Finanza
Valori espressi in milioni di euro

Nella tabella seguente si riportano i risultati dei controlli e verifiche eseguite, distinti per fasce di volume d'affari in cui è classificato il soggetto controllato. Si evidenzia che i risultati maggiormente significativi riguardano i contribuenti di rilevanti dimensioni (oltre 100 milioni di euro di volume d'affari) nei confronti dei quali è stato esperito meno dell'1% dei controlli e verifiche.

Tabella 2.5.2**Risultati 2012 per classi di volumi d'affari dei contribuenti controllati**

Risultati	Fasce di volume d'affari/ricavi e compensi			
	0-5,16 mln	5,16 – 100 mln	Più di 100 mln	Totale
Basi imp.li II.DD*.	15.492	19.220	21.426	56.138
IVA dovuta/non versata*	2.340	2.163	280	4.783
Basi imp.li IRAP*	11.415	10.598	11.266	33.279
Numero verifiche e controlli	93.875	6.794	815	101.484

Fonte: Guardia di Finanza

*Valori espressi in milioni di euro

- la concentrazione degli obiettivi di verifica su contribuenti selezionati attraverso l'azione di intelligence, l'analisi del rischio ed il controllo economico del territorio;
- il costante coordinamento con l'Agenzia delle Entrate, il quale deve precedere la formulazione di rilievi nei casi connotati da incertezza normativa, ovvero fondati su interpretazioni di norme o su disconoscimenti di effetti fiscali di operazioni ritenute elusive o abusive;
- un'azione di costante e diffusa aggressione dei patrimoni dei responsabili dei reati tributari.

⁸¹ Per verifiche si intende l'attività finalizzata ad acquisire e comunicare all'autorità amministrativa titolare del procedimento di accertamento delle imposte e di applicazione delle sanzioni dati, elementi e notizie utilizzabili per la determinazione di basi imponibili fiscalmente rilevanti e delle imposte, nonché per l'irrogazione delle sanzioni, mediante l'esercizio di potestà ispettive incisive e penetranti.

⁸² Il controllo consiste un'attività ispettiva limitata al riscontro di un singolo atto di gestione, avente riflessi sulla determinazione della base imponibile, sulla quantificazione dell'imposta o sugli altri obblighi fiscali gravanti sui contribuenti.

⁸³ Sono i controlli sul rilascio dello scontrino e della ricevuta fiscale, sulla circolazione delle merci su strada e sul possesso di beni indicativi di alta capacità contributiva.

⁸⁴ Sono stati inoltre eseguiti 9.151 controlli nel settore dei monopoli statali, giochi e scommesse.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Nell'ambito dei controlli e verifiche eseguite, sono stati effettuati 2.523 interventi in cui si è fatto ricorso alle indagini finanziarie: essi hanno consentito il recupero di 7,2 miliardi di base imponibile lorda sottratta a tassazione e la denuncia di 1.679 soggetti.

Relativamente al grave fenomeno dell'economia sommersa, identificata nella duplice forma dell'evasione totale⁸⁵ e dello sfruttamento della manodopera irregolare o "in nero" nel corso dell'anno 2012 sono stati individuati 8.617 evasori totali (+15% rispetto al dato del 2011), rilevando anche un ammontare di circa 34,5 miliardi di euro di basi imponibili non dichiarate e di circa 2,5 miliardi di euro di Iva dovuta e/o non versata.

Tabella 2.5.3
Economia sommersa

	2011	2012	Var %
Numero Evasori totali	7.493	8.617	15
Maggiori basi imponibili ai fini II.DD*	20.991	34.458	64
Iva dovuta e non versata*	2.270	2.472	9

Fonte: Elaborazione Dipartimento delle Finanze su dati Guardia di Finanza

*Valori espressi in milioni di euro

La maggior parte degli evasori totali (8.306) sono stati scoperti nel corso delle verifiche e dei controlli eseguiti nei confronti dei contribuenti di minori dimensioni mentre nella tabella seguente viene riportata la distribuzione degli evasori totali per settore economico:

Tabella 2.5.4
Distribuzione "evasori totali" – controlli 2012 – per settore economico

	%
Commercio all'ingrosso ed al dettaglio	22,57
Costruzioni	21,23
Attività manifatturiere	8,97
Attività professionali, scientifiche e tecniche	5,71
Trasporto e magazzinaggio	4,41
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	4,41
Altri settori economici	33

Fonte: Guardia di Finanza

Nel 2012 è, inoltre, proseguita l'azione di contrasto al lavoro sommerso mediante un approccio trasversale volto a colpire tutte le manifestazioni di illegalità connesse a questo fenomeno (evasione fiscale, frodi, produzione e commercio di marchi contraffatti, immigrazione clandestina) che comportato la scoperta di 30.070 lavoratori irregolari o in nero e la verbalizzazione di 6.665 datori di lavoro⁸⁶.

⁸⁵ L'evasione totale è posta in essere da chi, pur svolgendo di fatto attività d'impresa o di lavoro autonomo, non presenta le dichiarazioni dei redditi e dell'IVA, spesso omettendo di denunciare l'attività e restando quindi del tutto sconosciuto al fisco.

⁸⁶ Il settore che ha visto il maggior numero di datori di lavoro verbalizzato per l'impiego di manodopera irregolare o in nero risulta quello dei servizi di alloggio e ristorazione (36,8% dei casi), seguito dal settore del commercio all'ingrosso e al dettaglio e riparazione di autoveicoli e motocicli (17,8% dei casi).

Per quanto riguarda l'attività di repressione delle frodi fiscali, compreso i reati che comportano la denuncia all'Autorità Giudiziaria⁸⁷, particolare rilievo hanno assunto le indagini e verifiche in ambito Iva volte a contrastare fenomeni fraudolenti quali le c.d. "frodi carosello"⁸⁸, con una Iva dovuta scoperta di 641 milioni di euro⁸⁹.

L'azione di contrasto all'evasione fiscale internazionale, che si innesta nel quadro del piano di lotta ai paradisi fiscali ha portato alla scoperta nel 2012 di circa 17 miliardi di euro di imponibili non dichiarati (il 30% circa dell'evasione complessiva scoperta nel settore delle imposte sui redditi). Le attività d'intelligence e di analisi di rischio sono mirate ad individuare contribuenti italiani che detengono all'estero capitali, investimenti e attività finanziarie non dichiarate, oltre che persone fisiche e società che hanno fittiziamente trasferito la residenza all'estero o che hanno eseguito transazioni ed operazioni finanziarie con operatori economici dislocati in paradisi fiscali.

Tabella 2.5.5
Risultati della lotta all'evasione internazionale

	2012
Maggiori basi imponibili ai fini I.I.DD., di cui per:	17.098
- Esterovestizione della residenza di persone fisiche e società	1.984
- Stabili organizzazioni occulte di società estere	13.48
- Transfer pricing	1.084
- Altre manovre evasive ed elusive	550

Fonte: Guardia di Finanza
Valori in milioni di euro

L'efficacia dell'azione svolta a contrasto dell'evasione internazionale è confermata dall'ammontare delle adesioni ai processi verbali di constatazione redatti per violazioni fiscali connesse a fenomeni illeciti di rilievo internazionale, pari a 2,5 miliardi di euro di base imponibile.

⁸⁷ Nel 2012 sono stati denunciati, nell'ambito dell'attività di contrasto alle frodi fiscali, 11.769 soggetti e accertati 13.170 reati tributari di cui oltre l'80% riguarda gli illeciti di maggiore gravità quali emissione di fatture per operazioni inesistenti, dichiarazione fraudolenta, omessa dichiarazione e occultamento di documentazione contabile.

⁸⁸ Si tratta di frodi perpetrate mediante società cartiere o missing traders, sfruttando il sistema dell'applicazione dell'Iva comunitaria basata sul principio della tassazione nel Paese di destinazione: tali imprese, prive di struttura acquistano le merci da altri Paesi comunitari in sospensione d'Iva, le rivendono ai reali destinatari applicando l'imposta per poi scomparire, omettendo il versamento all'Erario.

⁸⁹ I settori economici con la maggiore diffusione di frodi Iva sono risultati nel 2012 il commercio all'ingrosso di apparecchi e materiali telefonici (24%) e il commercio all'ingrosso di elettrodomestici e di elettronica di consumo (17% dei casi).

Capitolo 3: strategie di contrasto all'evasione fiscale

Negli ultimi anni l'azione di contrasto all'evasione fiscale⁹⁰ si è sviluppata mediante la realizzazione delle due seguenti strategie operative:

- a) concentrare distintamente l'azione di controllo sulle diverse macrotipologie di contribuenti (grandi contribuenti, imprese di medie dimensioni, piccole imprese e lavoratori autonomi, enti non commerciali, persone fisiche);
- b) adottare metodologie di intervento differenziate per ciascuna macrotipologia, da sviluppare tenendo conto dei distinti metodi di analisi e valutazioni del rischio e delle peculiarità che caratterizzano ciascuna realtà territoriale ed economica.

Anche per l'anno 2013 l'azione di contrasto all'evasione fiscale si sviluppa su tali linee guida⁹¹ e, in tale ottica, assume sempre maggiore valenza la valutazione del rischio di evasione e/o elusione riferita a ciascuna macrotipologia di contribuenti.

Ciò comporta (i) l'efficiente allocazione delle risorse (sia in termini quantitativi che qualitativi), in funzione dell'andamento e della concentrazione del rischio di evasione e (ii) la selezione efficace delle posizioni soggettive da sottoporre a controllo, individuando quelle caratterizzate da maggior grado di rischio ed evitando di perseguire situazioni di scarsa rilevanza o mere violazioni di carattere formale.

Ciò comporta il miglioramento qualitativo dei controlli grazie ad un'adeguata attività istruttoria, svolta anche in contraddittorio con il contribuente. In tal modo è possibile non solo definire la pretesa tributaria e riscuotere le somme dovute in tempi più rapidi ma, soprattutto, dissuadere i contribuenti da comportamenti fiscalmente non corretti, interrompendo condotte illecite di frode fiscale. Pertanto, l'azione di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, oltre al recupero delle somme evase, è volta a conseguire un progressivo incremento dell'adempimento spontaneo (c.d. *tax compliance*).

Riguardo il settore dei cosiddetti "grandi contribuenti"⁹² prosegue l'attività di *tutoraggio* dei grandi contribuenti che permette di evidenziare gli elementi che emergono dall'analisi della posizione del singolo soggetto, funzionali all'attribuzione del livello di rischio e alla conseguente individuazione delle più adeguate modalità istruttorie da utilizzare per il controllo⁹³.

Tale attività consente di realizzare anche un innalzamento del livello di adempimento spontaneo dei contribuenti: in tale ottica è stato avviato un "progetto pilota" per individuare in concreto, in collaborazione con i contribuenti, elementi utili alla successiva definizione delle caratteristiche che dovranno ispirare il nuovo rapporto e per verificare la possibilità di introdurre un approccio al controllo ex ante, rispetto al tradizionale intervento ex post. Gli esiti del progetto potranno avere un impatto diretto in termini di ridefinizione dei rapporti tra amministrazione e grandi imprese, in coerenza con talune importanti esperienze internazionali e con le recenti indicazioni in sede OCSE riguardanti i programmi cosiddetti di "*cooperative compliance*".

⁹⁰ Anche per gli anni 2013-2015 l'Atto di indirizzo del Ministro dell'economia e delle finanze per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale ha individuato il rafforzamento della lotta all'evasione e all'elusione fiscale tra le priorità politiche.

⁹¹ Si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 31 luglio 2013 in materia di "*Prevenzione e contrasto dell'evasione – Anno 2013 – Indirizzi operativi*".

⁹² Relativamente ai grandi contribuenti occorre considerare che alcuni dei principali fenomeni di evasione/elusione fiscale si sostanziano nel trasferimento di base imponibile tra Stati attuate mediante tecniche di *transfer pricing*, nell'evasione conseguente a tecniche di pianificazione fiscale aggressiva, oltre a forme specifiche realizzate utilizzando il canale "estero".

⁹³ I grandi contribuenti sottoposti a tutoraggio nell'anno 2013 sono circa 3.200.

Nei confronti delle imprese di medie dimensioni⁹⁴ è in corso un piano di interventi coordinato con la Guardia di Finanza, che darà il proprio contributo con attività di verifica e controlli specifici. E' stata posta particolare attenzione al rafforzamento delle misure di contrasto alle frodi fiscali in considerazione del fatto che tali fenomeni, oltre ad arrecare rilevanti pregiudizi ai bilanci statali e comunitari, comportano gravi violazioni della concorrenza che ostacolano il regolare funzionamento del mercato.

Per ciò che concerne i controlli riferiti alle imprese di minori dimensioni e i lavoratori autonomi resta di fondamentale importanza l'attività di analisi e selezione di soggetti con attività economiche strutturate e non marginali ovvero soggetti che svolgono di fatto attività economiche in maniera totalmente irregolare. Costituiscono un valido supporto per l'attività di controllo l'utilizzo di metodologie differenziate per categorie di attività economiche dirette al consumatore finale, oggetto di recente revisione.

Quale indirizzo generale, si sottolinea l'importanza di mantenere e sviluppare in maniera strutturata i rapporti di collaborazione e coordinamento, oltre che con la Guardia di Finanza, anche con altri enti che svolgono attività ispettiva che possa produrre o innescare attività accertative da parte degli uffici dell'Agenzia delle Entrate, in particolare l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'INPS, la SIAE e i Comuni.

Nell'ambito dell'attività di controllo nei confronti delle persone fisiche, ai fini delle imposte sui redditi, si ricordano le significative innovazioni di carattere procedurale inerenti i controlli finalizzati alla determinazione sintetica del reddito. Le modifiche intervenute garantiscono più attuali modalità di riscontro della sperequazione tra la capacità di spesa dimostrata dai contribuenti ed il reddito dichiarato e, conseguentemente, consentono una maggiore incisività dell'azione di controllo. Il profondo cambiamento previsto dal legislatore è incentrato sull'adeguamento dello strumento accertativo ai mutamenti del contesto socio-economico in cui si manifesta la capacità di spesa, sulla valorizzazione del contraddittorio con il contribuente, nonché sulla capacità dell'Amministrazione finanziaria di intercettare informazioni relative ad un numero significativo di elementi di spesa dei contribuenti in quanto presenti in Anagrafe Tributaria, o, comunque, disponibili.

Il nuovo metodo di ricostruzione del reddito è improntato ad una maggiore trasparenza e facilità di comprensione; si fonda, infatti, sulle "spese certe" e sulle "spese per elementi certi", tenendo conto, per tali ultime spese, della tipologia di famiglia del contribuente e dell'area geografica di appartenenza. Saranno quindi selezionati coloro che presentano scostamenti significativi tra reddito dichiarato e capacità di spesa manifestata, avendo cura di evitare situazioni di marginalità economica e categorie di contribuenti che, sulla base dei dati conosciuti, legittimamente non dichiarano, in tutto o in parte, i redditi conseguiti. In sede di selezione si terrà conto, altresì, del reddito complessivo dichiarato dalla famiglia, per evitare di intraprendere attività di controllo nei confronti di coloro le cui spese risultano coerenti a livello di reddito familiare (per un ulteriore approfondimento normativo si veda anche il box successivo).

L'azione di controllo sostanziale sta proseguendo anche nei confronti degli enti non commerciali, con l'obiettivo di conseguire un'ulteriore miglioramento dell'efficacia mentre, con la realizzazione di accessi brevi, si cerca, da un lato, di controllare la veridicità dei dati dichiarati ai fini

⁹⁴ In particolare le posizioni a rischio saranno considerate tenendo conto dei seguenti fattori:

- assenza di controlli negli ultimi anni;
- bassa redditività negli ultimi anni;
- effettuazione di operazioni che hanno effetti sulla determinazione del reddito imponibile ai fini IRES e IRAP o dell'IVA dovuta;
- presenza del rischio di evasione in materia di IVA.
- per i contribuenti che hanno perso la qualifica di grande contribuente, segnalati dalla Direzione Centrale Accertamento, saranno utilizzati gli elementi desumibili dalle schede di rischio.

dell'applicazione degli studi di settore e, dall'altro, si dare impulso verso una maggiore correttezza da parte dei contribuenti nella compilazione della relativa modulistica fiscale.

Con riferimento alle specifiche attività di controllo facenti capo all'ex Agenzia del Territorio, proseguono le verifiche del classamento proposto nei documenti di aggiornamento catastale presentati dalla parte e - anche in collaborazione con i Comuni - quelle di particolari situazioni di incoerenza degli attuali classamenti.

Infine, si evidenzia la rilevanza delle c.d. *attività trasversali*, ovvero le attività che non possono riferirsi puntualmente alle singole macrotipologie di contribuenti ma le riguardano (tutte o in parte) trasversalmente. Tra queste si segnalano le attività di contrasto alle frodi fiscali, basate in modo particolare sull'individuazione delle forme di frodi messe in atto, sul necessario coordinamento con gli altri organismi di controllo⁹⁵ e sul ricorso agli strumenti di cooperazione amministrativa con gli altri Stati. Altra attività rilevante riguarda il contrasto all'evasione internazionale realizzata mediante l'allocazione fittizia all'estero della residenza fiscale e l'illecito trasferimento e/o la detenzione all'estero di attività produttive di reddito (anche per il tramite di altri soggetti esteri, interposti o estero-vestiti).

Accertamento sintetico e nuovo Redditometro

L'accertamento sintetico, disciplinato dall'articolo 38, commi quarto e seguenti del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, rappresenta una tipologia di controllo specificatamente destinata alle persone fisiche. L'accertamento sintetico ha la peculiarità di fondarsi sulla sussistenza di elementi e circostanze di fatto certi in relazione ai quali il fisco può presumere una capacità di spesa correlata ad esborsi di somme di denaro e a spese di gestione da confrontare con il reddito imponibile dichiarato dalle persone fisiche. Si tratta quindi di un procedimento di accertamento fondato sull'utilizzo congiunto di alcuni indici di capacità contributiva, rilevati in capo al contribuente.

L'accertamento sintetico è stato oggetto di recente revisione con l'articolo 22 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122. In particolare, viene previsto che il reddito complessivo del contribuente possa essere determinato sinteticamente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta oppure sulla base del contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuati anche attraverso l'analisi di campioni significativi di contribuenti, a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato.

Tale soglia, inizialmente pari al 25% (un quarto) del reddito dichiarato, è stata abbassata al 20%, vale a dire che l'accertamento sintetico scatterà quando il divario fra il reddito stimato in ragione delle spese effettuate dal contribuente e il reddito da lui dichiarato è almeno pari al 20%.

In sintesi quindi le novità introdotte dalla riforma dell'articolo 38 del D.P.R. n. 600/73 sono le seguenti:

- la determinazione sintetica del reddito avviene mediante la presunzione che le spese sostenute dal contribuente nel periodo d'imposta siano state finanziate con redditi posseduti nel periodo medesimo, ferma restando la possibilità, per il contribuente, di provare che le spese sono state effettuate con altri mezzi - ad esempio, con redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o, comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile (quarto comma);

⁹⁵ A livello nazionale opera la Cabina di Regia Operativa (istituita ai sensi dell'art. 83, commi 5 e 6, del D.L. n. 112 del 2008) che coinvolge l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane e la Guardia di Finanza, con lo scopo di mettere a punto piani di intervento mirati in specifici settori.

- a tale presunzione si affianca l'accertamento "da redditometro", ossia quello basato sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva individuato con decreto ministeriale di prossima pubblicazione anche attraverso l'analisi di campioni significativi di contribuenti, differenziati in funzione del nucleo familiare e dell'area territoriale di appartenenza. Anche in questa ipotesi resta ferma, a favore del contribuente, la possibilità di prova contraria (quinto comma);

- nell'accertamento di cui ai precedenti commi, la determinazione sintetica del reddito complessivo è ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile ecceda di almeno un quinto quello dichiarato - cd. clausola di garanzia che, prima della riforma, era pari ad un quarto (sesto comma);

- in linea con le disposizioni contenute nella legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), l'ufficio finanziario che procede all'accertamento sintetico del reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire - di persona o a mezzo di rappresentante - per fornire eventuali elementi di prova a proprio favore, e solo successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione (settimo comma);

- dal reddito complessivo determinato sinteticamente sono deducibili i soli oneri previsti dall'articolo 10 del T.U.I.R., ferma restando la spettanza delle detrazioni d'imposta relative ad oneri per i quali le stesse competono (ottavo comma).

Per effetto delle modifiche recate dall'articolo 22, è venuta meno la previsione secondo cui per poter procedere con l'accertamento sintetico era necessario che il superamento della soglia si verificasse per due o più periodi d'imposta, anche non consecutivi. Ne consegue che il nuovo accertamento sintetico può essere applicato in relazione a ciascuna annualità per la quale il reddito dichiarato non risulti in linea con quello presunto.

Con il Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 24 dicembre 2012 si è data piena attuazione alla nuova disciplina dell'accertamento sintetico per ciò che concerne il nuovo metodo di ricostruzione del reddito delle persone fisiche (nuovo redditometro). Ulteriori indicazioni operative sono state fornite con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E del 31 luglio.

Come sopra evidenziato l'articolo 22 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 ha introdotto rilevanti modifiche alla disciplina dell'accertamento sintetico, caratterizzata da significative innovazioni di carattere procedurale, che garantiscono più attuali modalità di riscontro della sperequazione tra la capacità di spesa dimostrata dai contribuenti ed il reddito dichiarato e, conseguentemente, una maggiore incisività dell'azione di controllo.

Le modifiche tengono conto, pertanto, di un utilizzo, sempre più approfondito ed integrato delle informazioni presenti nel Sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria, provenienti, oltre che dai dati in possesso dell'Amministrazione in ragione degli obblighi dei contribuenti (ad esempio, di registrazione degli atti, di dichiarazione), dai soggetti esterni tenuti per legge a comunicare elementi utili ai fini del controllo.

Le nuove disposizioni si applicano con riferimento agli accertamenti relativi ai redditi dichiarati per il 2009 e seguenti, superando il previgente impianto normativo, che rimane in vigore per i controlli relativi ai periodi d'imposta precedenti.

Ai fini della determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche si presume che quanto viene speso nel periodo d'imposta sia stato finanziato con redditi posseduti nel periodo medesimo (quarto comma) e che a tale presunzione si affianca, con pari efficacia, quella basata sul contenuto induttivo di elementi indicativi di capacità contributiva da individuare secondo quanto previsto dal quinto comma del citato articolo 38 del D.P.R. n. 600/73. Lo scopo è stato quello di adeguare lo strumento accertativo ai mutamenti del contesto socio-economico in cui si manifesta la capacità di

spesa, oltre che valorizzare il contraddittorio con il contribuente e l'utilizzo del patrimonio informativo disponibile.

Specifiche analisi hanno permesso di individuare un numero significativo di spese connesse ai diversi aspetti della vita quotidiana, compresa l'acquisizione di beni durevoli, in relazione alla tipologia di nucleo familiare e all'area territoriale di appartenenza. Sono state, in concreto, definite circa cento voci di spesa riconducibili alle seguenti macro categorie: "Consumi generi alimentari, bevande, abbigliamento e calzature", "Abitazione", "Combustibili ed energia", "Mobili, elettrodomestici e servizi per la casa", "Sanità", "Trasporti", "Comunicazioni", "Istruzione", "Tempo libero, cultura e giochi", "Altri beni e servizi" e "Investimenti".

Il nuovo "redditometro" tiene conto, pertanto, della capacità dell'Amministrazione finanziaria di intercettare informazioni relative ad un numero significativo di elementi di spesa dei contribuenti, in quanto presenti in Anagrafe Tributaria, o, comunque, disponibili.

Il citato decreto, relativamente alla quantificazione dell'ammontare della spesa attribuibile al contribuente, distingue tra:

- spese di ammontare certo, oggettivamente riscontrabile, conosciuto dal contribuente e dall'Amministrazione finanziaria ("spese certe");
- spese di ammontare determinato dall'applicazione ad elementi presenti in Anagrafe Tributaria o, comunque, disponibili (ad esempio potenza delle auto, lunghezza delle barche, etc.) di valori medi rilevati dai dati dell'ISTAT o da analisi degli operatori appartenenti ai settori economici di riferimento ("spese per elementi certi");
- spese per beni e servizi di uso corrente (la cui classificazione è mutuata dall'ISTAT), di ammontare pari alla spesa media risultante dall'indagine annuale sui consumi delle famiglie compresa nel Programma statistico nazionale, ai sensi dell'articolo 13 del d.lgs. 6 settembre 1989, n. 322, effettuata su campioni significativi di famiglie, differenziate per composizione e area geografica di appartenenza, ("spese ISTAT");
- quota di spesa, sostenuta nell'anno in esame, per l'acquisto di beni e servizi durevoli.

La ricostruzione sintetica del reddito complessivo delle persone fisiche, tiene conto, peraltro, della quota di risparmio riscontrata, formata nell'anno. Il nuovo metodo di ricostruzione del reddito è improntato ad una maggiore trasparenza e facilità di comprensione; si fonda, infatti, sulle "spese certe" e sulle "spese per elementi certi", tenendo conto, per tali ultime spese, della tipologia di famiglia del contribuente e dell'area geografica di appartenenza.

Il nuovo metodo di ricostruzione del reddito è improntato ad una maggiore trasparenza e facilità di comprensione; si fonda, infatti, sulle "spese certe" e sulle "spese per elementi certi", tenendo conto, per tali ultime spese, della tipologia di famiglia del contribuente e dell'area geografica di appartenenza. Solo in via residuale e per le spese correnti, in quanto numerose e di importi non significativi, ma frequenti nel corso dell'anno, al fine di evitare ulteriori oneri di conservazione della documentazione da parte del contribuente, si utilizza la corrispondente spesa media ISTAT.

In ragione delle descritte caratteristiche, il contraddittorio è focalizzato su dati certi e situazioni di fatto oggettivamente riscontrabili, con la conseguente riduzione al minimo dell'incidenza delle presunzioni.

Il nuovo redditorometro non guarda più al solo possesso di beni o investimenti in quanto tali, ma tende a misurare la spesa complessiva ed effettiva del contribuente, in relazione al dichiarato.

A differenza del redditorometro precedente, che faceva riferimento a pochi elementi significativi di capacità contributiva, il nuovo redditorometro poggia su un maggior numero di elementi,

considerando anche la composizione del nucleo familiare.

Ai fini di una corretta applicazione del redditometro, si giungerà all'individuazione delle posizioni a maggior rischio di evasione mediante lo svolgimento di un'attenta attività di analisi. Al riguardo, andrà considerata l'entità dello scostamento tra reddito dichiarato e reddito determinabile sinteticamente sulla base di situazioni e fatti certi, nonché sulla concreta disponibilità di beni di cui l'Amministrazione possiede le informazioni relative alle specifiche caratteristiche.

Saranno, di conseguenza, selezionati solo coloro che presentano scostamenti significativi tra reddito dichiarato e capacità di spesa manifestata, tralasciando quindi situazioni marginali e categorie di contribuenti che, sulla base dei dati disponibili, non sono tenuti a dichiarare, in tutto o in parte, i redditi conseguiti. Inoltre si terrà conto del reddito complessivo dichiarato dalla famiglia, per evitare di intraprendere attività di controllo nei confronti di coloro le cui spese risultano coerenti a livello di reddito familiare.

Riguardo la fase del contraddittorio con il contribuente risultano ampliati i momenti di confronto con il contribuente, prevedendo strumenti volti a garantire una più elevata qualità del contraddittorio necessario. E' stato infatti previsto l'obbligo per l'Ufficio di invitare il contribuente selezionato per fornire dati e notizie ai fini dell'accertamento e fin dal primo incontro il contribuente può fornire i relativi chiarimenti.

Il contribuente può infatti fornire la prova che le spese sostenute nel periodo d'imposta sono state finanziate con:

- redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta;*
- redditi esenti;*
- redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta;*
- redditi legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile;*
- redditi soggetti a tassazione "forfetaria" (come ad esempio i redditi fondiari, la cui determinazione non avviene in maniera analitica, ma attraverso l'applicazione delle tariffe di estimo catastale.*

Il contraddittorio avrà ad oggetto:

- le "spese certe", per le quali il contribuente può dimostrare con prove certe e dirette basate su idonea documentazione l'errata imputazione della spesa o l'inesattezza delle informazioni in possesso dell'Amministrazione;*
- la concreta disponibilità di un bene di cui l'Amministrazione possiede tutte le informazioni relative alle specifiche caratteristiche tecniche (ampiezza, categoria catastale, potenza, dimensioni, etc...), a cui sono direttamente riconducibili le spese di mantenimento ("spese per elementi certi"). Per questa tipologia di spesa il contribuente, oltre a dimostrare l'eventuale inesattezza delle informazioni contenute nell'invito, potrà dare evidenza di fatti, situazioni e circostanze, supportate anche indirettamente da documentazione, da cui si possa riscontrare l'inesattezza relativa alla ricostruzione della spesa, o la diversa imputazione della stessa;*
- le spese per investimenti sostenute nell'anno, in relazione alle quali potrà essere fornita la prova della formazione della provvista e dell'utilizzo della stessa per l'effettuazione dello specifico investimento;*
- il risparmio, in relazione al quale il contribuente fornirà ogni utile informazione relativa alla quota formatasi nell'anno.*

Se il contribuente fornisce chiarimenti esaustivi in ordine alle "spese certe", "spese per elementi certi", agli investimenti ed alla quota di risparmio dell'anno, l'attività di controllo basata sulla ricostruzione sintetica del reddito si esaurisce nella prima fase del contraddittorio. In caso

contrario saranno oggetto del contraddittorio anche le spese medie rilevate dall'ISTAT ("spese ISTAT"), connesse all'appartenenza ad una determinata tipologia di famiglia che vive in una specifica zona geografica, per le quali il contribuente potrà utilizzare argomentazioni logiche a sostegno di una sua diversa rappresentazione della situazione di fatto.

Resta salva, naturalmente, come detto, la possibilità del contribuente, per tutte le tipologie di spesa innanzi indicate, di dimostrare che le spese sono state sostenute da terzi o che le stesse sono state sostenute con redditi per i quali non sussiste l'obbligo di dichiarazione.

In sede di contraddittorio, per ogni incontro viene redatto un verbale in cui è riportata sinteticamente la documentazione prodotta dal contribuente e le motivazioni addotte. Se continuano a sussistere elementi di incoerenza o il contribuente non si presenta, l'ufficio valuta l'opportunità di adottare più penetranti poteri di indagine conferiti all'Amministrazione, adeguati al caso concreto, anche in ragione della significatività dello scostamento tra reddito dichiarato e reddito determinabile sinteticamente.

L'articolo 38, settimo comma, stabilisce, nell'ambito del procedimento di ricostruzione sintetica del reddito, l'obbligo per l'ufficio di attivare l'accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del d.lgs. n. 218/97. In tale ipotesi il contribuente riceverà un nuovo invito al contraddittorio con la quantificazione del maggior reddito accertabile e delle maggiori imposte e la proposta di adesione ai contenuti dell'invito. Il vigente articolo 5, comma 1, del d.lgs. n. 218/97, stabilisce che nell'invito in argomento devono essere indicati, tra l'altro, i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte. Tale invito può essere definito, ai sensi del comma 1-bis del citato articolo 5, mediante il versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, con la riduzione alla metà della misura delle sanzioni previste dall'articolo 2, comma 5, del medesimo decreto legislativo. Nel caso in cui il contribuente non si presenti ovvero al termine del procedimento non si pervenga al perfezionamento dell'adesione, l'ufficio emette l'avviso di accertamento.

Capitolo 4: Studi sulla propensione ad adempiere agli obblighi fiscali

I principali orientamenti a livello internazionale indicano come scopo principale delle autorità fiscali quello di indurre una maggiore adempimento spontaneo nei contribuenti. Esistono innumerevoli leve che possono essere utilizzate per conseguire tale obiettivo, tra queste una delle principali è quella esercitata tramite l'attività di prevenzione e contrasto all'evasione, a cui si associano quelle relative alla semplificazione degli adempimenti, il miglioramento dell'offerta di servizi fiscali sempre più orientati all'utente, e altre ancora.

Negli ultimi anni è stato sviluppato un *corpus* di metodologie volte a quantificare tali effetti specificamente rivolto all'azione deterrente esercitata dalle Agenzie fiscali⁹⁶. Nonostante siano valide le procedure valutative, il campo di ricerca è ancora caratterizzato da un elevato grado di sperimentabilità. I risultati delle analisi forniscono utili indicazioni all'orientamento delle attività di prevenzione e contrasto, ma occorre siano interpretati alla luce della conoscenza degli strumenti impiegati e con un approccio non meccanicistico.

Nel presente paragrafo si illustrano i risultati di alcuni studi, che adottando tecniche differenti, cercano di stimare l'effetto deterrente esercitato dall'attività di prevenzione e contrasto posta in essere dall'Amministrazione fiscale italiana.

4.1 LE PRINCIPALI EVIDENZE A LIVELLO MACRO

In questo paragrafo vengono presentate alcune prime evidenze, stimate su dati macro, sul possibile effetto deterrente esercitato dall'attività di prevenzione e contrasto all'evasione.

Le analisi si fondano sui dati del gap IVA illustrati nel capitolo primo del presente rapporto. In primo luogo si illustra un modello in serie storica, stimato sugli anni che vanno dal 1983 al 2011; successivamente si propone un'analisi panel su dati regionali per gli anni 2007-2010.

L'analisi descrittiva svolta nel primo capitolo mostra la elevata variabilità del gap IVA nel corso degli anni. Tale elemento costituisce un motivo in più per sviluppare un modello interpretativo sulle sue determinanti. Un primo tentativo di risposta a questa esigenza è basato sullo sviluppo di un semplice modello econometrico, basato sulla serie storica della propensione al gap nella base dell'IVA (*BIND/BIT*⁹⁷).

Il modello presenta alcuni limiti, il principale dei quali è il ristretto numero di informazioni disponibili, in quanto si basa su dati annuali che vanno dal 1983 al 2011.

Sulla base della letteratura esistente e della evidenza empirica disponibile, sono state individuate alcune variabili esplicative, distinguendo tra quelle di contesto, cioè non direttamente governabili dall'Agenzia, e quelle di intervento.

Le variabili di contesto sono:

- a) indicatore di ciclo economico (CE) = $\text{PIL effettivo} / \text{PIL potenziale}$ ⁹⁸;
- b) pressione fiscale effettiva (PFE) = $\text{entrate fiscali al netto dei condoni} / \text{PIL "emerso"}$ ⁹⁹;

⁹⁶ si rimanda alla rassegna illustrata in OECD (2010)

⁹⁷ Si ricorda che per BIND si intende la base IVA non dichiarata e BIT quella potenziale.

⁹⁸ Il PIL potenziale è definito come quel livello ottimale di PIL che assicura un pieno utilizzo dei fattori di produzione in assenza di inflazione (fonte OECD).

⁹⁹ Poiché la serie storica diffusa dall'ISTAT è limitata temporalmente (si veda capitolo 1) è stato necessario stimare il PIL dichiarato sottraendo al PIL dell'ISTAT la base IVA non dichiarata (BIND).

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

- c) condoni e sanatorie fiscali (CS) = rapporto tra il valore delle entrate complessive da condono ed il PIL osservato nei 4 anni successivi, dopo il quarto anno tale variabile assume valore zero¹⁰⁰;
- d) variabile *dummy* (D) compresa tra 0 ed 1, volta ad intercettare modifiche normative e altri shocks¹⁰¹

Le variabili di intervento sono:

- i. azione di contrasto (ACC) = rapporto tra le somme riscosse grazie all'attività di prevenzione e contrasto e il *tax gap* totale¹⁰², in particolare si considera la media del rapporto nei due anni precedenti a quelli per il quale si stima la propensione al gap, nell'ipotesi che l'effetto deterrente si eserciti nell'anno successivo a quello nel quale si incassano le somme dovute e che tale effetto deterrente sussista se l'azione è persistente nel tempo¹⁰³;
- ii. revisioni Studi di Settore (SS) = è una variabile quantitativa che sintetizza il normale processo di revisione degli studi di settore, che induce una tendenza alla riduzione della quota di contribuenti congrui naturali sul totale della platea, per cui la variabile è stata posta uguale al rapporto tra i contribuenti non congrui naturali e il totale dei contribuenti assoggettabili agli studi;

La stima è stata effettuata utilizzando un modello a correzione dell'errore¹⁰⁴, basato sulla seguente relazione di lungo periodo:

$$\frac{BIND_t}{BIT_t} = \beta_0 + \beta_2 PFE_t + \beta_5 ACC_t + u_t$$

Il residuo stimato nel lungo periodo \hat{u} è stato inserito nella equazione di breve periodo. Tale equazione considera tutte le variabili elencate precedentemente come di seguito:

$$d \frac{BIND}{BIT} = \beta'_0 + \beta'_1 dCE + \beta'_2 dPFE + \beta'_3 dCS + \beta'_4 dD + \beta'_5 dACC + \beta'_6 dSS + \beta_7 \hat{u}_{t-1} + \varepsilon'_t$$

dove con *d* si indica che la variabile è considerata alla differenze.

¹⁰⁰ L'idea di fondo è che i contribuenti nei quattro anni successivi tendano a recuperare l'esborso del condono, riducendo la *compliance*, in misura più che proporzionale rispetto all'esborso (effetto moltiplicativo).

¹⁰¹ Tale variabile assume valore positivo negli anni: 1999-2003 (adozione studi di settore, modello UNICO e modello F24 di versamento, nascita dell'Agenzia Entrate, ecc) e 2007 (provvedimenti sulla tracciabilità dei pagamenti ed altri obblighi per i contribuenti); la stessa *dummy* assume valore negativo nel periodo 2009-2011 (crisi economico-finanziaria globale).

¹⁰² Stimata applicando alla base IVA non dichiarata la pressione fiscale effettiva.

¹⁰³ La variabile ACC nell'anno t è, quindi, pari a: $(w_{t,2} \cdot SR_{t,2}/IE_{t,2} + w_{t,1} \cdot SR_{t,1}/IE_{t,1})$, con $W = 0.5$ sia in t-1 che in t-2 e dove IE (imposte evase) si ottengono moltiplicando la pressione fiscale effettiva (PFR_nc) per la base IVA non dichiarata (BIND). Infine SR indica l'ammontare delle somme riscosse in seguito ad attività di accertamento e controllo (ruoli, istituti deflattivi, sanzioni e interessi) per le principali imposte erariali (IRPEF, IRES e IVA), per l'IRAP e altre imposte minori (Bollo, Patrimoniale, Atti del Registro, ecc...).

¹⁰⁴ Al fine di scongiurare l'esistenza di nessi di causalità "spuri" è stata condotta un'analisi di cointegrazione sulle variabili ai punti a) – d) e i-ii. L'esito di tale analisi dimostra come esista una relazione di cointegrazione tra la propensione al gap, da una parte, e la pressione fiscale effettiva e l'azione di contrasto dall'altra. Tale relazione può essere considerata una relazione stabile nel lungo periodo, ed è stimata tramite una regressione sui livelli che lega la propensione al gap con la pressione fiscale effettiva e l'azione di contrasto. Da questa stima si traggono i residui, tale variabile è denominata ECM, dall'inglese *error correction model*, e tende a zero nel lungo periodo. Per analizzare le determinanti dell'evasione è necessario stimare una relazione di breve periodo; a tale scopo si opera una regressione con tutte le variabili considerate espresse in differenze prime e con l'aggiunta del fattore ECM. La stima del coefficiente di tale variabile nella relazione di breve periodo deve necessariamente essere minore di zero (effetto correzione) altrimenti il sistema non tende a tornare all'equilibrio di lungo periodo, ovvero tale componente può essere interpretata come un termine di disequilibrio relativo all'anno precedente non spiegato dalle variabili di regressione di lungo periodo.

Le stime evidenziano la bontà di adattamento del modello ai dati reali e delle ipotesi circa il termine di disturbo ($R^2=0.90$; $R^2_{adj}=0.86$; $DW=2.3$). Dalla tabella 4.1.1, dove sono illustrati i parametri stimati, corredati dei corrispondenti valori della *t* di Student, si ricava che i parametri sono tutti significativi ed i segni concordano con la teoria economica.

Tabella 4.1.1**Coefficienti stimati nell'equazione di breve periodo**

Variabili	Coefficienti	T di Student
Intercetta	-0.068	-3,06
CE – ciclo economico	0.765	4.78
PFE – pressione fiscale effettiva	1.131	7.87
CS - condoni	1.971	5.08
ACC – azione di contrasto	-0.719	-2.13
SS – studi di settore	-0.158	-2.47
Dummy	-0.032	-4.57
Componente ECM	-0.335	-3.05

La stima evidenzia una relazione diretta tra il ciclo economico e la propensione ad evadere. Tale evidenza potrebbe avere una duplice spiegazione: la prima è riconducibile al fatto che nelle fasi di congiuntura sfavorevole le realtà economiche marginali sono le prime ad uscire dal mercato ed essendo anche quelle caratterizzate da un maggiore tasso di irregolarità decrementano la media nazionale; la seconda è legata al fatto che i contribuenti tendono a pianificare l'adempimento fiscale in base ad un reddito che loro reputano "normale" e, quindi, nelle fasi espansive ampliano la quota di evasione contraendola in quelle recessive.

L'equazione suggerisce anche che la riduzione nella pressione fiscale effettiva stimola la *compliance*. Ciò non vuol dire che il tasso di evasione è correlato al livello della pressione fiscale, ma solo che una variazione di breve periodo nella pressione fiscale influenza l'evasione.

Altrettanto marcato risulta l'effetto di scoraggiamento della *compliance* indotto dai condoni.

L'azione di contrasto esercita un effetto di deterrenza, se misurata in base all'effettività della sanzione, che nel modello è approssimata dall'ammontare delle somme effettivamente incassate dallo Stato a seguito dell'azione di accertamento

Di segno concorde è l'effetto indotto dalle revisioni degli studi di settore. Analisi empiriche hanno portato a concludere che il contribuente dopo un certo periodo è in grado di "aggirare" lo strumento analitico di presunzione dei ricavi (appiattimento). Il risultato stimato suggerisce come opportuno strumento di deterrenza la realizzazione delle revisioni periodiche e straordinarie.

La stima econometrica rappresenta un esercizio preliminare che lascia ancora una parte del fenomeno non spiegato e migliorabile, sia in riferimento alla specificazione dell'equazione, sia alla quantificazione delle variabili. L'esercizio va interpretato unicamente come un contributo alla discussione sulle possibili determinanti del *gap*.

Ad integrazione delle considerazioni appena svolte, è stata realizzata anche un'analisi di tipo *panel* per cercare di individuare le determinanti del *gap* IVA a livello territoriale¹⁰⁵.

Il *data base* utilizzato copre il periodo che va dal 2007 al 2010 e contiene le informazioni sul *gap* IVA a livello regionale, per un totale di 80 osservazioni (20 regioni per quattro anni)¹⁰⁶. L'intento dell'analisi è verificare quali possibili fattori di contesto possono influenzare il *gap* IVA e isolare la

¹⁰⁵ Si veda D'Agosto et al. (2013).

¹⁰⁶ Dato il limitato numero di osservazioni i risultati ottenuti vanno considerati come preliminari.

componente dovuta alle azioni di contrasto poste in essere dall'Amministrazione finanziaria..

La variabile dipendente del modello è rappresentata dal *gap* nella base IVA, ritenuto più adeguato nel campo delle analisi comportamentali rispetto al corrispondente *gap* nell'imposta¹⁰⁷.

Per spiegare il *gap* nella base IVA sono stati individuati quattro gruppi di variabili esplicative che cercano di assolvere una doppia esigenza quella della parsimonia dei regressori a causa del limitato numero di osservazioni, e quella di evitare problemi di endogeneità. I primi tre gruppi riguardano fattori di contesto, mentre l'ultimo individua l'azione di contrasto esercitata dall'Agenzia delle Entrate.

Nel primo gruppo si rappresenta il ruolo della pubblica amministrazione: a parità di altre condizioni, tanto maggiore è l'importanza che quest'ultima assume a livello regionale, tanto minore sarà il livello di evasione¹⁰⁸. Per quantificare tale ruolo sono state sperimentate due differenti variabili: la quota del valore aggiunto regionale prodotto dalla Pubblica Amministrazione sul valore aggiunto della regione e il numero di impiegati pubblici sulla popolazione residente. Il risultato atteso è una correlazione negativa con il *gap* della base IVA.

Il secondo gruppo focalizza l'attenzione sulle condizioni economico-sociali del territorio. In questo gruppo sono state incluse delle variabili che rappresentano la pericolosità sociale e il rischio di intraprendere iniziative imprenditoriali. Come primo aspetto sono stati considerati i reati denunciati per furti, rapine ed omicidi, nel secondo sono state incluse le truffe ed altri tipi di crimini di natura economica. Sottostante l'inserimento di misure relative alla pericolosità sociale vi è l'ipotesi che in un tessuto sociale via via più degradato l'attitudine alla *compliance* sia bassa. Il rischio di intraprendere iniziative imprenditoriali, espresso anche dal numero di protesti, consente di cogliere, in aggiunta, gli effetti asimmetrici che il ciclo economico ha sulle regioni a causa dalla loro differente struttura economica. Un incremento di tali grandezze può rappresentare inoltre le difficoltà di pagamento delle imposte indotte da crisi di liquidità.

Allo scopo di individuare la differente capacità di spesa che caratterizza le regioni è stato considerato l'ammontare di depositi bancari; come ulteriori variabili di controllo sono state adottate la produzione di rifiuti e il consumo di energia elettrica.

Una volta individuate le principali variabili di contesto, nel quarto gruppo sono state introdotte le variabili di intervento che si manifestano tramite l'attività di contrasto all'evasione esercitata dall'Agenzia delle Entrate. La prima grandezza è rappresentata dalle somme effettivamente riscosse a seguito dell'attività di accertamento (indicate con OM, e includono oltre ai proventi derivanti dal recupero dell'evasione in senso stretto, anche i ritardati pagamenti ed errori nella compilazione dei modelli)¹⁰⁹. L'altra misura considerata è l'indice di vittoria in contenzioso., che misura l'abilità dell'Amministrazione fiscale di difendere le cause tributarie. Entrambe le variabili sono riferite al

¹⁰⁷ Si veda: Cappariello, Zizza (2004) e Christie, Holzner (2006).

¹⁰⁸ Dato che gli acquisti della Pubblica Amministrazione generano base imponibile, poiché quest'ultima (ma si riferisce alla base imponibile o alla PA?) per le finalità del tributo si comporta come un consumatore finale, ed ipotizzando che tale base sia immune da fenomeni evasivi, tanto maggiore sarà l'incidenza dei scosti (costi??) della Pubblica amministrazione sull'economia del territorio tanto minore sarà l'evasione.

$$OM_t = \sum_{i=1}^{Ta} \sum_{n=1}^m Tg_{i,t-n} + Pe_{i,t-n}$$

¹⁰⁹ OM al tempo t è rappresentata dalle seguente media ponderata: ; dove Tg è il tax gap e Pe sono le sanzioni più gli interessi ed n è il fisiologico intervallo temporale che intercorre tra l'anno d'imposta accertato e l'anno nel quale si incassa l'ammontare dovuto; Tg può essere rappresentato come: $Tg_{i,t-n} = y_{i,t-n} \times \tau_{i,t-n}$; dove: y è il reddito imponibile dichiarato dal contribuente e τ è il tasso di infedeltà fiscale corrispondente allo stesso contribuente.

Le due espressioni precedente mostrano come OM dipende da: a) lo sforzo prodotto dalle autorità fiscali (Ta); b) il tasso di infedeltà fiscale, τ , scoperto durante i controlli, relativo al reddito imponibile y dichiarato al tempo t-n, n= 1, 2, ..., m; c), e dalla effettività della pena comminata, rappresentata da sanzioni ed interessi (Pe).

tax gap di anni precedenti rispetto all'anno della variabile dipendente considerata e sono comunque ritardate di un periodo.

Le variabili utilizzate e le corrispondenti fonti dei dati sono illustrate nella tabella 4.1.2.

L'analisi descrittiva svolta nel capitolo 1 ha evidenziato che non esiste omogeneità tra le regioni italiane nel grado di fedeltà fiscale. Inoltre, studi interni all'Agenzia delle Entrate hanno dimostrato che anche all'interno delle aree amministrative regionali sussistono considerevoli diversità riguardo al tasso di *compliance*¹¹⁰.

Le statistiche illustrate nella tabella 4.1.3, mostrano che, per tutte le variabili esaminate, l'eterogeneità tra le regioni è elevata. Questa informazione assieme al risultato del test di Breusch Pagan, suggerisce che la stima *pooled* non sia appropriata, e viene preferita una prima analisi con un modello *random effect* nel trattamento degli effetti individuali non osservabili.

Nelle tabella 4.1.4 sono illustrate le numerose stime effettuate per testare la bontà del modello. La stima di base è illustrata nella colonna 1 della stessa tabella: i risultati ottenuti, che devono essere assunti con cautela in virtù dei *caveat* illustrati in precedenza, ci suggeriscono le seguenti conclusioni:

- la presenza della pubblica amministrazione ha un effetto positivo nel ridurre il *gap* IVA, questo aspetto sottolinea la rilevanza degli acquisti pubblici nel processo di generazione della base Iva a livello locale;
- il *gap* IVA è influenzato positivamente dalle condizioni economiche regionali, espresse sia in termini di ricchezza sia in termini di capacità di spesa;
- sembra esistere di una correlazione positiva con gli assegni e le cambiali protestate: tale segnale può essere interpretato come una relazione tra il *gap* e il livello di *tax moral* della regione;;
- tutte le variabili di contesto adottate sono essenzialmente servite ad evidenziare il ruolo di deterrenza esercitato tramite i controlli, lo sforzo erogato (in termini di numero di controlli), associato con il livello delle sanzioni e con l'effettività delle sanzioni stesse (sintetizzati nel livello di somme incassate a seguito della attività di contratto all'evasione) il risultato ottenuto sembra evidenziare una efficace azione di dissuasione all'evasione.

¹¹⁰ Si veda Carbone et al. (2010).

Tabella 4.1.2**Descrizione delle variabili utilizzate nel modello e relative fonti dei dati**

Variabili	Descrizione	Fonte
VAT base gap	Livello del gap nella base IVA	Agenzia delle Entrate
Share_gg	Quota del valore aggiunto della pubblica amministrazione sul totale del valore aggiunto regionale	ISTAT
Employee_gg	Numero di dipendenti della pubblica amministrazione	ISTAT
Share_Employ	Quota del numero di dipendenti della pubblica amministrazione sull'occupazione totale regionale	ISTAT
Electricity	Consumo domestico di energia elettrica (in GWh)	TERNA
Popres	Popolazione residente	ISTAT
Deposits	Ammontare dei depositi bancari (in euro)	Banca d'Italia
Waste	Rifiuti urbani (in ton)	ISPRA
Draft	Numero degli assegni protestati	ISTAT
Promissory	Numero delle cambiali protestate	ISTAT
Business_trouble	Numero delle cambiali e degli assegni protestati	ISTAT
Cheats_frauds	Numero di furti e frodi	ISTAT
Against_economy	Numero di crimini in campo economico	ISTAT
Social_danger	Numero di furti, rapine ed omicidi	ISTAT
Murders	Numero di omicidi	ISTAT
Thefts_robberies	Numero di furti e rapine	ISTAT
Enforcement_ob	Ammontare riscosso a seguito dell'attività di contrasto all'evasione.	Agenzia delle Entrate
Enforcement_Invicto	Indice di vittoria in contenzioso in valore	Agenzia delle Entrate

Tutte le variabili sono espresse a livello regionale. Si considera il logaritmo naturale di tutte le variabili ad eccezione di: Share_gg e Share_Employ.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tabella 4.1.3
Statistiche descrittive delle variabili utilizzate nel modello

Variabili	Variabilità	Media	Std. Dev.	Minimo	Massimo	N. osservazioni
VAT base gap	overall	11561.34	9303.038	481	37213	N = 80
	between		9440.426	521.75	33407.75	n = 20
	within		899.576	8914.837	15366.59	T = 4
Share_gg	overall	0.189	0.062	0.056	0.311	N = 80
	between		0.063	0.059	0.305	n = 20
	within		0.007	0.170	0.206	T = 4
Employee_gg	overall	168592.6	123238.4	9294	424851	N = 80
	between		125714.2	10826.6	417877	n = 20
	within		4711.251	147958.2	185759.2	T = 4
Share_emplo	overall	0.061	0.010	0.042	0.092	N = 80
	between		0.010	0.043	0.088	n = 20
	within		0.002	0.044	0.065	T = 4
Electricity	overall	3426.438	2859.945	162	12047	N = 80
	between		2914.43	179.5	11685.5	n = 20
	within		89.096	2853.938	3787.938	T = 4
Popres	overall	2998.613	2419.127	125	9872	N = 80
	between		2466.161	127	9736	n = 20
	within		34.446	2856.613	3134.613	T = 4
Deposits	overall	1.48e+15	5.01e+15	1.66e+09	2.55e+16	N = 80
	between		4.67e+15	1.91e+09	1.79e+16	n = 20
	within		2.04e+15	-1.39e+16	9.06e+15	T = 4
Waste	overall	1619739	1297664	75755	5015502	N = 80
	between		1322791	78056.5	4957692	n = 20
	within		24556.91	1556901	1703723	T = 4
Draft	overall	3983.225	4478.765	11	20338	N = 80
	between		4517.82	21.75	18114.75	n = 20
	within		650.942	1283.225	6206.475	T = 4
Promissory	overall	46999.11	43175.3	824	151025	N = 80
	between		43737.02	987.5	141878.8	n = 20
	within		4880.83	27489.11	63511.11	T = 4
Business_trouble	overall	50982.34	47199.89	851	169844	N = 80
	between		47857.85	1009.25	159993.5	n = 20
	within		4942.812	32034.84	68303.84	T = 4
Cheats_frauds	overall	5443.863	4826.206	243	19186	N = 80
	between		4891.165	284.75	17689.5	n = 20
	within		526.548	4459.613	7195.363	T = 4
Against_economy	overall	1711.3	1602.419	28	6687	N = 80
	between		1602.204	35.5	5820.25	n = 20
	within		313.328	785.05	2921.05	T = 4
Social_danger	overall	73446.13	75132.88	1794	336454	N = 80
	between		75876.14	2080.25	302450.8	n = 20
	within		10314.45	47746.88	117267.9	T = 4
Murders	overall	92.525	82.561	1	422	N = 80
	between		82.367	3	338.75	n = 20
	within		17.018	18.775	175.775	T = 4
Thefts_robberies	overall	73353.6	75053.57	1791	336032	N = 80
	between		75795.69	2077.25	302112	n = 20
	within		10306.11	47646.35	117193.4	T = 4
Enforcement_ob	overall	220223.6	243464.3	10515	1587466	N = 80
	between		217383.4	16231.25	955697.5	n = 20
	within		117532.3	-247145.9	851992.1	T = 4
Enforcement_invicto	overall	64.9725	15.28967	35.79	95.79	N = 80
	between		12.39901	37.58	85.19	n = 20
	within		9.266973	41.752	86.377	T = 4

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tabella 4.1.4
Risultati delle regressioni effettuate per stimare le determinanti del VAT gap – anni 2007-2010

Variabile dipendente: Gap nella base IVA	(1)		(2)		(3)		(4)		(5)	
	Coeff.:	Standard Error	Coeff.:	Standard Error	Coeff.:	Standard Error	Coeff.:	Standard Error	Coeff.:	Standard Error
Share_gg	-5.257***	1.549	-1.324*	0.800	-1.399*	0.813	-7.218***	0.975	-2.466**	1.041
Share_employ										
Deposits	0.024*	0.013					0.026**	0.009		
Waste					0.849***	0.089			0.754***	0.081
Electricity			0.885***	0.0822					0.109***	0.037
Draft							0.427***	0.078		
Promissory	0.608***	0.092	0.156***	0.053	0.131**	0.059				
Against_economy										
Enforcement_ob_lag	-0.075**	0.037	-0.131***	0.017	-0.091***	0.022	-0.133**	0.043	-0.087***	0.032
Enforcement_invicto_lag							5.825***	0.847	3.119***	0.667
Cons	4.017***	0.874	2.321***	0.459	-2.836***	0.867				
R-sq: within =	0.106		0.244		0.229		0.189		0.185	
between =	0.841		0.970		0.960		0.791		0.956	
overall =	0.837		0.968		0.957		0.788		0.954	
Theta =	.863		.852		.870		.921		.866	
Rho =	.929		.919		.936		.976		.932	
Osservazioni	80		80		80		80		80	

Note: Livello di significatività: ***p< 1%, **p< 5%, *p< 10%.

Robust Standard Error

Le variabili sono espresse in logaritmo naturale ad eccezione di: Share_gg e Share_Employ

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tabella 4.1.4 (segue) Risultati delle regressioni effettuare per stimare le determinanti del VAT gap – anni 2007-2010

Variabile dipendente: Gap nella base IVA	(6)		(7)		(8)		(9)	
	Coeff.	Standard Error	Coeff.	Standard Error	Coeff.	Standard Error	Coeff.	Standard Error
Share_gg	-6.030*	3.123	-10.617***	3.059	-7.092***	2.339	-2.405**	1.233
Deposits	0.0492***	0.017	0.023**	0.011	0.0764***	0.0183		
Waste							0.928***	0.077
Electricity								
business_danger			0.686***	0.054				
Draft								
Promissory	0.645***	0.085					0.096*	0.056
Business_trouble								
Against economy					0.365***	0.067		
Enforcement_ob_lag	-0.163***	0.029			-0.118***	0.039	-0.111***	0.023
Enforcement_invicto_lag			-0.1047**	0.051				
cons	3.413***	1.021	3.649***	0.483	6.332***	0.958	-3.467***	0.707
R-sq: within =	0.022		0.009		0.030		0.198	
between =	0.785		0.956		0.792		0.963	
overall =	0.781		0.949		0.785		0.960	
Theta =	0.864		0.836		0.884		0.862	
Rho =	0.930		0.900		0.949		0.928	
Osservazioni	80		80		80		80	

Note: Livello di significatività: ***p<1%, **p<5%, *p<10%.
Robust standard error
Le variabili sono espresse in logaritmo naturale ad eccezione di: Share_gg e Share_Employ

4.2 EFFETTO DETERRENTE DEI BLITZ

Nei primi mesi del 2012 si è dato ampio risalto mediatico ad una serie di controlli, effettuati dall’Agenzia delle Entrate e dalla Guardia di finanza, volti a verificare le eventuali violazioni all’obbligo di emissione degli scontrini o delle ricevute fiscali (i cosiddetti *blitz*).

Per verificare l’effetto deterrente dei blitz è stato effettuato uno studio pilota¹¹¹ che adotta un approccio di tipo macro, finalizzato a verificare se nel periodo successivo ai controlli i versamenti IVA subissero delle variazioni significative.

L’esperimento si basa sui controlli effettuati nel gennaio 2012 a Milano, che hanno avuto molto risalto nei media locali e nazionali. In particolare, si è studiato l’effetto indiretto¹¹² di tali controlli sul settore ATECO 4724 (definito in breve “panetterie”). Lo studio utilizza come campione di confronto l’andamento economico registrato dallo stesso settore di attività economica a Torino e Genova, città non interessate da *blitz* nello stesso periodo.

L’effetto atteso dei *blitz* è tipicamente indiretto, poiché lo scopo principale non né quello di recuperare imponibili sottratti al fisco dai contribuenti controllati né, tantomeno, di modificare la *compliance* unicamente di questi ultimi¹¹³, bensì è quello di incrementare la *compliance* spontanea di un più ampio bacino di contribuenti. Da un punto di vista teorico tale risultato si ottiene aumentando la percezione che il contribuente ha di poter essere accertato. A tal fine i *blitz* devono avere la caratteristica di essere inattesi e i loro risultati conseguiti amplificati dai mezzi mediatici. Un altro aspetto su cui influiscono i *blitz* riguarda la *tax moral*, nel senso che la percezione di controlli efficaci e mirati può rinforzare la fiducia nei confronti delle istituzioni e, quindi, indurre maggiore *compliance*. Su questi ultimi aspetti però non esistono considerazioni univoche e consolidate.

Per stimare il modello sono stati utilizzati i dati dell’IVA a debito indicati mensilmente nel modello F24. Tali dati sono stati deflazionati tramite gli indici mensili dei prezzi (fonte ISTAT), delle corrispondenti aree geografiche, per tener conto dei possibili differenziali inflazionistici. Il periodo di tempo considerato va da gennaio 2009 a settembre 2012 (33 osservazioni).

Sui dati sono stati sperimentati due classi di modelli: prima è stata effettuata una regressione OLS (minimi quadrati ordinari) sui dati di Milano con una *dummy* in corrispondenza del mese successivo a quello in cui si sono effettuati i blitz; successivamente è stato stimato un modello “differenza nelle differenze” su dati *panel* comprendenti anche i dati di Genova e Torino.

Entrambe le analisi tendono a confermare un significativo effetto deterrente indotto dai *blitz* di Milano, anche se un effetto persistenza molto limitato nel tempo. Come indicato in precedenza, si tratta di un’indagine pilota che necessita di ulteriori approfondimenti; ma costituisce una base di partenza per considerazioni più approfondite su tali attività di contrasto svolte dalle autorità fiscali.

¹¹¹ Battiston et al. (2013).

¹¹² L’effetto di un controllo fiscale può essere diretto o indiretto. Il primo è dato dalla variazione della *compliance* fiscale del contribuente che ha subito un controllo, mentre il secondo riguarda l’effetto che il controllo induce anche sui contribuenti non controllati (Ratto et al., 2012). In questo caso si testa l’effetto indiretto poiché le panetterie non sono state oggetto dei *blitz*.

¹¹³ Per realizzare tali obiettivi esistono, infatti, strumenti di intervento più efficaci.

4.3 GLI STUDI A LIVELLO MICRO

In questo paragrafo si integrano le analisi svolte nel paragrafo 4.1 con alcuni risultati ottenuti impiegando i dati relativi ai singoli contribuenti.

In primo luogo si analizza l'effetto deterrente esercitato dall'invio ai singoli contribuenti di comunicazioni di irregolarità nei dati inviati ai fini dell'applicazione degli Studi di Settore, successivamente si propongono alcuni studi preliminari volti ad investigare se il comportamento dei contribuenti muta a seguito dell'attività di controllo svolta dalle autorità fiscali.(paragrafo 4.5)

4.3.1 Effetto deterrente delle comunicazioni inviate ai contribuenti

Alcune analisi sono state effettuate per verificare variazioni nell'entità dei ricavi e dei redditi dichiarati dai contribuenti dopo l'invio delle comunicazioni relative alle anomalie riscontrate nei dati comunicati ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Si tratta di una iniziativa dell'Agenzia delle Entrate che, a partire dal 2007, informava i contribuenti delle anomalie riscontrate nelle analisi delle dichiarazioni relative agli anni precedenti. La comunicazione veniva inviata alcuni mesi prima che i contribuenti presentassero la dichiarazione dei redditi ed aveva lo scopo di indurre un comportamento fiscale più orientato alla *compliance*, paventando la possibilità che il permanere di tali anomalie avrebbe aumentato la probabilità dei soggetti stessi di essere inclusi nel piano dei controlli..

Nella tabella 4.3.1.1 sono illustrati i dati di sintesi relativi ai destinatari delle comunicazione e alla platea di contribuenti non interessata dalle stesse.

La principale difficoltà che si incontra per verificare tale ipotesi riguarda il fatto che i destinatari delle "comunicazioni"¹¹⁴ non sono un campione¹¹⁵ rappresentativo della platea dei contribuenti, in quanto sono stati selezionati in modo sistematico (e non casuale) fondandosi su valutazioni di rischio rispetto alla fedeltà delle dichiarazioni presentate.

¹¹⁴ Si fa presente che, indipendentemente dal possibile effetto di modifica dei comportamenti dichiarativi, le comunicazioni di anomalia migliorano indubbiamente il rapporto tra l'Agenzia delle Entrate ed i contribuenti a seguito della maggiore trasparenza che comportano: al riguardo, a gennaio 2013 è stata implementata la sezione del Cassetto Fiscale presente sul sito Internet dell'Agenzia con i dati delle comunicazioni di anomalia inviate nel 2012.

¹¹⁵ Appare opportuno evidenziare che i comportamenti dichiarativi da adottare per correggere nella dichiarazione dell'anno successivo le anomalie oggetto di comunicazione sono differenti ed alcuni sono più difficili da adottare rispetto ad altri (si pensi ai casi dei magazzini gonfiati). Si osserva, inoltre, che è plausibile che le comunicazioni di anomalia inviate direttamente ai contribuenti per posta raccomandata abbiano avuto effetti più rilevanti, in termini di modifica dei comportamenti dichiarativi, rispetto a quelle trasmesse utilizzando il canale Entratel, non solo per la diversità dei criteri sottostanti gli invii ma anche per la maggiore capacità di sensibilizzare i soggetti d'imposta interessati. Infine è da tenere conto che parte di contribuenti potrebbe non aver ricevuto la comunicazione di anomalia per posta raccomandata (ad esempio perché assenti o in quanto hanno variato successivamente l'elaborazione dei dati il domicilio fiscale) o che parte degli intermediari non abbiano aperto la comunicazione ricevuta via Entratel o non abbiano potuto interessare i relativi clienti.

Tabella 4.3.1.1**Statistiche di sintesi dei destinatari e dei non destinatari delle comunicazioni di irregolarità**

Descrizione gruppo di contribuenti	Numero (2005=2006)	Reddito dichiarato totale 2005	Reddito procapite 2005
Destinatari della comunicazione nel 2007	86.853	1.914	22.038
NON destinatari della comunicazione nel 2007	2.970.505	85.155	28.667
Descrizione gruppo di contribuenti	Numero (2006=2007)	Reddito dichiarato totale 2006	Reddito procapite 2006
Destinatari della comunicazione nel 2008	168.755	3.334	19.759
NON destinatari della comunicazione nel 2008	3.321.312	104.585	31.489
Descrizione gruppo di contribuenti	Numero (2007=2008)	Reddito dichiarato totale 2007	Reddito procapite 2007
Destinatari della comunicazione nel 2009	151.488	3.940	26.009
NON destinatari della comunicazione nel 2009	3.224.102	108.738	33.727
Descrizione gruppo di contribuenti	Numero (2008=2009)	Reddito dichiarato totale 2008	Reddito procapite 2008
Destinatari della comunicazione nel 2010	140.971	3.180	22.559
NON destinatari della comunicazione nel 2010	3.239.980	104.548	32.268
Descrizione gruppo di contribuenti	Numero (2009=2010)	Reddito dichiarato totale 2009	Reddito procapite 2009
Destinatari della comunicazione nel 2011	131.852	2.468	18.718
NON destinatari della comunicazione nel 2011	3.280.579	95.104	28.990

Fonte: Agenzia delle Entrate

Per correggere parzialmente l'errore di selezione, al fine di avere una prima visione di sintesi del fenomeno, si effettua una post-stratificazione dei soggetti. Questa consiste nel suddividere la platea in cluster ed assegnare a ciascun cluster lo stesso coefficiente di riporto all'universo sia ai soggetti destinatari delle lettere sia a quelli non interessati dall'invio.

Nelle tabelle 4.3.1.2 e 4.3.1.3 sono illustrati i dati dei ricavi e dei redditi pro-capite, per i destinatari e per i non destinatari delle comunicazioni post-stratificati. Se si confrontano, per ciascun anno, le variazioni percentuali dei ricavi (tabella 4.3.1.2) di coloro che hanno ricevuto la comunicazione con quelle degli altri contribuenti, si osserva che le prime sono sistematicamente superiori alle seconde.

Se lo stesso confronto si effettua sui redditi pro-capite (tabella 4.3.1.3), il risultato non è altrettanto univoco, poiché la disuguaglianza positiva è rispettata solo in tre bienni su cinque (nel 2005-06 e nel 2008-09 la variazione dei redditi dei non destinatari è superiore a quella dei destinatari)¹¹⁶.

Da queste prime evidenze si può ritenere plausibile che le lettere abbiano avuto un effetto positivo sulla *compliance* dei contribuenti.

¹¹⁶ Nell'effettuare tali confronti si presuppongono due ipotesi restrittive: la prima riguarda il fatto che il mutamento di comportamento dei soggetti trattati sia stato indotto unicamente dalla ricezione della lettera, il secondo che il comportamento dei soggetti non trattati non sia influenzata da alcun comportamento deterrente esercitato dalle autorità fiscali.

Tabella 4.3.1.2

Variazione nei ricavi pro-capite intervenute nelle dichiarazioni relative al periodo precedente e a quello successivo di ricezione della comunicazione.

Periodo Anni	Destinatari delle comunicazioni		Non destinatari delle comunicazioni	
	variazioni assolute	Variazione %	variazioni assolute	Variazione %
2005--2006	13.836	6,8%	11.376	5,4%
2006--2007	20.069	8,9%	9.610	4,2%
2007--2008	-267	-0,2%	-2.299	-0,9%
2008--2009	-12.858	-8,3%	-24.896	-9,8%
2009--2010	7.918	4,3%	2.986	1,3%

Fonte: Agenzia delle Entrate

Tabella 4.3.1.3

Variazione nei redditi procapite intervenute nelle dichiarazioni relative al periodo precedente e a quello successivo di ricezione della comunicazione.

Periodo Anni	Destinatari delle comunicazioni		Non destinatari delle comunicazioni	
	variazioni assolute	Variazione %	variazioni assolute	Variazione %
2005--2006	1.702	11,8%	3.435	12,1%
2006--2007	808	3,8%	654	2,1%
2007--2008	-913	-5,2%	-2.350	-7,1%
2008--2009	-1.656	-12,9%	-3.873	-12,2%
2009--2010	2.458	16,9%	1.140	4,0%

Fonte: Agenzia delle entrate

Un approfondimento sul tema è stato effettuato in Fiorio et al (2012) utilizzando una metodologia appropriata alla valutazione dell'impatto esercitato dalla comunicazioni sulla *compliance* dei contribuenti. Lo studio è stato condotto su due campioni: il primo di 49.138 imprese che hanno ricevuto le comunicazioni di irregolarità (i "trattati") e il secondo composto da 89.240 contribuenti che non hanno ricevuto la comunicazione (il campione "di controllo").

Il primo campione è stato estratto casualmente dagli oltre 112.000 contribuenti che hanno ricevuto la comunicazione. Il campione "di controllo" è stato estratto anch'esso casualmente da una platea di 2,2 milioni di imprese e lavoratori autonomi.

Per entrambi i campioni si dispone delle informazioni economiche e strutturali reperibili dalle dichiarazioni. La strategia di identificazione dell'effetto dell'intervento (le comunicazioni) è basata su una procedura di *matching* tra le imprese trattate e non trattate, che si fonda su un insieme di caratteristiche economiche osservate prima del trattamento. Tramite tale procedura di *matching* si cerca di correggere l'errore indotto dalla procedura di selezione dei soggetti a cui è stata inviata la comunicazione al fine di metterli a confronto con quelli non selezionati.

Il confronto, quindi, si effettua analizzando la dinamica dei ricavi e dei profitti negli anni di imposta precedente e successivo all'invio delle lettere. Se si osserva che la variazione di ricavi e dei profitti è sistematicamente superiore nei soggetti destinatari delle lettere rispetto a quella dei soggetti che non hanno ricevuto alcuna comunicazione, allora si può inferire che il "trattamento" abbia avuto un effetto positivo.

Tale risultato sembra essere confermato dall'evidenza empirica: negli anni 2007-2008 il tasso di crescita dei ricavi dei destinatari delle lettere è risultato significativamente superiore a quello del campione di controllo. In particolare, la variazione percentuale dei ricavi dei contribuenti "trattati" è risultato maggiore di quello dei non trattati da un minimo di 1,014 volte a un massimo di 1,055. In modo analogo, i profitti hanno avuto un incremento maggiore per i "tratta" rispetto ai "non trattati, e tale maggiore dinamica si colloca all'interno di un intervallo che va 1.036 a 1,057

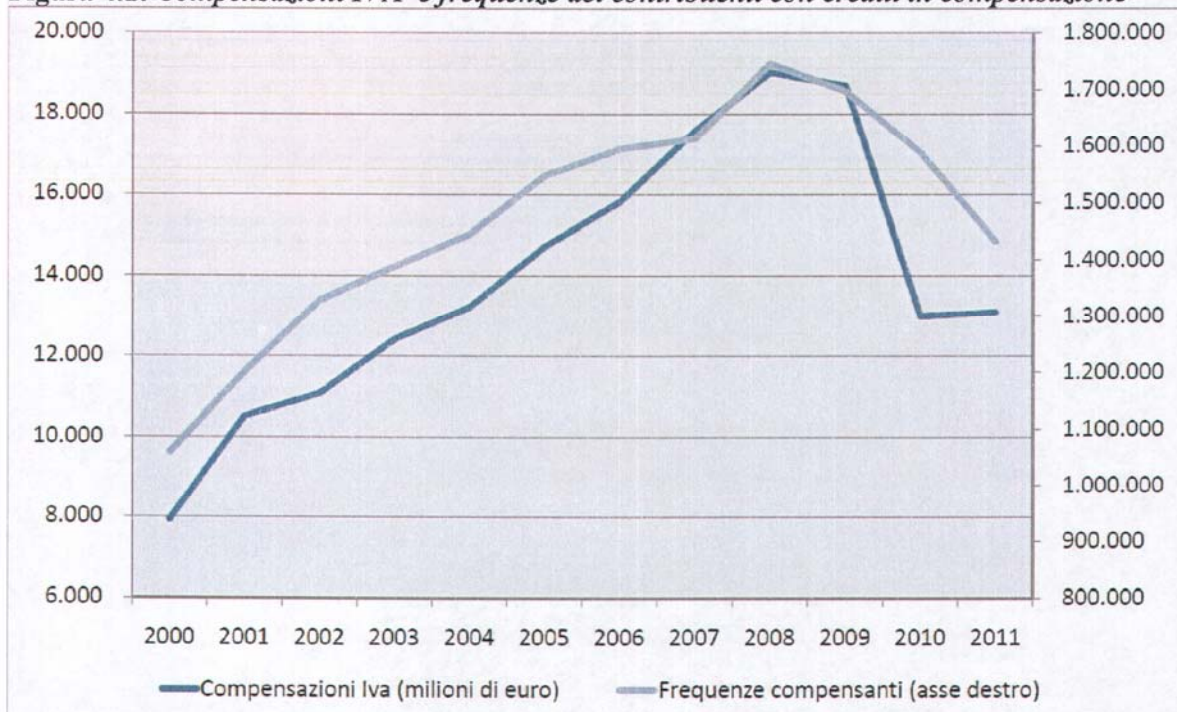
Tale metodo ancorché appropriato è suscettibile di ulteriori affinamenti, ma i primi risultati ottenuti sono incoraggianti per l'Amministrazione Finanziaria, poiché segnalano l'effetto positivo esercitato dalle comunicazioni.

4.4 COMPENSAZIONE CREDITI IVA

Il Dipartimento delle Finanze ha effettuato uno studio per valutare gli effetti delle limitazioni alle compensazioni dei crediti IVA introdotte dal Governo, con il decreto legge n. 78/2009 (e con effetto dal gennaio 2010), per ampliare la propria strategia di azione nell'ambito della lotta alle frodi fiscali. La riforma ha previsto che, dal 2010, per i crediti superiori a 10.000 euro la compensazione "esterna" od "orizzontale", ossia con altre imposte o contributi a debito, è valida solo dopo la presentazione della dichiarazione IVA in cui è riscontrabile il credito da compensare; mentre per un credito superiore a 15.000 euro è necessario anche un visto di conformità da parte di un professionista autorizzato che certifichi la coerenza di quanto riportato in dichiarazione con la contabilità IVA.

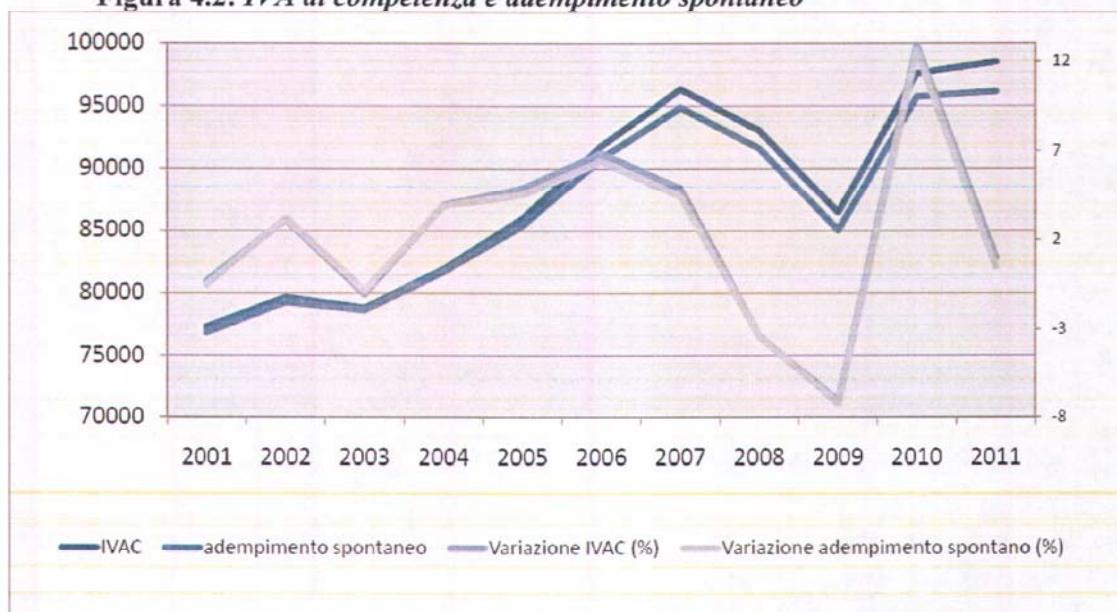
Fin dalla sua introduzione, la compensazione del credito IVA con altre imposte ha mostrato un trend crescente, indicando la possibile vulnerabilità del sistema all'implementazione di pratiche fraudolente nell'applicazione del meccanismo. Le richieste di compensazione dei crediti IVA sono cresciute in modo abnorme fino al 2008; in seguito c'è stata una caduta di tali richieste di circa 5,7 miliardi di euro nel 2010 (figura 4.1), dopo l'introduzione delle norme precedentemente citate che hanno introdotto limiti di carattere tecnico – amministrativo nella compensazione dei crediti.

Figura 4.1: Compensazioni IVA e frequenze dei contribuenti con crediti in compensazione



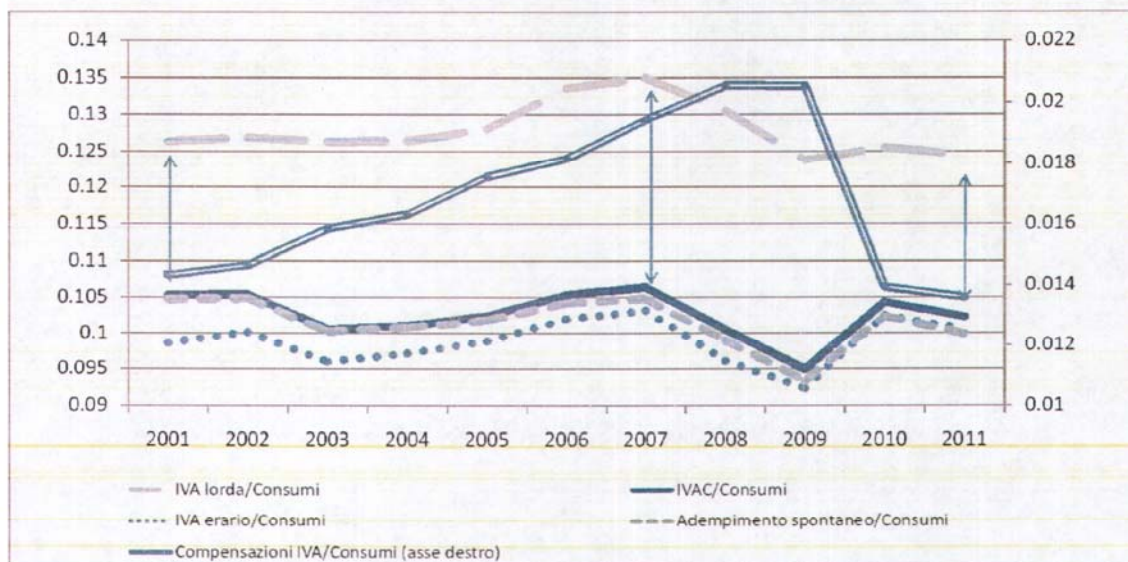
L'analisi dell'andamento delle compensazioni nel decennio 2001-2011 risulta particolarmente interessante se posto in relazione all'IVA di competenza economica (IVAC). La Figura 4.2 ricostruisce l'andamento decennale dell'IVAC e dell'adempimento spontaneo (quando il valore dei versamenti derivanti dai ruoli notificati ed incassati viene sottratto ad IVAC).

Figura 4.2: IVA di competenza e adempimento spontaneo



L'IVAC e l'adempimento spontaneo registrano un consistente calo nel biennio 2008-09, pari al 3,4 per cento in media nel 2008 e al 7 per cento in media nel 2009. Nel 2010 l'adempimento spontaneo cresce del 12,6 per cento, recuperando integralmente la flessione osservata nei primi due anni della legislatura e raggiungendo il livello massimo nel decennio (97,6 miliardi di euro). Tale recupero riflette essenzialmente dal calo delle compensazioni IVA che diminuiscono di 5,7 miliardi di euro rispetto al valore osservato nel 2009. Nel 2011 l'IVAC continua a crescere (di circa l'1 per cento) a fronte di un modesto miglioramento dell'adempimento spontaneo (meno di mezzo punto percentuale). La *Figura 4.3* mostra l'andamento temporale dell'IVA, delle compensazioni IVA e dell'adempimento spontaneo in rapporto alla spesa per consumi finali delle famiglie residenti (dati ISTAT).

Figura 4.3: IVA e consumi finali delle famiglie



L'incremento delle compensazioni risulta particolarmente accentuato fino al 2009; tale andamento sembra aver inciso in modo determinante sull'ampliamento dello scarto tra l'IVA lorda e l'IVA di competenza economica. La tendenza crescente alla divaricazione tra IVA lorda e IVAC si interrompe nel biennio 2010-2011 per effetto della riduzione delle compensazioni. Nel biennio 2006-2007 la crescita dell'IVA lorda in rapporto ai consumi risultava, invece, parzialmente frenata dall'incremento delle compensazioni.

Tra le possibili spiegazioni della dinamica delle compensazioni IVA, il meccanismo di dissuasione delle modifiche introdotte alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto nel luglio 2009 sul comportamento dei contribuenti nell'utilizzo delle compensazioni può aver assunto un ruolo significativo. Allo stesso tempo gli andamenti delle poste contabilizzate nei bilanci delle imprese possono riflettere l'impatto della flessione del ciclo economico. In particolare, le imprese potrebbero aver reagito alla fase di recessione riducendo sensibilmente gli acquisti e decumulando le scorte. L'effetto è, in ogni caso, quello di una riduzione consistente dell'IVA a credito, così come sembra emergere da una analisi dei dati a livello aggregato.

Il lavoro del Dipartimento usa tecniche di inferenza causale (Cfr.: Box sottostante) su un panel di imprese soggette agli Studi di Settore nel periodo 2007-2010 per verificare quanto abbiano influito, sul decremento delle compensazioni IVA, le innovazioni normative e la fase di decrescita del ciclo economico.

Metodi Empirici di Inferenza Causale e Analisi Controfattuale

La valutazione dell'efficacia della norma che ha introdotto limiti alle compensazioni IVA necessita di tener conto di ciò che sarebbe accaduto in assenza di intervento del *policy maker*. L'analisi di impatto di qualsivoglia intervento normativo deve, infatti, fronteggiare l'oggettiva difficoltà nel distinguere tra i cambiamenti nella variabile di interesse (nel nostro caso l'ammontare dei crediti IVA) causati dall'intervento normativo da quelli, invece, prodotti da altri fattori congiunturali, indipendenti dall'operare dello strumento di *policy*. Nella letteratura empirica, l'effetto causale di uno strumento di *policy*, noto come *treatment effect*, viene definito come la differenza tra il valore osservato dalla variabile risultato (*outcome*) rilevata a livello delle unità *target* dello schema di intervento ed il valore del *controfattuale*, definito come il valore che la variabile di interesse avrebbe assunto dalle unità *target*, se queste non fossero state interessate dall'intervento normativo. Il *controfattuale* è per sua stessa natura non osservabile, generando il fondamentale problema metodologico di come ottenerne una stima accettabile. Ne deriva che la valutazione dell'efficacia della *policy* è strettamente legata ad un problema di inferenza causale, ovvero alla definizione di un valido scenario controfattuale sulla base dell'informazione disponibile. Le strategie utilizzate consistono essenzialmente nell'identificare i comportamenti di un gruppo di soggetti "di controllo", non interessati dalla norma, e di confrontarli con il gruppo dei soggetti "trattati", ovvero interessati dalla norma, essendo questi ultimi assimilabili ai primi sotto tutti i profili eccetto che per quelli strettamente legati all'impatto della *policy* (trattamento).

E' noto, tuttavia, che in presenza di differenze sistematiche, il semplice confronto tra i soggetti trattati e quelli del gruppo di controllo espone la stima dell'impatto medio dell'intervento di *policy* a molteplici forme di distorsione. Ai fini di una stima accurata, occorre pertanto scegliere l'approccio più idoneo a rendere le unità escluse statisticamente confrontabili e a neutralizzare le diverse fonti di distorsioni. I due principali problemi che si pongono nello stimare il *controfattuale* sono causati: *i*) dall'influenza di fattori esogeni all'intervento (ad esempio, fattori estranei alla norma possono aver influito sulle unità *target* in modo da far pensare che la norma abbia funzionato, riducendo il livello dei crediti IVA, quando invece tale risultato è frutto dell'andamento congiunturale); *ii*) dalle distorsioni nel processo di selezione (*selection bias*), ovvero dalla circostanza che le unità *target* dell'intervento possono differire in maniera sistematica da quelle che invece sono escluse dall'intervento.

Al fine di valutare dal punto di vista microeconomico l'impatto del provvedimento di modifica al regime delle compensazioni IVA, e analizzarne la relativa dinamica evolutiva, si utilizzano diversi metodi di inferenza causale, basati sul confronto tra i comportamenti dei soggetti osservati dopo che l'intervento è stato attuato e la stima di quelli che si sarebbero osservati nello stesso periodo e per gli stessi soggetti in assenza di norma (*controfattuale*). L'obiettivo è, infatti, quello di basare l'analisi su differenti approcci al fine sia di presentare stime alternative, utili a limitare la portata delle potenziali distorsioni, sia di garantire gli opportuni controlli di robustezza e sensitività.

Una prima metodologia, nota come *difference-in-difference* (DID), consente un confronto tra i gruppi, trattati e non trattati, prima e dopo l'introduzione della norma. L'assunzione fondamentale del metodo DID è che la presenza di una serie di informazioni antecedenti il momento di attuazione dell'intervento permette di rilevare (e depurare dalla stima dell'impatto del provvedimento) le differenze sistematiche rilevate tra il gruppo di trattamento e quello di controllo. L'ipotesi rilevante è che i due gruppi, in assenza della norma, abbiano la stessa dinamica temporale di compensazione di crediti IVA. In altre parole, il gap tra i crediti IVA delle imprese trattate e quelli delle imprese non

trattate è assunto mantenersi costante nel tempo. Tenuto conto di questa differenza costante nel tempo, i due gruppi divengono pienamente confrontabili.

Un secondo approccio per limitare i problemi del *selection bias*, noto come *propensity score matching*, consiste nello stimare l'impatto dell'intervento di *policy* dapprima identificando, attraverso una procedura di *matching* statistico, due gruppi (trattati e non trattati) quanto più simili tra loro (al fine di ridurre l'effetto di *selection bias*) e successivamente stimando l'impatto medio della norma sui soggetti trattati (*Average Treatment Effect on the Treated*, ATT). L'approccio *matching* minimizza le differenze che possono influire sulla variabile risultato in maniera esogena dall'effetto della misura di *policy*. In altre parole, sotto determinate assunzioni, il metodo *matching* costruisce l'informazione mancante sui risultati dei soggetti trattati.

Infine un terzo approccio, noto come *matching-DID*, è un'estensione del modello *difference-in-difference* che consiste nel combinare l'approccio DID con l'approccio del *propensity score matching*. Tale metodologia utilizza la probabilità che le unità siano interessate dalla norma (*propensity score*) al fine di controllare l'effetto di variabili osservabili che potrebbero condizionare il processo di selezione. Tale stima consente di effettuare una valutazione standard alle differenze, secondo l'approccio DID, ma tenendo opportunamente conto della possibile violazione dell'assunzione del *trend comune* sui crediti IVA. In altre parole, si ipotizza che il trend sia comune a parità di *propensity score*; maggiore è la differenza in termini di *propensity score*, minore è il peso che viene attribuito alle unità non trattate.

Riepilogando, la stima degli effetti ex-post dell'impatto di misure di politica economica è sostanzialmente riconducibile ad un problema fondamentale di misurazione; infatti, mentre una valutazione corretta del *causal treatment effect* dovrebbe essere effettuata calcolando la media tra l'*outcome* ottenuto per le unità *target* dopo il trattamento e quello potenziale che avrebbero realizzato nel caso ipotetico in cui non fossero state trattate, i dati reali contengono esclusivamente informazioni circa l'*outcome* degli individui trattati e quello ottenuto da un secondo gruppo di individui che non hanno ricevuto il trattamento. I diversi approcci adottati nella letteratura empirica, ciascuno dei quali presenta punti di forza e di debolezza rispetto alle problematiche sollevate, cercano pertanto di ovviare al problema dato dalla mancanza di un appropriato *controfattuale*, che inficia la possibilità di considerare semplicemente la media dell'*outcome* dei non trattati come *proxy* dell'*outcome* potenziale dei trattati, considerato che, generalmente, l'*outcome* per i due gruppi differisce in maniera rilevante in assenza di trattamento..

E' stato utilizzato un campione casuale di dati longitudinali riferiti ad un panel di contribuenti che hanno applicato gli studi di settore per il quadriennio d'imposta 2007-2010¹¹⁷. Il campione è costituito dal 5 per cento del totale delle imprese che aderiscono agli studi di settore nel periodo d'imposta 2010, e la quasi totalità dei soggetti inclusi nel campione nel periodo 2010 sono presenti anche negli anni precedenti.

Le stime riguardano l'effetto medio sul grado di *tax compliance* di imprese che avevano già dichiarato un ammontare elevato di crediti IVA. Per implementare l'approccio DID e identificare i due gruppi oggetto di analisi, viene introdotta una variabile dummy (trattati/*treated*), che assume valore 1 se il soggetto appartiene al gruppo dei trattati, 0 se il soggetto appartiene al gruppo dei non trattati (*untreated*). Il gruppo dei trattati è identificato dalle imprese che hanno dichiarato crediti IVA superiori a 10 mila euro nel biennio 2007-2008; viceversa il gruppo dei non trattati si riferisce alle imprese con crediti IVA inferiori a tale soglia. La variabile dipendente y_t è rappresentata dal

¹¹⁷ I soggetti che aderiscono agli studi di settore e che presentano dichiarazione IVA rappresentano circa il 63 per cento del totale contribuenti IVA e spiecano circa un terzo del gettito totale (Fonte: SOSE).

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

logaritmo dei crediti IVA¹¹⁸. Di seguito si riportano le prime stime ottenute col metodo *Difference - in - Differences*, applicato prima senza variabili di controllo e successivamente con un gruppo di covariate (inserite per ragioni di sensitività rispetto a problemi di omissione di variabili rilevanti). La norma determina una riduzione stimata dei crediti IVA pari al 46,1%;

Tabella 4.4.1 Difference-in-Difference: Base Line e Follow up

DID senza covariate							
Outcome Variable(s)	BASE LINE			FOLLOW UP			
	Control	treated	Diff(BL)	Control	treated	Diff(FU)	DIFF-IN-DIFF
ln_iva_credits	7.66	10.615	2.954	7.622	10.116	2.494	-0.461
Std. Error	0.01	0.027	0.029	0.01	0.031	0.032	0.044
t	744.7	116.15	101.49	3.72	-4.37	-11.3	-10.59
P>t	0.000	0.000	0.000***	0.000	0.000	0.000***	0.000***

DID con covariate							
Outcome Variable(s)	BASE LINE			FOLLOW UP			
	Control	treated	Diff(BL)	Control	treated	Diff(FU)	DIFF-IN-DIFF
ln_iva_credits	7.749	9.767	2.018	7.721	9.235	1.514	-0.504
Std. Error	0.33	0.33	0.028	0.33	0.331	0.031	0.039
t	23.51	13.86	71.88	7.66	8.21	-14.44	-12.99
P>t	0.000	0.000	0.000***	0.000	0.000	0.000***	0.000***

* Means and Standard Errors are estimated by linear regression; *** p<0.01; ** p<0.05; * p<0.1

Successivamente al metodo DID è stata applicata anche la tecnica del *propensity score matching*¹¹⁹ per meglio separare l'effetto dei provvedimenti normativi da quello del ciclo economico (Cfr.: Tabella 4.3.3). Le stime riportano valori pari a una riduzione del 36% nel caso della procedura di *Kernel Matching*, ad una riduzione del 39,4% nel caso del *Stratification Method*, mentre il metodo del *Nearest Neighbor Matching* è sensibile alla presenza delle variabili di controllo, ma l'impatto risulta superiore al 30% e inferiore al 48%. In generale, la stima del *propensity score matching* evidenzia un impatto della norma inferiore a quanto stimato attraverso la metodologia del DID; ciò nonostante, l'impatto della norma risulta inequivocabilmente significativo.

¹¹⁸ Sono ovviamente esclusi i casi in cui le imprese hanno un saldo debiti-crediti IVA non negativo. Queste imprese non sono interessate dalla norma e non costituiscono oggetto di analisi.

¹¹⁹ Il principale metodo di stima adottato, utilizzando l'informazione dei p-score, è quello del *Kernel Matching*. Tuttavia, per poter effettuare gli opportuni controlli di robustezza e per analisi di sensitività, vengono riportate le stime anche attraverso il *Stratification Method* e il *Nearest Neighbor Matching*.

Tabella 4.4.2 Stime Propensity Score Matching

tipo di stima		treated	untreated	ATT	Std. Err.	t
Kernel Matching	Senza Covariate	3246	3470	-0.361	0.094*	-3.842
Kernel Matching	Con Covariate	3246	3470	-0.361	0.127*	-2.837
Kernel Matching	Con Covariate e Sector Dummies	3246	3470	-0.361	0.117*	-3.1
Stratification Method	Con Covariate e Sector Dummies	3246	3470	-0.394	0.027	-14.381
Nearest Neighbour Matching	Senza Covariate	3246	243	-0.395	0.027	-14.621
Nearest Neighbour Matching	Con Covariate	3246	89	-0.303	0.172	-1.761
Nearest Neighbour Matching	Con Covariate e Sector Dummies	3246	111	-0.474	0.187	-2.539

Nota: * Standard Errors e t-Student calcolati con metodo bootstrap.

A seconda del metodo di stima utilizzato, gli effetti dei provvedimenti legislativi variano dal 30% al 51%, mentre l'impatto del ciclo economico è al massimo dell'11%. Questo risultato è imputabile ad un effetto deterrenza sul comportamento dei contribuenti, come risultato finale dei cambiamenti legislativi avviati dal luglio 2009. Il rafforzamento di controlli preventivi sembra quindi essere efficace come strumento di lotta alle frodi.

4.5 STUDI MICRO SULL'EFFETTO DI DETERRENZA DEGLI ACCERTAMENTI: PRIMI RISULTATI PROVVISORI

L'Agenzia delle Entrate ed il Dipartimento delle Finanze hanno avviato negli ultimi anni un'attività di studio della *tax compliance* incentrata sull'analisi di un panel di imprese individuali e sugli effetti dell'attività di accertamento dell'amministrazione. Si fa presente che tale attività presenta aspetti metodologici di rilevante complessità, considerato anche l'assenza di metodologie standardizzate e consolidate di analisi. Pertanto non può che evidenziarsi l'assoluta valenza provvisoria dei risultati finora raggiunti; nell'ultima Relazione concernente i risultati della lotta all'evasione fiscale al 31/12/2011 presentata al Parlamento il 28 settembre 2012, sono stati già riportati i primi risultati di questa attività di studio (che si riportano nel paragrafo 4.5.1). L'attività descritta nei paragrafi successivi costituisce pertanto un proseguimento di quanto già presentato lo scorso anno.

4.5.1 Studio tax compliance ed effetto dei controlli

Il progetto di studio riguarda l'analisi del comportamento dei contribuenti che hanno subito un controllo fiscale, di cui si evidenziano nel seguito i primi risultati (provvisori).

Si segnala preliminarmente che la metodologia seguita in questo tipo di studi ha carattere sperimentale, di cui si deve tenere conto nell'interpretazione dei risultati ottenuti. Si rammenta, inoltre, che la stima della misura della *compliance* non può prescindere dall'approfondire la metodologia volta ad isolare gli effetti del ciclo economico e dei provvedimenti legislativi mediante il confronto tra soggetti "accertati" e soggetti "non accertati".

Scopo dello studio è di verificare se il comportamento dei contribuenti, dopo aver percepito la presenza attiva del fisco, muta nel senso di una maggiore *compliance* con una significativa variazione (positiva) di alcune variabili fiscali, quali i redditi o gli imponibili dichiarati. Tale tipo di analisi è condotta mediante l'utilizzo di specifici panel di contribuenti, sulla base delle seguenti assunzioni:

- in primo luogo, si ritiene che il controllo possa produrre effetti immediati sul comportamento dei contribuenti; nell'ipotesi, ad esempio, che esso sia effettuato nei primi sei mesi di un anno solare, potrà essere influenzata già la dichiarazione dei redditi presentata nello stesso anno per il periodo d'imposta precedente;
- si prescinde, invece, dal (possibile) effetto deterrenza sui soggetti non controllati, per il quale non si dispone di adeguati strumenti di misurazione. Si assume pertanto che accertamenti e verifiche non producano alcun effetto sui contribuenti "non controllati".

Utilizzando i dati relativi alle dichiarazioni fiscali e ai controlli eseguiti dall'Agenzia delle Entrate, è stata implementata un'apposita banca dati riguardante la popolazione di riferimento, costituita dall'insieme delle ditte individuali con almeno una partita IVA attiva negli anni dal 2004 al 2008 (circa 4 milioni di contribuenti, nella popolazione possono esserci anche soggetti per i quali non risultano dati dichiarativi nel periodo di osservazione).

La costruzione di una banca dati, che avesse al suo interno informazioni di tipo fiscale, anagrafico e dati sui controlli effettuati¹²⁰, ha reso necessaria l'integrazione di dati provenienti da strutture

¹²⁰ Per i controlli e le verifiche sono stati presi in considerazione l'elenco completo (negli anni di riferimento) di tutte le tipologie di accertamenti (Unificato, Studi di Settore, Parametri, 41bis) e di tutte le tipologie di verifiche (Verifiche, Accessi Mirati, Accessi Brevi, Altro).

differenti dell'amministrazione finanziaria mediante la chiave di collegamento rappresentata dal codice fiscale.

Date le informazioni a disposizione, la platea dei soggetti è stata innanzitutto classificata in base ai modelli di dichiarazione presentati nei vari anni (mod. UNICO, mod. 770, mod. IVA, mod. 730) individuando otto possibili "profili di dichiarazione" (incluso anche il caso in cui il contribuente non ha presentato dichiarazione¹²¹).

Definizione del comportamento "virtuoso" dei contribuenti

La fase di avviamento del progetto, di cui si espongono di seguito in forma sintetica i risultati, si è concentrata sulla definizione di alcune metodologie volte a rilevare un cambiamento in senso "virtuoso" del comportamento del contribuente, da interpretare come un miglioramento della *tax compliance*.

Per l'individuazione dei valori da assegnare alla variabile obiettivo sono stati utilizzati diversi criteri in base ai profili di classificazione dei soggetti precedentemente adottati. In primo luogo, per il profilo riguardante i soggetti che hanno presentato sia la dichiarazione Unico che quella Iva, che risulta di maggiore rilevanza sia dal punto di vista numerico¹²², sia con riferimento alle informazioni disponibili dalle dichiarazioni, si è proceduto con una tecnica di *cluster analysis*, per la quale sono state necessarie alcune analisi preliminari al fine standardizzare le variabili considerate (reddituale e fiscali) e per identificare ed eliminare eventuali dati anomali.

Per altri profili dichiarativi, al fine di determinare variazioni virtuose nel comportamento dei soggetti analizzati, è stato costruito un apposito algoritmo deterministico¹²³, che si basa sulle variazioni strutturali di alcuni indici statistici. Per i profili di minore importanza¹²⁴ è stata data rilevanza al confronto tra i modelli di dichiarazione presentati in due anni successivi, con l'individuazione di specifici criteri per identificare il comportamento virtuoso.

Relativamente ai profili di dichiarazione di maggior interesse, per gli anni d'imposta 2005 - 2006 si hanno i seguenti risultati, in termini di cambiamento positivo del comportamento dei soggetti:

Tabella 4.5.1.1
Confronto anni d'imposta 2005 - 2006

Tipo contribuente	Cambiamento		Totale
	Nessuno	Positivo	
UNICO	320.119	1.840	321.959
730	334.138	5	334.143
UNICO+IVA	2.054.879	389.287	2.444.166
730+IVA	736	54	790
Totale contribuenti	2.709.872	391.186	3.101.058

Fonte: elaborazioni su dati anagrafe tributaria

¹²¹ I profili individuati sono: 1. UNICO; 2. 730; 3. 770; 4. IVA; 5. UNICO+IVA; 6. 730+IVA; 7. 770+IVA; 8. Nessuna dichiarazione.

¹²² Si tratta di più di due milioni di partite Iva per ogni anno d'imposta considerato.

¹²³ Utilizzato per i profili 1 (Unico), 2 (730), 4 (solo IVA), 6 (730+IVA), e 7 (770+IVA).

¹²⁴ Profili 3 (solo 770) e 8 (nessuna dichiarazione).

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Nelle tabelle seguenti si riporta l'ammontare del reddito derivante dal quadro RN per gli stessi soggetti indicati nella tabella 4.5.1.1:

Tabella 4.5.1.2**Anno d'imposta 2005: reddito RN dei soggetti in tabella 4.5.1.1, milioni di euro**

Tipo contribuente	Cambiamento		Totale
	Nessuno	Positivo	
UNICO	8.877	36	8.914
730	5.027	0,06	5.027
UNICO+IVA	59.017	1.900	60.917
730+IVA	10,55	0,71	11,26
Totale RN	72.932	1.937	74.869

Fonte: elaborazioni su dati anagrafe tributaria

Tabella. 4.5.1.3**Anno d'imposta 2006: reddito RN dei soggetti in tabella 4.5.1.1, milioni di euro**

Tipo contribuente	Cambiamento		Totale
	Nessuno	Positivo	
UNICO	9.503	105	9.608
730	5.216	0,14	5.217
UNICO+IVA	63.678	4.449	68.126
730+IVA	11,25	0,79	12,04
Totale RN	78.409	4.555	82.963

Fonte: elaborazioni su dati anagrafe tributaria

Concentrando l'analisi sui contribuenti che hanno presentato entrambe le dichiarazioni UNICO+IVA, che rappresentano il sottogruppo di maggiore rilevanza per numerosità e dati disponibili, si può verificare come la variazione del reddito dichiarato dai soggetti considerati "migliorati" dal 2005 al 2006 sia considerevolmente superiore rispetto a quella dei soggetti "non migliorati". Ciò sembrerebbe confermare, sia pure in prima approssimazione, la validità della metodologia usata per l'analisi del comportamento dei contribuenti.

Analizzando l'andamento del reddito medio dichiarato nei due anni d'imposta considerati, si può però verificare che il reddito medio del primo anno in esame (2005) dei contribuenti "migliorati" sia molto più basso rispetto agli altri. In particolare (vedi tabella 4.5.1.5), il reddito medio dichiarato per il 2005 dai contribuenti che hanno fatto registrare un mutamento positivo del proprio comportamento risulta pari al 18,4% del reddito medio dei contribuenti che non migliorano; ovviamente tale percentuale sale al 40,2% nel 2006 dopo aver fatto registrare il miglioramento della *tax compliance*. Da quanto detto emerge quindi che i risultati ottenuti potrebbero essere influenzati da un reddito medio di partenza basso.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tabella 4.5.1.4**Reddito medio in euro dei contribuenti in tabella 1, anni d'imposta 2005 - 2006**

Tipo contribuente	2005			2006		
	Cambiamento		Totale	Cambiamento		Totale
	Nessuno	Positivo		Nessuno	Positivo	
UNICO	27.731	19.782	27.686	29.687	57.052	29.843
730	15.044	12.472	15.044	15.611	29.119	15.612
UNICO+IVA	28.720	4.880	24.923	30.989	11.428	27.873
730+IVA	14.332	13.139	14.251	15.283	14.667	15.241
Totale	26.913	4.952	24.143	28.934	11.643	26.753

Fonte: elaborazioni su dati anagrafe tributaria

Tabella 4.5.1.5**Rapporto reddito medio contribuenti migliorati/non migliorati, anni d'imposta 2005 - 2006**

Tipo contribuente	2005	2006
UNICO	71,3%	192,2%
730	82,9%	186,5%
UNICO+IVA	17%	36,9%
730+IVA	91,7%	96%
Totale	18,4%	40,2%

Fonte: elaborazioni su dati anagrafe tributaria

Primi risultati in termini di *tax compliance*

Con l'abbinamento dei contribuenti con i controlli fiscali subiti, si è proceduto ad analizzare gli effetti in termini di *compliance* derivanti dall'attività di accertamento e controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda l'arco temporale di riferimento, sono stati considerati distinti bienni di osservazione (2004-2005, 2005-2006 e 2006-2007), analizzando per ciascun anno d'imposta i risultati in termini di mutamento del comportamento dei singoli profili di dichiarazione sopra definiti e prendendo in considerazione sia coloro che hanno ricevuto un controllo fiscale, sia coloro che non l'hanno subito.

E' stato definito un indice denominato *effetto del controllo*. Tale indicatore viene calcolato rapportando la percentuale dei contribuenti migliorati tra i controllati (per singolo profilo) rispetto a quella dei migliorati che non hanno subito un controllo nel periodo di tempo precedente la presentazione della dichiarazione¹²⁵.

Un valore dell'indice superiore a 1 indica che l'attività di controllo contribuisce positivamente nello spingere i soggetti verso una maggiore *tax compliance* (rispetto alle unità "non accertate").

Nella tabella seguente si sintetizzano, per ciascun profilo, i risultati riguardanti i tre bienni considerati con una media, sia per ciò che riguarda la percentuale di contribuenti migliorati, sia relativamente all'indice *effetto del controllo*.

¹²⁵ Ad esempio, per il confronto tra gli anni d'imposta 2004-2005 sono stati considerati i controlli effettuati fino a giugno 2006, in tempo quindi per "influenzare" la dichiarazione dell'anno d'imposta 2005.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tabella 4.5.1.6

Media dei bienni 2004 - 05, 2005 - 06, 2006 - 07 - indice effetto del controllo per profilo di dichiarazione

Tipo contribuente	Non Controllati				Controllati				Effetto del controllo (B)/(A)
	Cambiamento		Tot. Contribuenti	% positivi (A)	Cambiamento		Tot. Contribuenti	% positivi (B)	
	Nessuno	Positivo			Nessuno	Positivo			
UNICO	312.431	1.800	314.231	0,57%	9.361	101	9.462	1,06%	1,86
730	334.138	6	334.144	0,00%	2.045	-	2.045	-	-
770	25.667	-	25.667	-	1.688	-	1.688	-	-
IVA	8.461	1.061	9.522	11,15%	197	34	232	14,82%	1,33
UNICO+IVA	1.943.858	279.936	2.223.794	12,59%	161.157	42.138	203.295	20,73%	1,65
730+IVA	708	63	771	8,13%	8	1	9	11,54%	1,42
770+IVA	3.610	235	3.845	6,12%	101	6	107	5,61%	0,92
No Dichiarazione	720.508	-	720.508	-	15.236	-	15.236	-	-
Cambio profilo	189.315	104.449	293.764	35,56%	6.919	4.902	11.821	41,47%	1,17
Esclusi dall'analisi	86.274	-	86.274	-	5.292	-	5.292	-	-
Totale contribuenti	3.624.971	387.550	4.012.520	9,66%	202.005	47.182	249.187	18,93%	1,96

Fonte: elaborazioni su dati Agenzia delle Entrate ed anagrafe tributaria

I cambiamenti positivi tra i non controllati si presume dipendano da fattori di contesto (ciclo economico, fattori legislativi, ecc). Rappresentano, quindi, una evoluzione che si diffonde in tutto il sistema economico e influenza anche il comportamento dei soggetti controllati.

Se si guarda al profilo UNICO+IVA, il più importante in termini di numerosità dei soggetti, l'indice risulta pari a 1,65 mentre il valore complessivo è quasi pari a 2 (1,96). L'impatto diretto dell'azione di controllo dell'amministrazione sembra quindi produrre effetti positivi in termini di *tax compliance*.

4.5.2 Sviluppi successivi dell'analisi dell'effetto di controllo

Fermo restando l'impianto di base realizzato nel primo anno di lavoro relativamente alla platea di soggetti, variabili fiscali e reddituali di riferimento, l'analisi della *tax compliance* avviata dal Dipartimento e dall'Agenzia è stata orientata verso:

- la focalizzazione dello studio sulle persone fisiche con partita IVA e con modelli UNICO ed IVA su cui si è già insistito precedentemente;
- un progressivo aggiornamento della base dati;
- un continuo miglioramento ed affinamento dei metodi di analisi da utilizzare su questi dati (ad es. tecniche di *data mining* e specifici modelli econometrici), in modo da evidenziare con maggiore accuratezza variazioni della *tax compliance*.

Al riguardo si osserva che nel corso del 2012 la base dati è stata aggiornata all'anno di imposta 2009; la platea dei soggetti è di circa due milioni di persone fisiche con partita IVA (imprese individuali) con dichiarazione UNICO ed IVA per gli anni d'imposta 2006-2009.

Le definizioni adottate nel presente lavoro sono condizionate dall'oggetto dell'analisi che si vuole svolgere, ovvero esaminare il possibile impatto che l'Agenzia delle Entrate può esercitare in termini di deterrenza all'evasione.

Definizione di controllo e anno di percezione

Finalizzare l'analisi statistica alla verifica dell'azione di deterrenza implica l'adozione di specifiche definizioni, riguardanti, in particolare:

- a) l'utilizzo di un generico termine di controllo fiscale, che identifica un'azione tramite la quale il contribuente percepisce di essere controllato dalle autorità competenti;
- b) l'unità di analisi, che è rappresentata dal soggetto controllato e non dall'accertamento svolto;
- c) l'anno di registrazione del fenomeno, che coincide con il momento in cui il soggetto percepisce l'attività di controllo (differente dall'approccio basato sulle annualità accertate).

Le azioni di contrasto all'evasione che concorrono alla definizione di controllo sono le seguenti:

- ✓ Accertamenti Unificati;
- ✓ Studi di Settore Parametri;
- ✓ 41 Bis;
- ✓ Atti di Contestazione;
- ✓ Crediti (Atti di Recupero);
- ✓ Verifiche;
- ✓ Accessi Mirati;
- ✓ Accessi Brevi;
- ✓ Altri Accessi e Verifiche;
- ✓ Crediti (Verifiche ed Accessi).

L'anno di percezione indica l'anno in cui è stato effettuato un controllo indipendentemente dall'annualità d'imposta controllata. L'anno di percezione deve essere messo in relazione al primo anno d'imposta sul quale si può verificare l'effetto deterrente del controllo stesso. Ad esempio si includono nell'anno di percezione 2006 i controlli effettuati tra il 1° luglio 2006 e il 31 giugno 2007. Dopo questa data, infatti, il contribuente presenterà la dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2006, sulle risultanze della quale è possibile calcolare l'effetto di deterrenza. Il collegamento tra l'anno di percezione e l'anno d'imposta sul quale verificare l'effetto del controllo è illustrato nella tabella 4.5.2.1

Tabella 4.5.2.1

Anno di percezione del controllo e corrispondenti anni d'imposta sui quali verificare l'effetto deterrente. Anni 2007-2010

Periodo in cui si avverte il controllo	Anno di percezione	Primo anno d'imposta sul quale verificare l'effetto del controllo
Dal 01/07/2007 al 31/06/2008	2007	2007
Dal 01/07/2008 al 31/06/2009	2008	2008
Dal 01/07/2009 al 31/06/2010	2009	2009

La definizione di reddito analizzata per lo studio della deterrenza

La variabile chiave delle analisi è il reddito dichiarato dal contribuente, in quanto è sulla variazione di questa grandezza che si incentra l'inferenza sull'attività di deterrenza esercitata dai controlli.

Nelle dichiarazioni fiscali esistono molteplici definizioni di reddito, che rispondono sia a differenti comportamenti economici (ad esempio lavoro dipendente/indipendente), sia a differenze di trattamento ai fini fiscali (ad esempio il lavoro indipendente in agricoltura e quello in altri settori di attività economica).

L'obiettivo che si intende raggiungere è quello di individuare la nozione di reddito che approssimi maggiormente la base imponibile sulla quale è possibile fare deterrenza tramite gli accertamenti. A questo fine è importante sterilizzare la componente del reddito imponibile che deriva dal lavoro dipendente, la variazione del quale è fortemente influenzata da fattori esogeni all'accertamento quali il cambiamento dello stato del lavoratore (ad es. da occupato e disoccupato) e le dinamiche contrattuali.

Pertanto, al fine di definire il reddito come somma dei redditi da: lavoro autonomo, impresa semplificata e impresa ordinaria (RILA) si è adottata la seguente formula

$$RILA = RE25 + RF46 \text{ col2} + RG26 \text{ col2}$$

A destra del segno di uguaglianza è indicato il rigo della dichiarazione dei redditi presentata nell'anno 2008 con riferimento all'anno d'imposta 2007; dove¹²⁶:

RE25 = Reddito o perdita da lavoro autonomo, da sommare agli altri redditi del Quadro RNx;

RF46 col 2 = Reddito d'impresa lordo (o perdita);

RG26 col2 = Reddito d'impresa semplificata lordo (o perdita).

Cluster analysis

La cluster analysis precedentemente applicata (cfr. paragrafo 4.5.1) è stata rinnovata con modificazioni nell'approccio e nel metodo.

Il modello statistico di clusterizzazione diventa propedeutico alla fase di comprensione ed individuazione del soggetto fiscale migliorato, ovvero di quel soggetto che presenti specifiche di miglioramento che lo rendano significativamente caratteristico rispetto agli altri soggetti dello stesso gruppo di appartenenza. Sulla base di questo assunto principale, l'intero impianto di analisi è stato revisionato.

Le variabili di analisi prese in considerazione sono le seguenti:

- variabili riguardanti il profilo socio-demografico del contribuente, in particolare l'età, il sesso, la durata della partita IVA;
- variabili geografiche (regione, provincia);
- la popolazione della provincia;
- settore economico (branca 26);
- dimensione dell'impresa (fascia di ricavi);
- variabili legate alla produttività e alla tecnologia dell'impresa¹²⁷.

¹²⁶ La corrispondenza per gli altri anni è la seguente:

A.I. 2008 RE25 + RF44 col2 + RG26 col2;

A.I. 2009 RE25 + RF44 col2 + RG26 col2

¹²⁷ Sono state costruite specifiche variabili indicative di precise caratteristiche delle imprese, quali:

Intensità del lavoro = costo del lavoro / volume d'affari

Costi di funzionamento = totale acquisti / volume d'affari

Sulla base dei primi risultati è stato chiaro sin da subito che il problema principale da affrontare riguarda la polarizzazione indotta dalle variabili di tipo categoriale. La soluzione scelta per risolvere tale problematica consiste nel trasformare le variabili quantitative in qualitative, in modo da ottenere una matrice in forma disgiuntiva completa, sulla quale eseguire una analisi delle corrispondenze multiple¹²⁸, per sviluppare successivamente la *cluster analysis* sulle coordinate fattoriali ottenute.

L'analisi condotta ha dato luogo all'individuazione di una serie di fattori che spiegano la varianza della matrice dei dati iniziale. Ogni fattore estratto è corredato dal relativo autovalore che permette di quantificare la percentuale di variabilità spiegata. La prima componente estratta, per definizione, è quella in grado di spiegare la massima quota di varianza delle variabili originali. Per le altre componenti, gli autovalori decrescono progressivamente.

Tra i metodi generali più utilizzati per determinare il numero di fattori da estrarre ricordiamo:

- *Criterio del tasso d'inerzia*, ovvero della percentuale di variabilità spiegata: bisogna decidere a priori la percentuale soglia che si intende raggiungere;
- *Criterio eigenvalue-one*, in base al quale non avrebbe senso conservare quei fattori con varianza minore dell'unità in quanto ciò significherebbe conservare un fattore che spiega meno di quanto potrebbe spiegare una qualunque variabile originaria;
- *Criterio dello scree-test*: si valuta il grafico degli autovalori e si considerano tutti gli autovalori che precedono la discesa regolare della curva.

Nel nostro caso il criterio dello *scree-test* ci porta a prendere **i primi 5 autovalori**.

Successivamente, si è proceduto a eseguire la *Cluster Analysis*¹²⁹ usando come input i 5 fattori estratti mediante l'Analisi delle Corrispondenze Multiple.

L'applicazione di questa metodologia descritta porta a 6 *cluster*, con una *silhouette* sufficiente (figura 4.4.).

Il *cluster* 3 è il più numeroso (34% della popolazione), con prevalenza del settore commercio, e valori medi di dichiarazione in linea con quelli della popolazione.

Sono presenti due *cluster*, 1 e 5, con un rilevante numero di soggetti appartenenti al Settore Costruzioni, che si differenziano tra loro soprattutto per i valori economici di dichiarazione (il *cluster* 5 presenta valori doppi rispetto al *cluster* 1).

Altri due *cluster*, 4 e 6, caratterizzati soprattutto dal settore commercio, si differenziano per i valori economici di dichiarazione (il 4 è un *cluster* di soggetti con l'età media e durata della partita iva più bassa in assoluto, il 6 è un *cluster* un'età media molto alta e la durata della partita IVA più alta in assoluto).

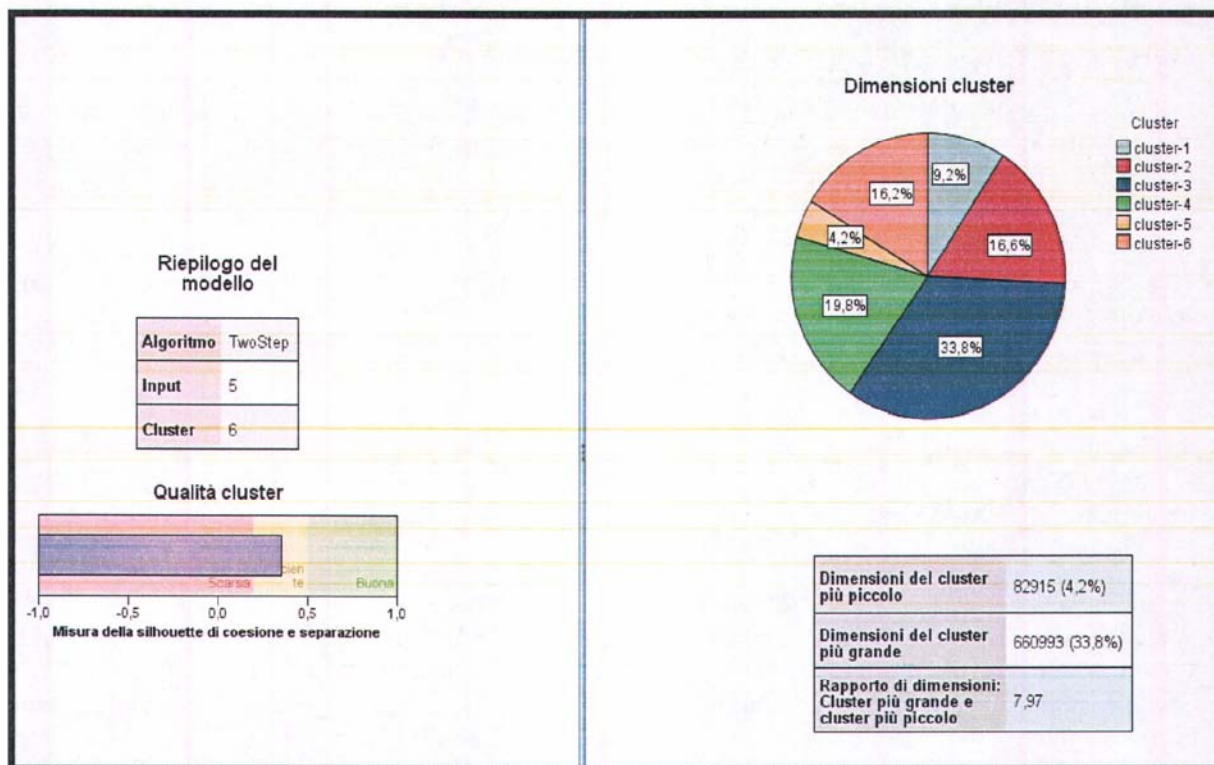
Il *cluster* 2 rappresenta l'agricoltura e mostra valori economici inferiori alla media.

Grado di internazionalizzazione = (volume d'affari – operazioni imponibili) / volume d'affari

¹²⁸ L'analisi delle corrispondenze multiple (ACM) è una tecnica statistica che ha l'obiettivo di esplorare, descrivere e sintetizzare un'intera matrice di dati qualitativi riducendola ad un numero minore di fattori (o assi) che rappresentano combinazioni delle variabili e sintetizzano gli aspetti fondamentali del fenomeno oggetto d'indagine. Per l'applicazione della metodologia, le variabili continue sono state dunque trasformate in variabili discrete, attraverso la costruzione di classi di valori che, di conseguenza, costituiscono le modalità di ogni singola variabile. Il risultato è una variabile categorica ordinale perché tra le modalità create sussiste un ordine di precedenza.

¹²⁹ Tra gli algoritmi di *cluster analysis*, è stato utilizzato il metodo *Twostep* dal momento che, a differenza di altre procedure di raggruppamento, permette la definizione automatica del numero ottimale di *cluster* in base al criterio bayesiano di Schwarz. Il metodo si articola in due fasi principali: la prima fase prevede un pre-raggruppamento sequenziale dei casi in più sotto-*cluster* di piccole dimensioni, nella seconda fase la procedura prevede l'applicazione degli algoritmi gerarchici standard sui sotto-*cluster* risultanti dalla prima fase.

Figura 4.4 - Statistiche descrittive dei cluster ottenuti



Di seguito un dettaglio sui *cluster* ottenuti:

Cluster 1 (180.025 soggetti – 9.2% della popolazione)

È caratterizzato da soggetti del nord (in particolare dalle regioni Lombardia, Veneto e Piemonte), soprattutto del settore costruzioni, con valori alti delle variabili economiche, un grado di internazionalizzazione superiore alla media della popolazione e un'alta percentuale di aziende con dipendenti.

Cluster 2 (325.008 soggetti – 16.6% della popolazione)

Composto soprattutto da soggetti appartenenti al settore Agricoltura, Caccia e Silvicoltura, concentrati nel sud e nel nord est (in particolar modo Puglia, Sicilia, Veneto ed Emilia Romagna), è il *cluster* con la più bassa percentuale di aziende con dipendenti e la più bassa percentuale di aziende a conduzione familiare. I costi di funzionamento e il grado di internazionalizzazione sono più alti rispetto a tutti gli altri *cluster* mentre i valori economici sono i più bassi in assoluto.

Cluster 3 (660.993 soggetti – 33.8% della popolazione)

È il *cluster* più numeroso, caratterizzato da soggetti del Nord Ovest, in particolare dalla regione Lombardia. I settori prevalenti sono Commercio e Altre attività professionali ed imprenditoriali (in particolar modo Servizi di consulenza). I valori economici sono in linea con la media della popolazione, mentre Intensità del lavoro e Costi di funzionamento sono superiori alla media dell'intera popolazione e il Costo del lavoro inferiore.

Cluster 4 (387.435 soggetti – 19.8% della popolazione)

Rappresenta il *cluster* con la più alta percentuale di donne, con l'età media e numero di anni di vita dell'impresa più bassi in assoluto, composto da soggetti del Nord Ovest e Sud (in particolare dalle regioni Lombardia e Campania) appartenenti soprattutto al settore Commercio e altre attività professionali ed imprenditoriali (in particolar modo Servizi di consulenza). Presenta valori economici di dichiarazione inferiori alla media della popolazione.

Cluster 5 (82.915 soggetti – 4.2% della popolazione)

È il *cluster* più piccolo, con età media e numero di anni di vita dell'impresa molto alti, composto da soggetti con la più alta percentuale di aziende a conduzione familiare e con la più alta percentuale di aziende con dipendenti, presenti soprattutto al Nord Ovest e Nord Est (in particolare dalle regioni Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna). Il settore prevalente è il quello delle Costruzioni, ma presenta soggetti appartenenti anche alle categorie Altre attività professionali ed imprenditoriali e Trasformazione industriale destinata prevalentemente ad investimenti e beni intermedi. I valori economici di dichiarazione sono i più alti in assoluto.

Cluster 6 (317.141 soggetti – 16.2% della popolazione)

È il *cluster* con età media e numero di anni di vita dell'impresa più alti, caratterizzato da soggetti del Nord Ovest e dal Centro Italia, soprattutto Lombardia e Lazio. Il settore prevalente è il Commercio, ma ci sono diversi soggetti appartenenti anche ad Altre attività professionali ed imprenditoriali. I valori economici sono superiori alla media della popolazione e la percentuale di aziende con dipendenti è piuttosto elevata.

E' interessante osservare, per ciascun *cluster*, il dato medio del reddito da impresa e lavoro autonomo (RILA). Tale grandezza presenta una notevole variabilità tra i gruppi, ad indicare che le caratteristiche strutturali utilizzate per la suddivisione in *cluster* hanno un impatto significativo sui risultati economici che sono dichiarati al fisco. In particolare, il *cluster* 2, caratterizzato prevalentemente da agricoltori, dichiara un reddito medio assolutamente irrisorio, che, sull'intero periodo considerato, non raggiunge mai i 1.000 euro annui. All'estremo opposto troviamo il *cluster* 5 che si connota per i redditi medi più elevati.

Per tutti i *cluster* si osserva una marcata riduzione del reddito nel 2009, sicuramente condizionata dall'avversa fase congiunturale di quell'anno.

Tabella 4.5.2.2

Reddito da impresa e lavoro autonomo per contribuente, suddiviso per *cluster*

	2006	2007	2008	2009
CLUSTER 1	27.634	29.746	28.769	23.471
CLUSTER 2	629	387	506	424
CLUSTER 3	30.905	32.200	31.422	17.983
CLUSTER 4	18.165	19.477	19.536	11.927
CLUSTER 5	46.994	48.663	44.952	30.045
CLUSTER 6	35.983	36.008	33.752	18.223

Valori espressi in euro

Post-stratificazione

Per correggere gli effetti della *selection bias* dovuta alla selezione dei soggetti da controllare (effettuata da Agenzia delle entrate ed altri enti in base al rischio di evasione o pericolosità fiscale) si è adottata una procedura di post – stratificazione del panel che riporta al livello della popolazione i valori di alcune variabili socio – economiche. Questa operazione riduce la distorsione del campione e consente di ottenere una stima più corretta delle variabili reddituali e delle basi imponibili di alcune imposte, in modo che il confronto tra controllati e non controllati risulti più affidabile. Si evidenzia, in ogni caso, che la post - stratificazione consente una correzione parziale. Per affinare tale correzione è necessario adottare l’approccio econometrico illustrato nel successivo paragrafo..

Il metodo di post-stratificazione**Probabilità di inclusione del contribuente nell’insieme degli accertati:**

$$\alpha_i = \frac{C_i}{N_i}$$

Dove:

C_i → numero di soggetti controllati per la cella i

N_i → numero totale di soggetti per la cella i

i → cella di elaborazione, identificata dalla tupla Provincia - Fascia Ricavi - Settore Economico (tupla delle variabili di stratificazione)

γ_i fattore di espansione o coefficiente di ponderazione. Tale coefficiente è lo stesso per tutti gli individui appartenenti a quella tupla.

$$\gamma_i = \frac{\begin{matrix} se X \in C \Rightarrow \frac{1}{\alpha_i} \\ se X \notin C \Rightarrow \frac{1}{(1-\alpha_i)} \end{matrix}}$$

Dove:

X → soggetto di riferimento

C → insieme dei soggetti controllati

Calcolo della valore di stima puntuale corretto:

$$\hat{Y}_x = \frac{\begin{matrix} se X \in C \Rightarrow \frac{Y_x}{\alpha_i} \\ se X \notin C \Rightarrow \frac{Y_x}{(1-\alpha_i)} \end{matrix}}$$

Dove:

X → soggetto di riferimento

C → insieme dei soggetti controllati

$Y \rightarrow$ valore puntuale per il soggetto della Macrovariabile nella Dichiarazione dei Redditi di riferimento

Calcolo della stima economica stratificata:

$$\bar{Z}_j = \frac{\sum_{X=1}^X \hat{Y}_{x,j}}{\sum_x \gamma_{(i,x),j}}$$

Dove:

$\hat{Y}_{x,j} \rightarrow$ stima puntuale per il soggetto della Macrovariabile nella Dichiarazione dei Redditi di riferimento appartenente allo strato j

$j \rightarrow$ strato di elaborazione, identificato dalla tupla Controllato – Migliorato

$\sum_x \gamma_{(i,x),j} \rightarrow$ sommatoria dei coefficienti di espansione (γ_i) di tutti i soggetti (x) appartenenti a “ j ”.

Nell'applicazione del metodo adottato è cruciale la scelta dei criteri di classificazione che si utilizzano per post-stratificare le osservazioni. Il metodo, infatti, non è invariante a seconda del livello di disaggregazione utilizzato per post-stratificare. L'ipotesi implicita sottostante a questa procedura consiste, infatti, nel presupporre che non esista un errore di selezione sostanziale all'interno di ciascuna cella che rappresenta lo “strato” elementare considerato. E', pertanto, consigliabile adottare un criterio di classificazione il più disaggregato possibile.

Nel nostro caso le variabili di post stratificazione sono:

- 5 settori di attività economica (Agricoltura, Altri Servizi, Commercio, Costruzioni, Industria);
- 109 province;
- 2 fasce dimensionali per ricavi attività (valore di separazione 30.987).

Si sono, pertanto, costruiti 3.488 strati teorici all'interno dei quali è stata suddivisa sia la platea dei controllati sia quella dei non controllati.

L'analisi si concentra sull'andamento del reddito da lavoro autonomo e impresa (RILA), ipotizzando che sia la grandezza più significativa per valutare la dinamica della *compliance*.

Nelle tabelle seguenti si illustrano le variazioni nei tre bienni considerati di RILA, riportato all'universo, distinguendo i non controllati (NC) dai controllati (C) all'interno dei gruppi individuati con la cluster analysis appena illustrata..

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tabella 4.5.2.3

Reddito da impresa e lavoro autonomo in euro per contribuente, suddiviso per cluster e distinto tra soggetti controllati e non controllati. Anni 2006-2007

Cluster di appartenenza	Stato rispetto al controllo	2006	2007	Variazione percentuale
Cluster 1	NC	27.701	29.790	7,5%
	C	26.956	29.390	9,0%
Cluster 2	NC	626	384	-38,6%
	C	770	463	-39,8%
Cluster 3	NC	31.506	32.779	4,0%
	C	24.992	26.458	5,9%
Cluster 4	NC	18.486	19.796	7,1%
	C	14.770	15.961	8,1%
Cluster 5	NC	47.101	48.738	3,5%
	C	45.846	47.998	4,7%
Cluster 6	NC	36.741	36.700	-0,1%
	C	29.003	29.673	2,3%
Totale	NC	24.916	25.822	3,6%
	C	21.192	22.310	5,3%

Tabella 4.5.2.4

Reddito da impresa e lavoro autonomo in euro per contribuente, suddiviso per cluster e distinto tra soggetti controllati e non controllati. Anni 2007-2008

Cluster di appartenenza	Stato rispetto al controllo	2007	2008	Variazione percentuale
Cluster 1	NC	29.786	28.835	-3,2%
	C	29.217	27.841	-4,7%
Cluster 2	NC	382	502	31,2%
	C	446	810	81,8%
Cluster 3	NC	32.830	32.069	-2,3%
	C	25.633	24.615	-4,0%
Cluster 4	NC	19.884	19.976	0,5%
	C	15.231	14.913	-2,1%
Cluster 5	NC	48.908	45.305	-7,4%
	C	46.229	41.365	-10,5%
Cluster 6	NC	36.803	34.489	-6,3%
	C	28.435	26.979	-5,1%
Totale	NC	25.890	25.059	-3,2%
	C	21.436	20.468	-4,5%

Tabella 4.5.2.5

Reddito da impresa e lavoro autonomo in euro per contribuente, suddiviso per cluster e distinto tra soggetti controllati e non controllati. Anni 2008-2009

Cluster di appartenenza	Stato rispetto al controllo	2008	2009	Variazione percentuale
Cluster 1	NC	28.819	23.446	-18,6%
	C	28.232	23.592	-16,4%
Cluster 2	NC	504	418	-16,9%
	C	512	550	7,3%
Cluster 3	NC	31.899	18.137	-43,1%
	C	25.945	16.761	-35,4%
Cluster 4	NC	19.934	12.024	-39,7%
	C	14.727	11.265	-23,5%
Cluster 5	NC	45.192	30.030	-33,6%
	C	42.879	30.638	-28,5%
Cluster 6	NC	34.131	18.334	-46,3%
	C	30.142	17.408	-42,2%
Totale	NC	24.920	14.984	-39,9%
	C	21.672	14.655	-32,4%

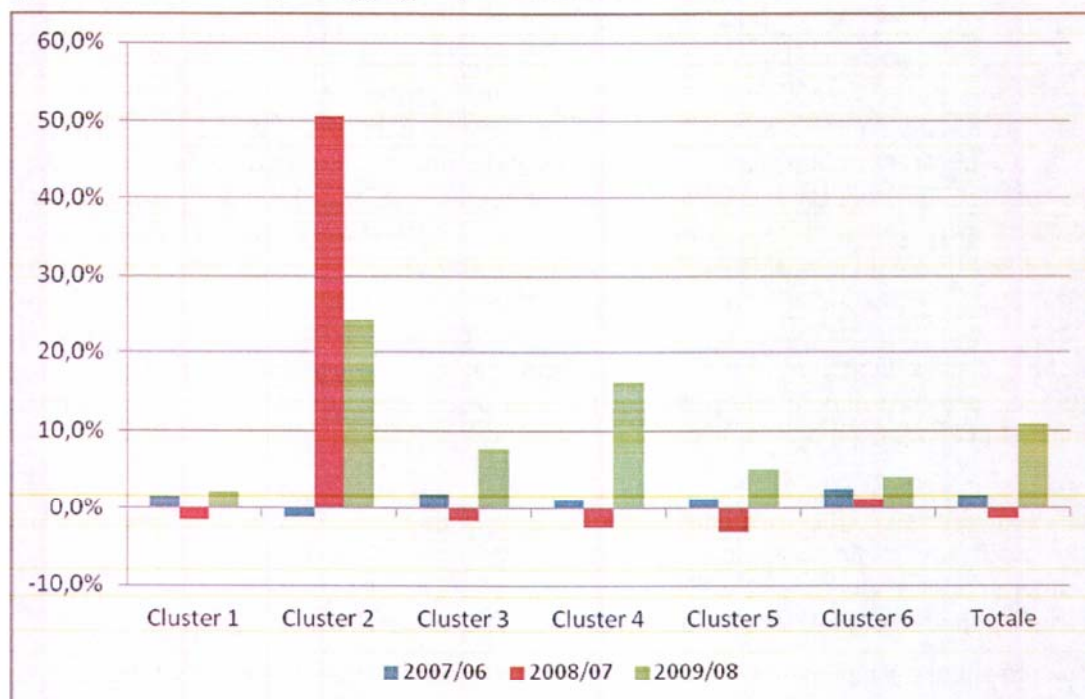
L'ipotesi che si intende verificare consiste nel fatto che, a seguito del controllo il contribuente muti il suo comportamento nel senso di una maggiore *tax compliance*, e, quindi, se nell'anno successivo al controllo mostri una variazione nei redditi e negli imponibili dichiarati significativamente "migliore" rispetto ai non controllati. Si è, quindi, calcolata la differenza tra la variazione del RILA per impresa riportato all'universo dei controllati meno l'analoga variazione dei non controllati, assumendo che se il risultato è superiore a zero ci sia stato un effetto deterrenza.

Tale confronto è stato effettuato sia per il totale sia per ciascun *cluster*. La suddivisione in *cluster* è importante poiché raggruppa i contribuenti che hanno caratteristiche strutturali simili e per i quali si può presupporre che abbiano anche dinamiche economiche simili. L'analisi per *cluster*, quindi, dovrebbe sterilizzare, almeno in parte, le condizioni di contesto che possono influenzare la dinamica dei redditi ed isolare il solo effetto del controllo.

La figura 4.5 illustra la differenza tra la variazione dei redditi procapite dei contribuenti controllati e di quelli non controllati, disaggregata per *cluster*, calcolata sui valori riportati nelle tabelle precedenti. Dal grafico sembra emergere un effetto positivo dei controlli, in termini di deterrenza, nei bienni 2007-2006 e 2008-2009; mentre nel biennio 2007-2008 si registra un segnale contrario, poiché la variazione dei redditi dei soggetti controllati è risultata inferiore a quella dei soggetti non controllati.

Il risultato è confermato per tutti i *cluster* ad eccezione del 2 e del 6. Il *cluster* 2 raggruppa delle situazioni estremamente peculiari, comprendendo prevalentemente agricoltori e caratterizzandosi con redditi procapite molto bassi. Per queste caratteristiche è plausibile presupporre l'esistenza di fenomeni fortemente anomali e difficilmente interpretabili. Il *cluster* 6, invece è quello che presenta il numero di anni di vita dell'impresa più alto, ovvero la componente di contribuenti più stabilmente presente sul mercato. Per quest'ultimo l'effetto deterrente dei controlli si rileva per tutti e tre i bienni.

Figura 4.5 Differenza tra la variazione dei redditi procapite dei contribuenti controllati e di quelli non controllati, disaggregata per cluster. Anni 2006-2009



4.5.3 Un altro metodo di valutazione della tax compliance

Lo stesso progetto di ricerca è proseguito nel 2013, sviluppando, tra l'altro, un modello econometrico Difference-in-Difference (DID) per la stima della dinamica temporale della *tax compliance*. Questa tipologia di modelli è, infatti, particolarmente appropriata per analisi di *policy evaluation* ovvero di impatto causale. Il problema della valutazione d'impatto dell'attività di accertamento e verifica può essere, in altre parole, affrontato confrontando il comportamento dei contribuenti nei periodi precedenti e successivi (*before and after comparison*) alla eventuale forma di controllo.

L'analisi si basa su un campione di 188.614 unità estratte dalla popolazione di soggetti con partita IVA detentori di imprese individuali che presentano i modelli dichiarativi UNICO ed IVA; (quasi il 60% del totale degli imprenditori individuali che presentano dichiarazione dei redditi). Il panel di dati è stato estratto attraverso il metodo del campionamento proporzionale stratificato ed è bilanciato su 6 anni di imposta, dal 2004 al 2009; gli strati sono rappresentati dal "settore di attività economica", individuato dalla sezione ATECO, dalla classe di "volume d'affari" e dalla "regione di attività".

Ad eccezione dell'anno 2004, il *dataset* contiene informazioni esaustive sull'applicabilità degli Studi di Settore, sulla *coerenza* e sulla *congruità* delle imprese¹³⁰. In particolare, la percentuale di

¹³⁰ La coerenza economica è valutata rispetto a valori minimi e massimi realizzabili in situazione di comportamenti normali di operatori con analoghe caratteristiche strutturali e settoriale. Il contribuente è congruo se i ricavi o i compensi dichiarati sono uguali o superiori a quelli stimati dallo studio, tenuto conto delle risultanze derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica.

imprese che applicano lo studio di settore oscilla tra 136.459 (72,4%) nell'anno di imposta 2005 e 148.581 (78,8%) nell'anno di imposta 2007.

Come già precisato, ai fini della stima DID è necessario costruire un gruppo di trattamento e un gruppo di controllo¹³¹. La definizione di trattamento si è sostanziata nell'individuazione dei soggetti che avessero ricevuto: *i*) una o più verifiche fiscali nel biennio di imposta; *ii*) uno o più accertamenti fiscali nel biennio di imposta; *iii*) verifiche oppure accertamenti nel biennio di imposta. Questo ha garantito la possibilità di indagare individualmente gli effetti sulla *compliance* delle sole verifiche, dei soli accertamenti o dei controlli *tout-court*. Sono stati considerati i soli soggetti che, nel periodo temporale compreso dal *panel*, fossero stati trattati per la prima volta. Questo per evitare di considerare i risultati con possibili effetti persistenti del controllo nel corso di più annualità. Per la costruzione del gruppo di controllo sono stati utilizzati i soli soggetti che non hanno, rispettivamente, ricevuto *i*) nessuna verifica, *ii*) nessun accertamento, *iii*) nessuna verifica o accertamento in alcuno degli anni di imposta precedenti. Questa particolare costruzione dei gruppi permette di valutare, per verifiche ed accertamenti, quale fosse "l'effetto medio del trattamento sui soggetti trattati" in ciascun anno.

Si sono stimati modelli per le principali imposte del sistema tributario (Irpef, Iva ed Irap). La scelta delle variabili è caduta su quelle grandezze che più si avvicinano alla base imponibile per le imposte considerate (per l'IVA il valore aggiunto; per l'IRAP il valore della produzione netta; per l'IRPEF un valore di reddito lordo che comprende l'imponibile lordo da lavoro autonomo, l'imponibile lordo da impresa ordinaria e l'imponibile lordo da impresa semplificata).

Si suppone che l'assoggettamento a verifica o accertamento fiscale abbia conseguenze di *compliance* nell'anno successivo a quello in cui è stato effettuato ("anno di percezione"). Si presume che ne scaturiscano effetti nella dichiarazione dei redditi immediatamente successiva, i quali si sostanziano in un eventuale adeguamento a valori di reddito più *compliant*. Al fine di ottenere risultati omogenei e coerenti, si sono imputati al medesimo anno di percezione tutti i controlli che avvenissero tra il luglio e il giugno dell'anno successivo.

Nella letteratura empirica, l'effetto causale di uno strumento di *policy*, noto come *treatment effect*, viene definito come la differenza tra il valore osservato dalla variabile risultato (*outcome*) rilevata a livello delle unità *target*, sottoposte all'intervento ed il valore del *controfattuale*, definito come il valore che le unità *target* avrebbero assunto se queste non fossero state interessate dall'intervento della *policy*. Il *controfattuale* è per sua stessa natura non osservabile, generando il fondamentale problema metodologico di come ottenerne una stima accettabile (*the fundamental problem of causal inference*). Ne deriva che la valutazione dell'efficacia della *policy* è strettamente legata ad un problema di inferenza causale, ovvero alla definizione di un valido scenario controfattuale sulla base dell'informazione disponibile. Come già accennato, nel nostro caso, risulta necessario individuare due gruppi di contribuenti: il primo gruppo è costituito dalle unità *target* dell'Amministrazione che sono sottoposte ad attività di verifica o accertamento; il secondo gruppo è, invece, caratterizzato da quei contribuenti che non hanno subito nessun tipo di controllo da parte dell'Amministrazione. Come primo gruppo si intende quindi quello dei soggetti "trattati" dall'Amministrazione, ovvero il gruppo delle unità obiettivo (*target*); il secondo gruppo è invece quello dei soggetti "non trattati", ossia non interessati dall'attività di verifica e accertamento dell'Amministrazione.

¹³¹ L'analisi di impatto di qualsivoglia attività amministrativa deve fronteggiare l'oggettiva difficoltà nel distinguere tra i cambiamenti nella variabile di interesse (nel nostro caso l'adempimento fiscale dei contribuenti) causati dalla attività dell'Amministrazione Fiscale da quelli, invece, prodotti da altri fattori, per esempio di ordine congiunturale, e comunque indipendenti dall'operare dello strumento dell'Amministrazione (*policy*). Il confronto con un gruppo di controllo ha proprio lo scopo di evitare una stima distorta per cause che non possono essere controllate dall'azione del ricercatore.

Considerando i dati a disposizione è possibile confrontare per ciascun biennio, dal 2005 al 2009, la variazione in dichiarazione dei redditi da parte dei soggetti trattati rispetto a quanto dichiarato dai contribuenti non trattati. Per contribuenti trattati s'intendono, pertanto, quei contribuenti che sono sottoposti a controllo nel periodo d'imposta che si situa nell'intervallo del biennio preso in considerazione.

Per isolare le differenze sistematiche ed idiosincroniche tra soggetti trattati e non trattati si è scelta un'opportuna tecnica econometrica, che nella fase attuale consiste nel metodo DID. Il DID consente di confrontare gruppi trattati e non trattati prima e dopo uno specifico intervento. L'assunzione fondamentale del metodo DID è che la presenza di una serie di informazioni antecedenti il momento di attuazione dell'intervento permette di rilevare (e depurare dalla stima dell'impatto del provvedimento) le differenze sistematiche rilevate tra il gruppo di trattamento (formato dalle unità *target*) e quello di non trattamento (formato dalle unità escluse). L'ipotesi rilevante è che i due gruppi, in assenza dell'azione amministrativa, abbiano la stessa dinamica temporale della base imponibile dichiarata (*common trend assumption*).

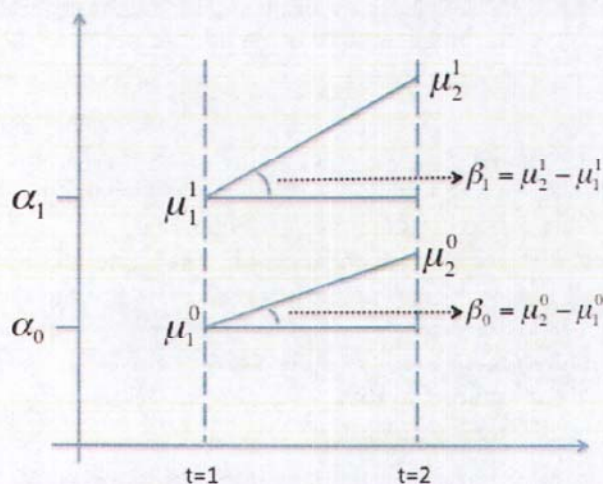
Lo stimatore DID utilizza l'informazione contenuta nel campione circa il tempo e l'indicatore di un determinato trattamento che si suppone possa aver influito sull'outcome di interesse. Limitandoci per ora ad Irpef ed Irap, definiamo con Y_{it} l'*i*-esima osservazione al tempo *t* della variabile oggetto di studio, ovvero il reddito lordo nelle prime stime e la base imponibile IRAP nelle seconde; avremo per ogni osservazione campionaria il valore di tale variabile prima (*t*=1) e dopo (*t*=2) il controllo fiscale. Chiaramente si suppone che il tempo ed il trattamento abbiano congiuntamente interessato la variabile di risposta.

Definendo con D_t una variabile dummy per il tempo (che assume valore 0 se *t*=1 ed 1 se *t*=2) e X_i una variabile dummy individuale (che assumerà valore 0 se l'individuo non è stato controllato ed 1 se lo è stato) possiamo scrivere l'outcome medio dei trattati e dei non trattati rispettivamente come:

$$\begin{aligned}\mu_t^1 &= E(Y_{it} | X_i = 1) = \alpha_1 + \beta_1 D_t, & t = 1,2 \\ \mu_t^0 &= E(Y_{it} | X_i = 0) = \alpha_0 + \beta_0 D_t, & t = 1,2\end{aligned}$$

Poiché siamo interessati ad osservare come la media della variabile dipendente varia nel tempo fra soggetti trattati e non trattati, per capire quanta parte del cambiamento sia dovuta al trattamento, osserviamo che la differenza media pre-trattamento sarà $\mu_1^1 - \mu_1^0 = \alpha_0 - \alpha_1$, mentre quella post-trattamento è data da $\mu_2^1 - \mu_2^0 = \alpha_1 - \alpha_0 + \beta_1 - \beta_0$. È interessante osservare come la differenza delle medie post-trattamento riflette sia la stessa differenza pre-trattamento ($\alpha_0 - \alpha_1$) sia la differente evoluzione che la variabile assume nel tempo ($\beta_1 - \beta_0$). Con l'assunzione che in assenza di trattamento, l'outcome medio per i due gruppi avrebbe seguito la stessa dinamica temporale possiamo interpretare $\delta = \beta_1 - \beta_0$, vale a dire la differenza nelle differenze dei due gruppi $\delta = \mathbb{E}(\mu_2^1 - \mu_2^0) - (\mu_1^1 - \mu_1^0)$, come l'effetto medio del trattamento sui trattati (ATT). La Figura sottostante riassume quanto appena illustrato da un punto di vista grafico,

Figura 4.6 Interpretazione della stima Difference - in - Differences



Il modello DID include alcune variabili dummy di controllo riguardanti gli studi di settore e alcune variabili di contesto territoriale e settoriale. Per sfruttare l'informazione contenuta in queste variabili in termini di incidenza sull'effetto generale del trattamento, sono state create ulteriori interazioni fra la policy di base (verifica, accertamento, verifica e accertamento) e le dummy relative alla congruenza e alla presenza di reddito negativo (interazione $X_i D_t$). L'effetto generale del trattamento sarà quindi dato dalla somma algebrica di tutte le interazioni.

Nelle tabelle che seguono si mostrano i coefficienti (ed il relativo *standard error* in parentesi) delle regressioni effettuate per ogni biennio e per ogni imposta. I coefficienti significativi, per quanto riguarda le sole variabili di policy, sono evidenziati in grassetto; quelli con segno negativo sono evidenziati in rosso e grassetto.

I risultati ottenuti dalle stime sull'Irpef, per le quali è stata utilizzata la differenza logaritmica del reddito lordo come variabile dipendente, mostrano un effetto crescente negli anni dei controlli sulla *compliance* dei contribuenti. Tale effetto, a prescindere dal tipo di controllo (accertamento, verifiche o entrambi), è in particolare riscontrabile per i contribuenti che rientrano nei parametri di congruità dettati dagli studi di settore (e, in modo particolare, per coloro che presentavano un reddito negativo nel periodo precedente al periodo di percezione). In particolare, per i contribuenti che hanno subito congiuntamente accertamenti e verifiche, si osserva che tali controlli dell'agenzia hanno comportato un aumento del loro reddito lordo pari allo 0,25% nel biennio 2006/2007 e dello 0,45% nei bienni 2007/2008 e 2008/2009¹³². Singolare appare invece la reazione dei contribuenti che pur avendo un reddito positivo e rispondendo ai parametri di congruità hanno subito accertamenti e verifiche. Per essi, infatti, non è osservabile nessuna variazione significativa del reddito fino al biennio 2007/2008 salvo poi mostrare un incremento, per circa il 0,45%, nel biennio 2008/2009. Risultati analoghi, seppur di minore portata si osservano per coloro che hanno subito soltanto un accertamento.

Le stime condotte sulla base imponibile Irap evidenziano risultati differenti da quelli analizzati per le stime Irpef. In primo luogo si osserva che il biennio in cui i controlli fiscali, di ognuna delle quattro categorie scelte¹³³, hanno la loro maggior efficacia è il 2005/2006. Un effetto molto modesto

¹³² Si vuole sottolineare che la tecnica del DID permette di imputare l'incremento osservabile nelle stime soltanto alla presenza di controlli. Ogni eventuale aumento della dichiarazione ascrivibile ad un miglioramento del ciclo economico o di altre variabili che comportano variazioni generalizzate delle grandezze economiche vengono neutralizzate da questo stimatore.

¹³³ Accertamenti e verifiche, accertamenti o verifiche, verifiche, accertamenti.

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

o addirittura negativo si ha invece in tutti i bienni successivi tranne che per gli individui soggetti soltanto alle verifiche che mostrano un incremento della base imponibile di circa lo 0,4 e 0,5 rispettivamente nei bienni 2007/2008 e 2008/2009.

In generale, i risultati presentati costituiscono una versione preliminare dell'analisi. Gli sviluppi futuri riguarderanno l'analisi di sensitività e robustezza dei risultati, nonché l'implementazione di modelli maggiormente in grado di tener conto della somiglianza dei soggetti appartenenti al gruppo di controllo o meno, ovvero rimuovendo l'ipotesi essenziale di *trend comune*.

Tabella 4.5.3.1

Coefficienti stimati nella regressione della deviazione logaritmica del reddito lordo secondo il tipo di controllo – biennio 2005 – 2006

2005-2006	Deviazione logaritmica del reddito lordo			
	Accertamento e verifica	Accertamento o verifica	Verifica	Accertamento
Policy	-9.32e-06 (0.000261)	5.69e-05 (8.35e-05)	-0.000100 (0.000145)	0.000161** (7.89e-05)
Policy*Red_Neg_Lag	-0.000248 (0.000657)	0.000100 (0.000234)	0.000960* (0.000517)	0.000106 (0.000305)
Policy*Congruo	-0.000223 (0.000277)	-0.000248** (0.000108)	-0.000112 (0.000165)	-0.000285** (0.000111)
Policy*Red_Neg_Lag*Congruo	0.00681 (0.00542)	0.00226*** (0.000647)	0.00194** (0.000960)	0.00347 (0.00227)
flg_studio_settore	0.00233*** (7.32e-05)	0.00212*** (7.55e-05)	0.00215*** (7.36e-05)	0.00224*** (7.20e-05)
coerente	-0.00124*** (0.000102)	-0.00130*** (0.000107)	-0.00126*** (0.000109)	-0.00129*** (0.000102)
congruo	0.000617*** (3.40e-05)	0.000596*** (3.80e-05)	0.000597*** (3.62e-05)	0.000616*** (3.56e-05)
coerente_congruo	0.00185*** (6.60e-05)	0.00190*** (7.47e-05)	0.00187*** (7.14e-05)	0.00188*** (6.94e-05)
Red_Neg_Lag	-0.00115*** (7.28e-05)	-0.00118*** (8.13e-05)	-0.00116*** (7.77e-05)	-0.00117*** (7.63e-05)
Constant	0.00187 (5.105)	0.000365 (9.600)	0.00362 (0.00228)	2.32e-05
Observations	182,399	158,837	168,124	171,857
R-squared	0.027	0.027	0.026	0.028

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tabella 4.5.3.2

Coefficienti stimati nella regressione della deviazione logaritmica del reddito lordo secondo il tipo di controllo – biennio 2006 - 2007

2006-2007	Deviazione logaritmica del reddito lordo			
	Accertamento e verifica	Accertamento o verifica	Verifica	Accertamento
Policy	0.000169 (0.000111)	-9.89e-05 (9.60e-05)	-7.25e-05 (0.000107)	-7.41e-05 (9.75e-05)
Policy*Red_Neg_Lag	0.00303* (0.00173)	0.00113*** (0.000377)	0.00172*** (0.000639)	0.00111** (0.000435)
Policy*Congruo	-0.000496 (0.00213)	0.00292*** (0.00109)	0.00129 (0.00106)	0.00316** (0.00138)
Policy*Red_Neg_Lag*Congruo	1.79e-05 (0.000295)	0.000129 (0.000134)	0.000164 (0.000183)	2.80e-05 (0.000140)
flg_studio_settore	0.00241*** (0.000154)	0.00204*** (0.000186)	0.00217*** (0.000171)	0.00227*** (0.000168)
Coerente	-0.000813*** (0.000156)	-0.000933*** (0.000174)	0.000893*** (0.000160)	-0.000892*** (0.000157)
Congruo	0.000710*** (4.33e-05)	0.000686*** (5.27e-05)	0.000682*** (4.83e-05)	0.000710*** (4.71e-05)
coerente_congruo	0.00157*** (5.78e-05)	0.00157*** (6.89e-05)	0.00157*** (6.40e-05)	0.00157*** (6.24e-05)
Red_Neg_Lag	-0.00103*** (7.02e-05)	-0.00102*** (8.20e-05)	-0.00101*** (7.68e-05)	-0.00103*** (7.49e-05)
Constant	0.000799** (0.000375)	0.000816** (0.000365)	-0.000412	0.000813** (0.000372)
Observations	179,593	149,168	160,936	165,271
R-squared	0.014	0.012	0.013	0.013

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tabella 4.5.3.3

Coefficienti stimati nella regressione della deviazione logaritmica del reddito lordo secondo il tipo di controllo – biennio 2007 - 2008

2007-2008	Deviazione logaritmica del reddito lordo			
	Accertamento e verifica	Accertamento o verifica	Verifica	Accertamento
Policy	-0.000489 (0.000791)	1.22e-05 (9.05e-05)	7.62e-05 (9.32e-05)	-0.000347 (0.000301)
Policy*Red_Neg_Lag	0.00160 (0.00122)	-1.13e-05 (0.000202)	-3.78e-05 (0.000309)	0.000556 (0.000384)
Policy*Congruo	0.000503 (0.000804)	-0.000108 (0.000155)	-0.000149 (0.000152)	0.000177 (0.000350)
Policy*Red_Neg_Lag*Congruo	0.00455** (0.00221)	0.00205** (0.000923)	0.00226 (0.00155)	0.00234*** (0.000866)
flg_studio_settore	0.00265*** (0.000157)	0.00231*** (0.000193)	0.00239*** (0.000171)	0.00252*** (0.000176)
Coerente	-0.000151 (0.000184)	-0.000331** (0.000164)	-0.000311** (0.000147)	-9.07e-05 (0.000196)
Congruo	0.000954*** (4.69e-05)	0.000926*** (5.63e-05)	0.000913*** (5.03e-05)	0.000953*** (5.12e-05)
Coerente_congruo	0.000678*** (5.86e-05)	0.000735*** (6.50e-05)	0.000732*** (5.85e-05)	0.000674*** (6.35e-05)
Red_Neg_Lag	-0.000453*** (7.21e-05)	-0.000506*** (8.27e-05)	-0.000480*** (7.55e-05)	-0.000478*** (7.79e-05)
Constant	0.00479 (0.00297)	0.00583* (0.00341)	-0.000206	-0.00161
Observations	177,103	141,113	155,691	158,512
R-squared	0.012	0.011	0.011	0.011

Robust standard errors in
parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tabella 4.5.3.4
Coefficienti stimati nella regressione della deviazione logaritmica del reddito lordo secondo il tipo di controllo – biennio 2008 - 2009

2008-2009	Deviazione logaritmica del reddito lordo			
	Accertamento e verifica	Accertamento o verifica	Verifica	Accertamento
Policy	-4.78e-05 (0.000258)	-0.000333* (0.000177)	-0.000361 (0.000222)	-0.000128 (0.000222)
Policy*Red_Neg_Lag	-0.000404 (0.00112)	0.000604* (0.000351)	0.000890 (0.000561)	-5.17e-05 (0.000404)
Policy*Congruo	0.00458** (0.00202)	0.00417* (0.00245)	0.00717 (0.00653)	0.00324*** (0.00108)
Policy*Red_Neg_Lag*Congruo	0.000501 (0.000344)	0.000443* (0.000232)	0.000722** (0.000288)	0.000247 (0.000262)
flg_studio_settore	0.00305*** (0.000103)	0.00261*** (9.11e-05)	0.00274*** (8.85e-05)	0.00280*** (0.000104)
Coerente	-0.000146 (0.000123)	-0.000277** (0.000139)	-0.000235* (0.000129)	-0.000242* (0.000133)
Congruo	0.00125*** (4.92e-05)	0.00120*** (5.60e-05)	0.00121*** (5.25e-05)	0.00125*** (5.24e-05)
coerente_congruo	0.000485*** (5.66e-05)	0.000428*** (5.89e-05)	0.000438*** (5.92e-05)	0.000470*** (5.70e-05)
Red_Neg_Lag	-0.000513*** (7.23e-05)	-0.000493*** (7.72e-05)	0.000501*** (7.62e-05)	-0.000517*** (7.38e-05)
Constant	-0.00130	0.000721 (0.000581)	0.000848 (14.78)	0.000554 (0.000536)
Observations	174,886	134,045	152,010	151,343
R-squared	0.021	0.022	0.020	0.021

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Tabella 4.5.3.5
Coefficienti stimati nella regressione della base imponibile IRAP (valore della produzione lorda) secondo il tipo di controllo – biennio 2005 - 2006

2005-2006	Base imponibile IRAP			
	Accertamento e verifica	Accertamento o verifica	Verifica	Accertamento
Ciclo	0.349*** (0.0164)	0.292*** (0.0182)	0.308*** (0.0175)	0.333*** (0.0171)
Trattati	-0.211** (0.102)	-0.0803 (0.0535)	-0.0881 (0.0617)	-0.0320 (0.0649)
Policy	0.812*** (0.163)	0.277*** (0.0929)	0.448*** (0.105)	0.296*** (0.111)
Policy*Congruo	0.120 (0.147)	0.379*** (0.0887)	0.352*** (0.0990)	0.244** (0.106)
flg_studio_settore	-1.242*** (0.0687)	-1.264*** (0.0761)	-1.269*** (0.0729)	-1.246*** (0.0717)
Coerente	2.833*** (0.0324)	2.885*** (0.0362)	2.881*** (0.0346)	2.839*** (0.0340)
Congruo	2.563*** (0.0329)	2.607*** (0.0368)	2.600*** (0.0352)	2.573*** (0.0345)
Coerente_congruo	-1.584*** (0.0390)	-1.633*** (0.0432)	-1.625*** (0.0415)	-1.595*** (0.0407)
Constant	8.648*** (0.0950)	8.752*** (0.102)	8.728*** (0.0992)	8.679*** (0.0974)
Observations	364,798	317,674	336,248	343,714

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tavola 4.5.3.6
Coefficienti stimati nella regressione della base imponibile IRAP (valore della produzione lorda) secondo il tipo di controllo – biennio 2006 - 2007

2006-2007	Base imponibile IRAP			
	Accertamento e verifica	Accertamento o verifica	Verifica	Accertamento
Ciclo	-0.0994*** (0.0164)	-0.0948*** (0.0188)	0.0976*** (0.0178)	-0.0965*** (0.0174)
Trattati	0.449*** (0.0893)	0.428*** (0.0528)	0.506*** (0.0637)	0.349*** (0.0567)
Policy	0.579*** (0.160)	0.251** (0.0998)	0.289** (0.121)	0.230** (0.106)
Policy*Congruo	-0.785*** (0.160)	-0.498*** (0.103)	-0.577*** (0.126)	-0.347*** (0.108)
flg_studio_settore	-1.126*** (0.0684)	-1.206*** (0.0779)	-1.206*** (0.0738)	-1.116*** (0.0725)
Coerente	2.874*** (0.0292)	2.960*** (0.0339)	2.947*** (0.0320)	2.888*** (0.0311)
Congruo	3.156*** (0.0292)	3.226*** (0.0340)	3.204*** (0.0320)	3.171*** (0.0312)
Coerente_congruo	-2.188*** (0.0358)	-2.277*** (0.0411)	-2.260*** (0.0390)	-2.201*** (0.0379)
Constant	8.834*** (0.0960)	8.971*** (0.105)	8.948*** (0.102)	8.860*** (0.0997)
Observations	359,186	298,336	321,872	330,542

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Tabella 4.5.3.7
Coefficienti stimati nella regressione della base imponibile IRAP (valore della produzione lorda) secondo il tipo di controllo – biennio 2007 - 2008

2007 - 2008	Base imponibile IRAP			
	Accertamento e verifica	Accertamento o verifica	Verifica	Accertamento
Ciclo	-0.765*** (0.0186)	-0.771*** (0.0217)	0.778*** (0.0202)	-0.761*** (0.0201)
Trattati	0.459*** (0.101)	0.179*** (0.0627)	0.410*** (0.0798)	0.272*** (0.0621)
Policy	0.393** (0.195)	0.0796 (0.122)	0.359** (0.158)	0.0531 (0.120)
Policy*Congruo	-0.449** (0.214)	-0.0710 (0.136)	-0.262 (0.173)	-0.144 (0.134)
flg_studio_settore	0.584*** (0.0785)	0.454*** (0.0912)	0.491*** (0.0853)	0.575*** (0.0844)
Coerente	3.210*** (0.0324)	3.272*** (0.0387)	3.258*** (0.0358)	3.219*** (0.0352)
Congruo	2.499*** (0.0313)	2.564*** (0.0374)	2.538*** (0.0347)	2.514*** (0.0340)
Coerente_congruo	-1.867*** (0.0404)	-1.967*** (0.0477)	1.942*** (0.0445)	-1.884*** (0.0437)
Constant	7.744*** (0.107)	8.064*** (0.120)	7.955*** (0.115)	7.839*** (0.113)
Observations	354,206	282,226	311,382	317,024

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

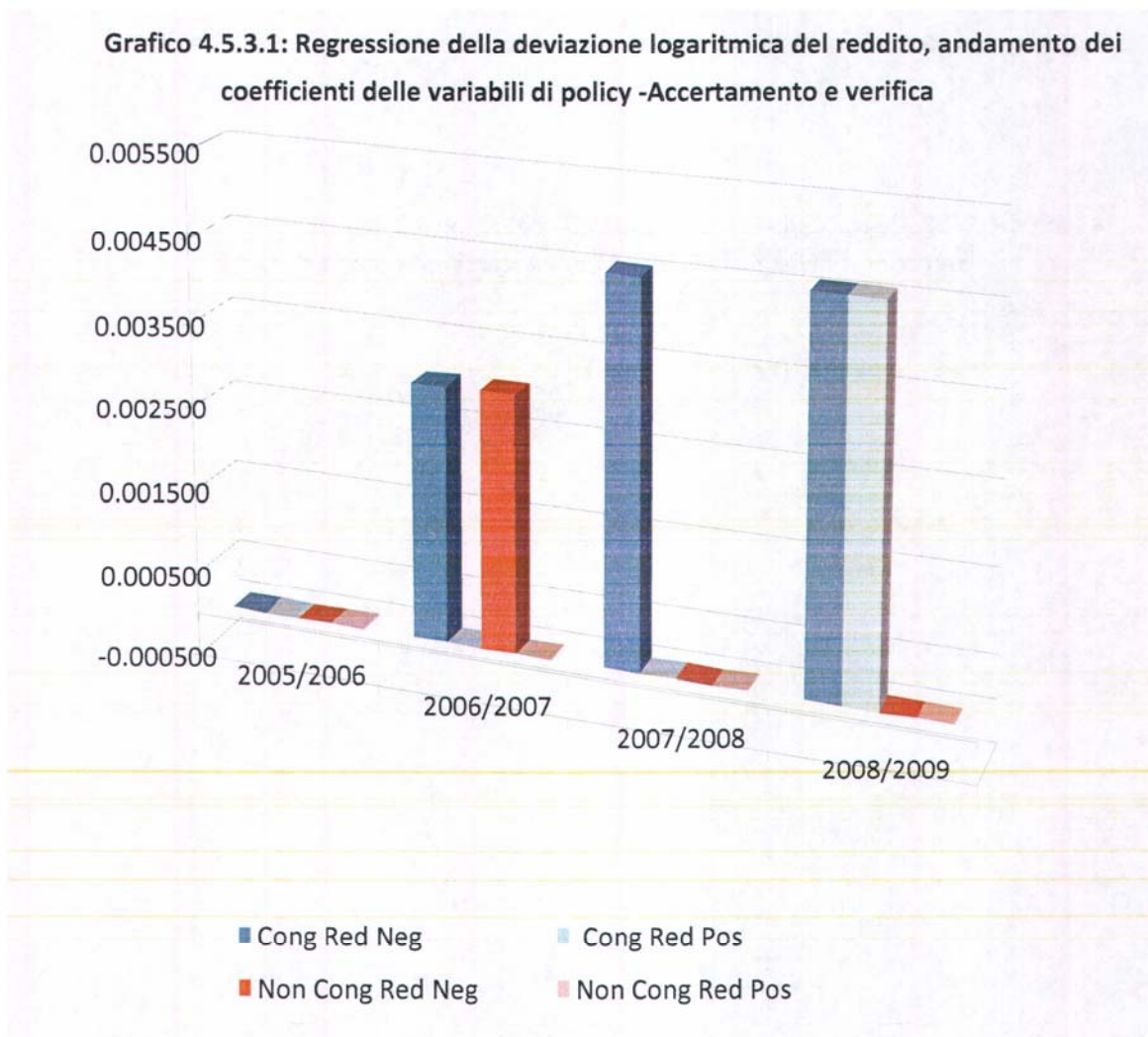
XVII LEGISLATURA – DISEGNI DI LEGGE E RELAZIONI - DOCUMENTI

Tabella 4.5.3.8
Coefficienti stimati nella regressione della base imponibile IRAP (valore della produzione lorda) secondo il tipo di controllo – biennio 2008 - 2009

2008 - 2009	Base imponibile IRAP			
	Accertamento e verifica	Accertamento o verifica	Verifica	Accertamento
Ciclo	-0.869*** (0.0216)	-0.907*** (0.0257)	0.909*** (0.0237)	-0.872*** (0.0237)
Trattati	0.711*** (0.139)	0.508*** (0.0863)	0.887*** (0.108)	0.327*** (0.0841)
Policy	0.915*** (0.267)	0.262 (0.171)	0.528** (0.213)	0.177 (0.166)
Policy*Congruo	-0.940*** (0.287)	-0.0791 (0.183)	-0.110 (0.225)	-0.123 (0.179)
flg_studio_settore	1.394*** (0.0895)	1.245*** (0.107)	1.292*** (0.0983)	1.385*** (0.0985)
Coerente	4.071*** (0.0411)	4.070*** (0.0502)	4.081*** (0.0459)	4.060*** (0.0455)
Congruo	1.983*** (0.0357)	2.022*** (0.0440)	1.998*** (0.0401)	1.992*** (0.0398)
Coerente_congruo	-1.658*** (0.0499)	-1.714*** (0.0603)	1.692*** (0.0554)	-1.666*** (0.0549)
Constant	7.095*** (0.122)	7.440*** (0.139)	7.304*** (0.131)	7.220*** (0.130)
Observations	349,772	268,090	304,020	302,686

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1



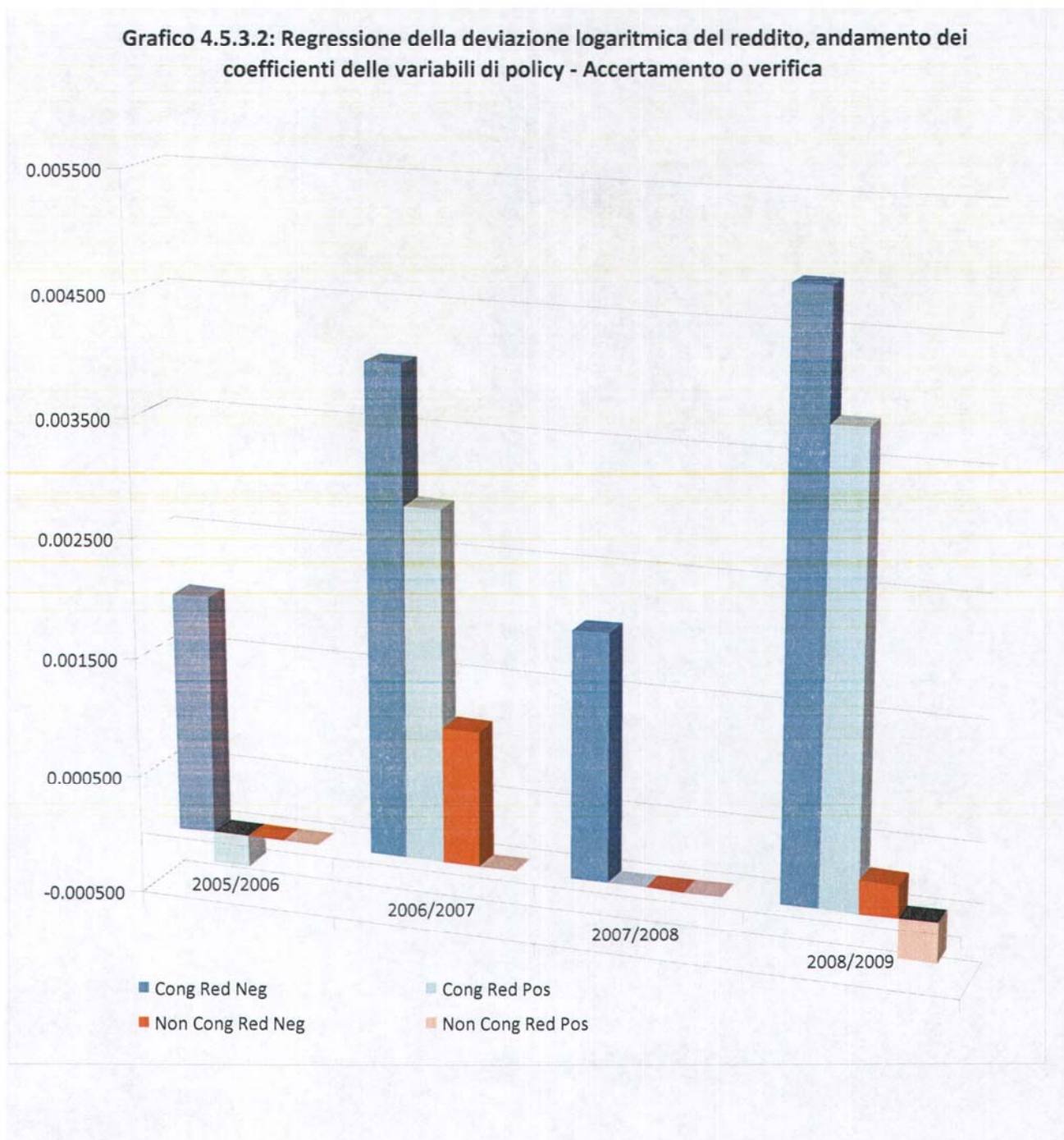


Grafico 4.5.3.3: Regressione della deviazione logaritmica del reddito, andamento dei coefficienti delle variabili di policy - Verifica

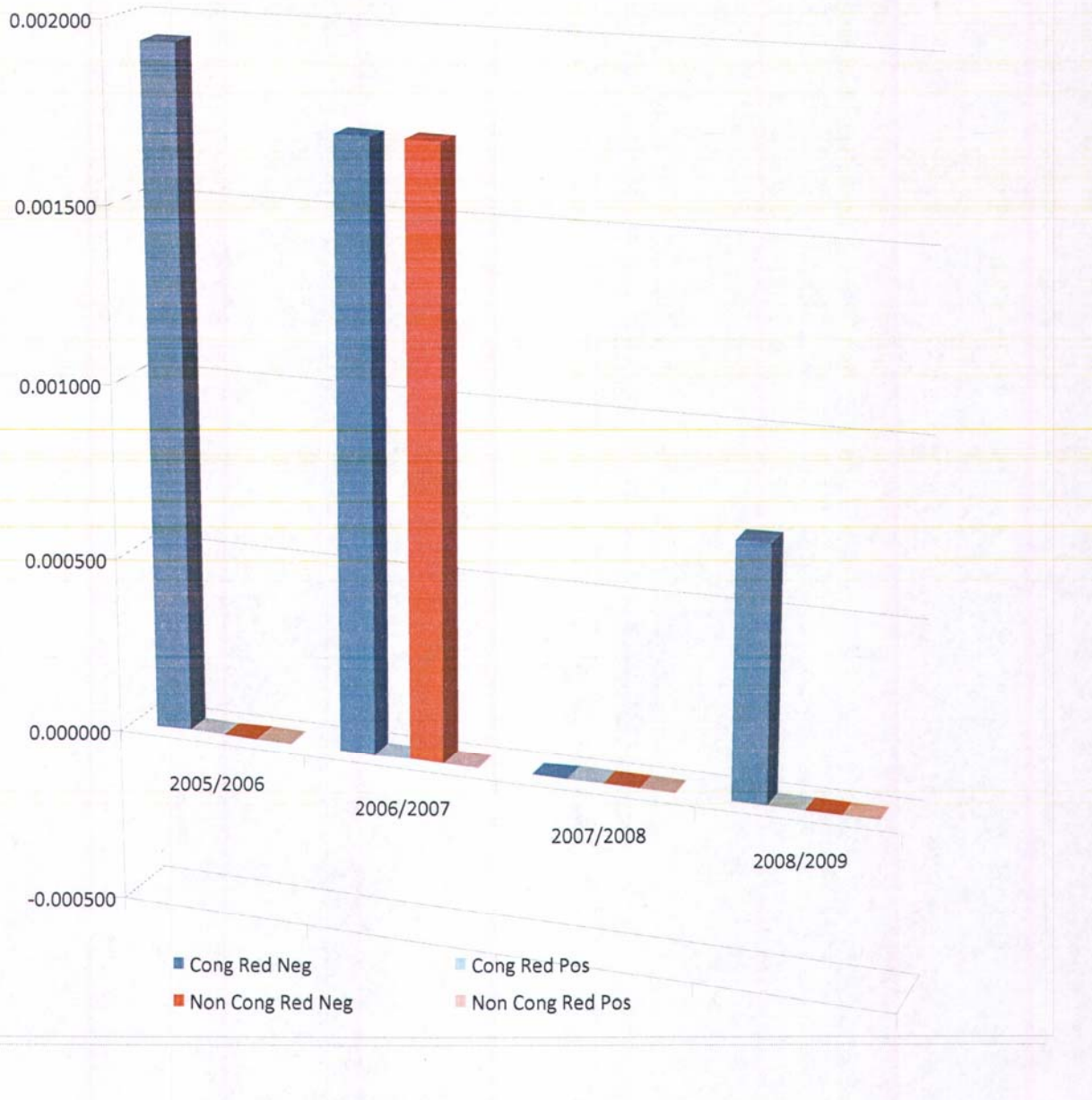
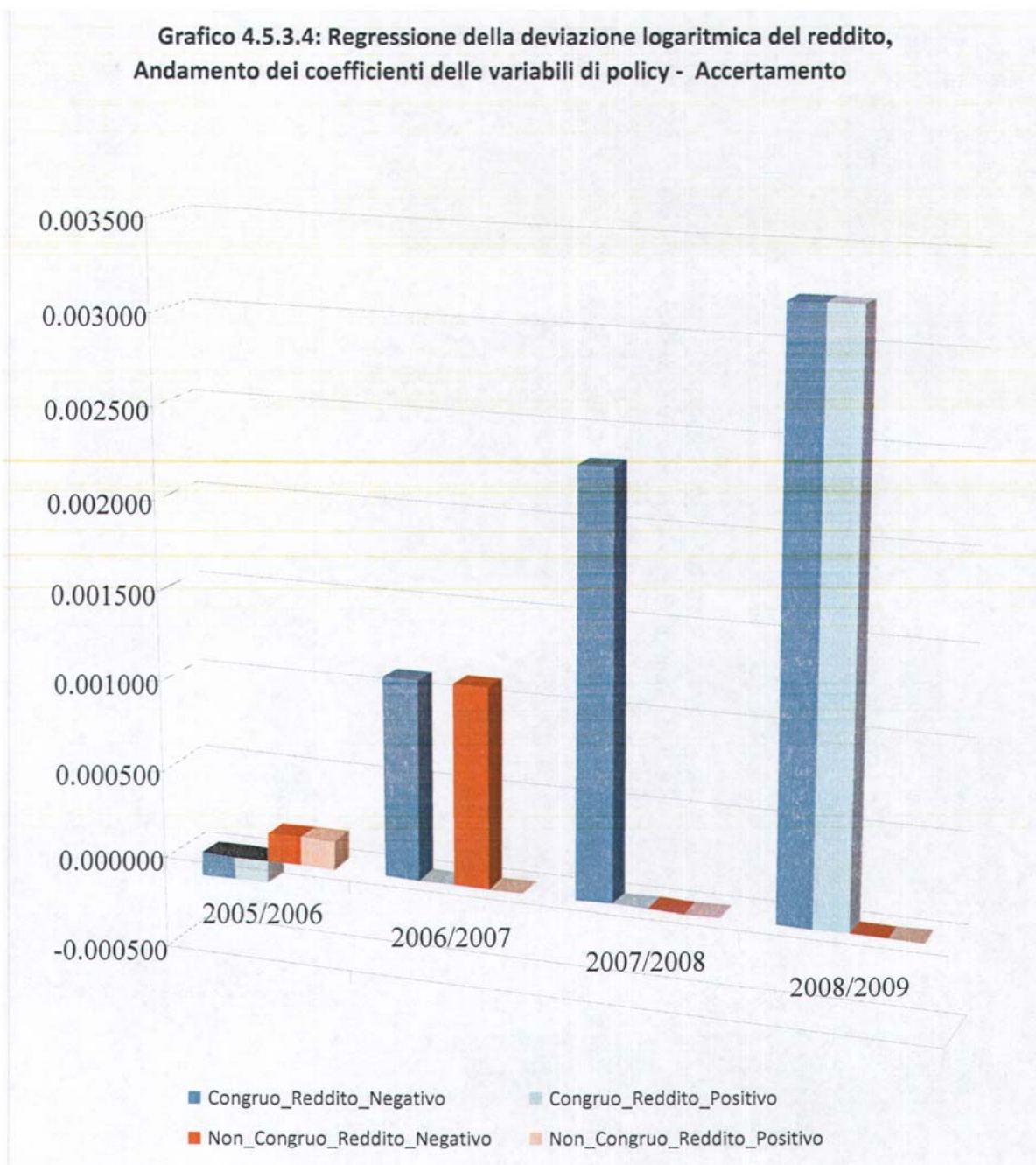


Grafico 4.5.3.4: Regressione della deviazione logaritmica del reddito, Andamento dei coefficienti delle variabili di policy - Accertamento



Riferimenti bibliografici

- Agenzia delle Entrate, Dipartimento Fiscale, SOGEI (2013) “Analisi del dell’effetto deterrente esercitato dai controlli fiscali, applicata ad un panel di contribuenti persone fisiche, per gli anni 2004-2008”, mimeo, 13 febbraio.
- Alm, Blackwell, MacKee, (2005), “*Audit selection and firm compliance with a broad-based sales tax*”, Andrew Young school of policy studies working paper 06-42, <http://aysps.gsu.edu/publications/2006/index.htm>
- Appelgren, (2008), “*The effect of audit strategy information on tax compliance- an wempirical study*”, eJournal of Tax Research 67, <http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2008/4.html>
- Battiston P., Gamba S., Santoro A. (2013) “When you audit, do it loudly: a natural experiment on fiscal compliance”, articolo presentato alla conferenza The Shadow Economy, Tax Evasion and Governance, 25-28 luglio, Munster, Germania.
- Becker, S. O. e Ichino, A. (2002), “Estimation of Average Treatment Effects Based on Propensity Scores-”, *The Stata Journal*, StataCorp LP, vol. 2(4), pp. 358-377, November.
- Blundell, R. e Costa-Dias, M. (2009), “Alternative Approaches to Evaluation in Empirical Microeconomics”, *The Journal of Human Resources*, University of Wisconsin Press, vol. 44(3).
- Caliendo, M. e Kopeinig, S. (2008), “Some Practical Guidance for the Implementation of Propensity Score Matching”, *Journal of Economic Surveys*, 22(1), pp. 31-72.
- Cappariello R., Zizza R., (2004), “Shadow economy and economic and institutional context: a regional Analysis”, XIX National Conference of Labour Economics.
- Carbone E., Gentili F., Marino O., Spingola A., (2010) “Geo - referenced analysis of the provincial directorates”, Italian Revenue Agency, Mimeo.
- Christie E., Holzner M., (2006), “What explains tax evasion? An empirical assessment based on European data”, WIIN working paper, n. 40, Jun, Wien.
- Convenevole, R. (2010), “E' solo il primo passo di un lungo cammino”, mimeo.
- Convenevole, R. (2011), “*La materia oscura dell' IVA. L'imposta che rappresenta un successo mondiale è l'epicentro della crisi fiscale italiana*”, [ilmiolibro.it, http://ilmiolibro.kataweb.it/schedalibro.asp?id=375444](http://ilmiolibro.kataweb.it/schedalibro.asp?id=375444)
- D'Agostino, J. R. B. (1998), “Propensity Score Methods for Bias Reduction in the Comparison of a Treatment to a Non-Randomized Control Group”, *Statistics in Medicine*, 17, pp. 2265-2281.
- D'Agosto E., Marigliani M., Pisani S. (2013) “Asymmetries in the territorial VAT gap”, articolo presentato alla conferenza The Shadow Economy, Tax Evasion and Governance, 25-28 luglio, Munster, Germania.
- Dehejia, R. H. e Wahba, S. (2002), “Propensity Score Matching Methods for Non-Experimental Causal Studies”, *Review of Economics and Statistics*, 84, pp. 151-161.
- Fiorio C., Iacus S., Santoro A. (2012) “Taxpayers response to an increased probability of audit: some evidence from Italy”, articolo presentato alla XXIV conferenza della Società Italiana di Economia Pubblica, Pavia.
- Fiorio, Santoro, (2011), “*Taxpayer behaviour when audit rules are known: evidence from Italy*”, *Public Finance Review* 39 (1)
- Graetz, Reinganum, Wilde, (1986), “The tax compliance game: toward an interactive theory of law enforcement”, *Journal of Law, Economics and Organization* 11 No. 1
- Lalonde, R. (1986), “Evaluating the Econometric Evaluations of Training Programs”, *American Economic Review*, 76.
- Murray, (1995), “Sales Tax compliance and audit selection”, in *National Tax Jopurnal* 48 No. 4
- OECD (2012) “Understanding and influencing taxpayers’ compliance behavior”, *Forum on tax*

- administration: small, medium enterprises compliance subgroup*, Parigi
- Ratto M., Thomas R., Ulph D. (2013) "The indirect effects of auditing taxpayers", *Public finance review*, Volume 41, issue 3, pp.317-333
- Reinganum, Wilde, (1986), "*Equilibrium verification and reporting policies in an model of tax compliance*", *International Economic Review* 27 No. 4
- Rosenbaum, P. R. e Rubin, D. B. (1983), "The Central Role of the Propensity Score in Observational Studies for Causal Effects", *Bioemetrika* 70(1), 41-5
- Wang Sheng Lee (2011), "Propensity Score Matching and Variations on the Balancing Test", *Empirical Economics*.
- Wooldridge, J. M. (2002), "*Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data*", The MIT Press, Cambridge, Massachussets
- Yongzhi (2010) "*Tax audit impact on voluntary compliance*", MPRA Paper No. 22651, <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/22651>

