

Al fine di evidenziare il collegamento tra gli eventuali fenomeni di evasione fiscale connessi alle cripto-attività e le stime del *tax gap* contenute in questa Relazione, torna nuovamente utile la distinzione fatta in precedenza tra evasione “tramite” cripto-attività e evasione “su” cripto-attività.

In prima approssimazione, per quanto riguarda l’evasione “tramite” cripto-attività, in linea di principio è possibile ritenere che l’attuale stima del *tax gap* per le imposte sui redditi (IRES, IRAP e IRPEF su imprese e lavoratori autonomi) e per l’IVA incorporerebbe almeno la larga parte di tale evasione, considerando le modalità più comuni attraverso le quali questa si realizza. Dunque, eventuali stime dell’evasione “tramite” cripto-attività che dovessero essere disponibili non potrebbero essere semplicemente aggiunte alla stima del *tax gap* senza ulteriori elaborazioni volte a evitare duplicazioni.

Per quanto invece riguarda l’evasione “su” cripto-attività (quale modalità di detenzione della ricchezza), questa al momento è implicitamente esclusa dal *tax gap* in quanto nella Relazione ci si concentra solo sulla componente interna dell’evasione fiscale¹⁰⁴. Pertanto, eventuali stime dell’evasione “su” cripto-attività delle imposte sulla ricchezza individuale e delle imposte sui guadagni in conto capitale potrebbero essere aggiunte alla stima del *tax gap* senza generare duplicazioni.

V.2.4 Elusione fiscale internazionale delle imprese multinazionali

Recenti evidenze sul fenomeno del *profit shifting* delle imprese multinazionali

L’internazionalizzazione delle attività economiche e l’integrazione delle economie a livello mondiale hanno offerto alle imprese che operano sui mercati internazionali ampi spazi di pianificazione fiscale. Attraverso opportune operazioni infragruppo, le imprese multinazionali, in particolare quelle di grandi dimensioni, hanno la possibilità di spostare l’onere impositivo da paesi ad elevata tassazione a giurisdizioni che presentano una bassa o nulla pressione fiscale sui profitti societari. Lo spostamento di base imponibile all’estero può avvenire, ad esempio, attraverso la manipolazione dei prezzi di vendita e acquisto di beni e servizi tra entità appartenenti allo stesso gruppo, attraverso la creazione di schemi di finanziamento infragruppo, oppure trasferendo artificialmente la localizzazione di beni immateriali al fine di spostare la tassazione dei profitti derivanti dallo sfruttamento della proprietà intellettuale in giurisdizioni che offrono una fiscalità vantaggiosa per questa tipologia di redditi. L’analisi e la misurazione quantitativa del fenomeno del *profit shifting* ha attirato l’attenzione di un crescente filone della letteratura economica negli ultimi anni. Tuttavia, la quantificazione esatta del fenomeno è a tutt’oggi incerta a causa delle difficoltà nel reperire dati sufficientemente adatti per il tipo di analisi specifica.

Le diverse metodologie di stima si basano su due tipologie di dati: dati di natura macroeconomica e microeconomica. Gli studi condotti a partire da dati di natura macroeconomica si basano principalmente su dati di contabilità nazionale, quali margine operativo lordo, investimenti diretti all’estero, dati di bilancia dei pagamenti, oppure dati statistici aggregati relativi all’attività economica svolta dalle società controllate di gruppi esteri. A partire da questi dati è infatti possibile ottenere una stima dei flussi di capitali da e verso giurisdizioni estere. Tali dati, nonostante presentino un’ampia copertura a livello mondiale, non sono spesso sufficientemente disaggregati per

attività più importante). A livello UE, nel 2020 i guadagni in conto capitale realizzati su transazioni in Bitcoin sono stati stimati pari a circa € 3,6 miliardi, mentre quelli maturati sono stimati pari a circa € 9,1 miliardi. Per l’Italia, i guadagni in conto capitale realizzati nel 2020 sono stimati pari a circa € 260 milioni, mentre quelli maturati sono stimati pari a circa € 720 milioni. All’aliquota d’imposta del 26%, ai guadagni in conto capitale realizzati corrisponde un gettito potenziale pari a circa € 68 milioni (Thiemann, A., 2021, “Cryptocurrencies: An Empirical View from a Tax Perspective”, JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms No 12/2021).

¹⁰⁴ Nello stimare il *tax gap*, assumiamo che non ci sia evasione sui redditi derivanti da investimenti di natura finanziaria o similari detenuti in Italia, dato il coinvolgimento degli intermediari finanziari nel processo di pagamento delle imposte (come sostituti d’imposta o come “third party reporters”). Inoltre, la Relazione non include stime per l’evasione sui redditi da attività finanziarie detenute all’estero, sull’imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all’estero (IVAFE), nonché sulle imposte sulle successioni e donazioni.

permettere di isolare i flussi di capitale verso paesi esteri che sono connessi ad attività reali da quelli riconducibili ad obiettivi di ottimizzazione fiscale. Al contrario, gli studi che fanno ricorso a dati microeconomici utilizzano i dati finanziari delle singole entità che costituiscono i gruppi multinazionali, suddivisi per area geografica o giurisdizione, per ricostruire l'attività delle imprese appartenenti al gruppo. Seppur caratterizzati da un elevato livello di disaggregazione, i registri dei dati di bilancio delle singole imprese controllate non sono sempre disponibili e non garantiscono quindi un adeguato livello di copertura. Ciò determina, in alcuni casi, una disomogeneità nella copertura geografica, dovuta alla mancanza di informazioni di società presenti in giurisdizioni dove gli obblighi di *reporting* sono meno stringenti.

Nonostante i diversi approcci utilizzati, l'evidenza scientifica è concorde nell'evidenziare che i gruppi multinazionali spostano profitti verso giurisdizioni a fiscalità privilegiata in assenza di transazioni che sottendono attività economiche. In un recente lavoro basato su dati macroeconomici, Wier e Zucman¹⁰⁵ mostrano come dal 1970 al 2019 la quota dei profitti delle multinazionali spostata verso i paradisi fiscali¹⁰⁶ sia aumentata a livello mondiale dal 2 al 37%, per un ammontare globale di circa 1.000 miliardi di dollari. Negli stessi anni la perdita collegata al *profit shifting* è passata dallo 0,1 al 10% del gettito mondiale delle imposte sul reddito societario. Per l'Italia, nel periodo 2015-2019 gli autori calcolano che circa 20-30 miliardi di utili siano stati trasferiti all'estero, sottraendo circa il 15-20% del gettito dell'imposta sul reddito delle società.

Evidenza di *profit shifting*, seppure in un ordine di grandezza inferiore, risulta anche da studi che fanno ricorso all'utilizzo di dati microeconomici. Basandosi sulle informazioni di bilancio accessibili da banche dati pubbliche, Johansson et al.¹⁰⁷ stimano una riduzione delle entrate da imposte societarie globali compresa tra il 4 e il 10%. Recentemente, alcuni studi hanno fatto uso dei dati contenuti nei *Country-by-Country Reports (CbCRs)*¹⁰⁸ per stimare l'entità del fenomeno. Utilizzando i dati di fonte CbCRs aggregati dall'OCSE, Garcia-Bernardo e Jansky¹⁰⁹ stimano un ammontare globale di profitti trasferiti pari a circa 900-1.000 miliardi di dollari e un mancato gettito complessivo compreso tra 180 e 300 miliardi di dollari. Per l'Italia, Bratta et al. (2021) - con dati CbCR - stimano un ammontare di profitti trasferiti molto inferiore rispetto alle stime di Wier e Zucman, pari a circa 5 miliardi di euro, al quale corrisponde una perdita di gettito pari a circa 1 miliardo di euro¹¹⁰.

La soluzione due pilastri dell'OCSE sulla *digital economy*

Nell'ambito del progetto OCSE/G20 *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)* sono state discusse le sfide poste ai sistemi fiscali dall'economia digitale. In particolare, l'*Inclusive Framework on BEPS*, organismo costituito nel 2016 e di cui fanno attualmente parte 143 Paesi, ha adottato un programma di lavoro, approvato nel corso del 2019 dal G20, che si è articolato su due pilastri:

- il Primo Pilastro prevede la revisione delle regole di allocazione dei profitti per assicurare la tassazione delle imprese multinazionali di grandi dimensioni e più profittevoli nelle giurisdizioni in cui generano profitti senza, o con minima, presenza fisica. Le nuove regole prevedono

¹⁰⁵ Wier, L. e Zucman, G. (2022), "Global profit shifting, 1975-2019", *EU Tax Observatory Working Paper No.7*, ([WP7_Global-Profit-Shifting.pdf \(taxobservatory.eu\)](https://taxobservatory.eu)). Si veda anche Tørsløv et al. (2023), "The Missing Profits of Nations", *The Review of Economic Studies*, (<https://gabriel-zucman.eu/files/TWZ2022Restud.pdf>).

¹⁰⁶ Definite nello studio in questione come giurisdizioni che presentano una profittabilità delle imprese controllate estere maggiore rispetto alla profittabilità delle imprese domestiche ed un'aliquota effettiva inferiore al 15%.

¹⁰⁷ Johansson et al. (2017), "Tax planning by multinational firms: firm-level evidence from a cross-country database", *OECD Economics Departments Working Papers no. 1355*.

¹⁰⁸ I CbCRs sono una fonte di dati attualmente disponibile sulla distribuzione internazionale delle attività delle multinazionali, introdotta nell'Unione Europea nel 2016 con la Anti Tax-Avoidance Directive (ATAD), in attuazione del rapporto finale sull'Action 13 del progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) del 2015. Si tratta di un sistema di reportistica in cui le multinazionali con ricavi consolidati globali pari almeno a 750 milioni di euro sono tenute ad indicare l'ammontare di profitti, imposte, ricavi, immobilizzazioni materiali, addetti e il numero di entità per ogni giurisdizione in cui hanno almeno una presenza fiscale. Tali dati, raccolti dalle amministrazioni fiscali nazionali, sono pubblicati in formato aggregato dall'OCSE con cadenza annuale.

¹⁰⁹ Garcia-Bernardo, J. et Jansky, P. (2022), "Profit Shifting of Multinational Corporations Worldwide", *Pre-print*, (<https://arxiv.org/abs/2201.08444>).

¹¹⁰ Bratta, B., Santomartino, V. e P. Acciari (2021), "Assessing profit shifting using Country-by-Country Reports: A non-linear response to tax rate differentials", Ministry of Economy and Finance, Department of Finance, WP N. 11

la riallocazione di una quota degli extra-profitti (25%) dei gruppi multinazionali con ricavi consolidati pari ad almeno 20 miliardi di euro e che presentano un margine di profittabilità, calcolato sul fatturato di gruppo, superiore al 10%. La chiave di allocazione di questa quota di diritti impositivi sarà basata su regole convenzionali (*revenue sourcing*) volte ad attribuire il reddito alle giurisdizioni di mercato da cui esso origina. Allo stesso tempo, saranno previsti opportuni aggiustamenti necessari ad eliminare eventuali doppie imposizioni sulla porzione di reddito soggetta a redistribuzione.

- il Secondo Pilastro prevede l'introduzione della tassazione minima effettiva delle imprese multinazionali a livello globale per fermare la corsa al ribasso delle aliquote societarie e assicurare condizioni eque di concorrenza (*level playing field*), a livello globale, che garantiscano l'efficienza economica delle decisioni di investimento. Si compone di due elementi:
 - le **regole GloBE** (*Global Anti-Base Erosion*) prevedono l'introduzione di un'imposta minima globale (*global minimum tax*), attraverso l'applicazione di disposizioni interconnesse che assicurano la tassazione minima effettiva del 15% in ogni giurisdizione in cui operano i gruppi multinazionali con ricavi consolidati di almeno 750 milioni di euro. Le regole consistono in una tassazione integrativa applicata in ciascuna giurisdizione in cui la multinazionale è presente con un sottogruppo o con singole entità per il quale l'aliquota effettiva risulti inferiore al 15%. L'imposta integrativa è riscossa dalla giurisdizione di residenza della società capogruppo (*Income Inclusion Rule, IIR*) ovvero dalla giurisdizione della società controllata qualora sia prevista una imposta minima domestica (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT*), che viene riscossa prioritariamente e quindi prevale sulla IIR. È prevista, inoltre, una regola secondaria (*Undertaxed Profits Rule, UTPR*) che si applica quando la tassazione integrativa nelle giurisdizioni a bassa tassazione non è stata assicurata attraverso la IIR o la QDMTT. In questo caso, le società localizzate in giurisdizioni che hanno introdotto le regole GloBE e nelle quali il gruppo multinazionale detiene immobilizzazioni materiali e sostiene spese per personale sono soggette a un onere fiscale supplementare, attraverso la limitazione delle deduzioni, o equivalenti aggiustamenti, fino ad assicurare la tassazione minima effettiva del 15% nella giurisdizione sotto-tassata.
 - un impegno assunto dalle economie maggiormente sviluppate dell'*Inclusive Framework* di dare attuazione, nei loro trattati bilaterali con i Paesi in via di sviluppo dell'*Inclusive Framework*, a disposizioni che riconoscano i diritti impositivi su pagamenti intra-gruppo qualora essi siano assoggettati nello Stato di residenza a un livello impositivo inferiore al 9% (c.d. *Subject-to-tax Rule*).

L'8 ottobre 2021 l'*OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* ha raggiunto l'accordo, sottoscritto da 137 giurisdizioni (su - all'epoca - 140 membri dell'*Inclusive Framework*), sugli elementi essenziali dei due pilastri della riforma della tassazione internazionale. In attuazione del Secondo Pilastro, l'Unione Europea ha emanato a dicembre 2022 la direttiva sulla tassazione minima globale dei gruppi multinazionali (direttiva 2022/2523) che dovrà essere recepita nelle legislazioni nazionali entro il 31 dicembre 2023 e trovare dunque applicazione a partire dal 2024.

In Italia è già stato avviato l'iter per il recepimento della direttiva. Lo strumento normativo individuato per il recepimento è un decreto legislativo in attuazione della legge 9 agosto 2023, n. 111, che delega il Governo ad adottare, entro due anni dall'entrata in vigore della stessa legge, uno o più decreti legislativi finalizzati alla revisione del sistema tributario. Tale legge, all'art. 3, definisce i principi internazionali e dell'Unione Europea che il Governo deve osservare nell'esercizio della delega, ed in particolare, al co.1 lett. "e" recita: "recepire la direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 14 dicembre 2022, seguendo altresì l'approccio comune condiviso a livello internazionale in base alla guida tecnica dell'OCSE sull'imposizione minima globale con l'introduzione, tra l'altro, di:

- un'imposta minima nazionale dovuta in relazione a tutte le imprese, localizzate in Italia, appartenenti a un gruppo multinazionale o nazionale e soggette a una bassa imposizione;

- un regime sanzionatorio, conforme a quello vigente in materia di imposte sui redditi, per la violazione degli adempimenti riguardanti l'imposizione minima dei gruppi multinazionali e nazionali di imprese e un regime sanzionatorio effettivo e dissuasivo per la violazione dei relativi adempimenti informativi". Il Dipartimento delle Finanze, sentita l'Agenzia delle Entrate, ha predisposto uno schema di d. lgs. di recepimento; in ragione della complessità della materia e del suo impatto sull'ordinamento tributario, Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha ritenuto opportuno sottoporre a consultazione pubblica lo schema di d. lgs. tramite il sito internet istituzionale del Dipartimento delle Finanze, a partire dall'11 settembre 2023. Gli operatori economici, le associazioni di categoria, gli ordini professionali e gli esperti della materia sono invitati ad inviare osservazioni e commenti entro il 1° ottobre 2023. L'approccio seguito nella stesura del testo sottoposto a consultazione pubblica risponde alle seguenti priorità: a) implementare una normativa strettamente aderente alla Direttiva; b) definire una struttura che recepisce le disposizioni unionali ma con rinvii ad una normativa secondaria per gli aspetti applicativi; c) utilizzare un linguaggio più aderente alla prassi legislativa italiana.

Diversi altri paesi, tra cui Canada, Corea del Sud, Giappone, Regno Unito e Svizzera stanno legiferando norme nazionali volte a recepire le regole GloBE del Secondo Pilastro. Complessivamente, circa 50 Paesi a livello globale hanno annunciato l'introduzione di disposizioni nazionali volte a implementare la tassazione minima globale. Riguardo alle disposizioni del Primo Pilastro, invece, il 12 luglio 2023 l'OCSE ha annunciato il raggiungimento dell'accordo da parte di 138 paesi, seppure con piccole questioni ancora in discussione¹¹¹. L'apertura alla firma della Convenzione Multilaterale, strumento attraverso il quale saranno introdotte le nuove disposizioni, è prevista nella seconda metà del 2023, a seguito della risoluzione delle questioni in discussione. Lo strumento multilaterale volto a dare attuazione alla *Subject-to-tax Rule* sarà, invece, aperto alla firma a partire dal 2 ottobre 2023. Gli Stati avranno la facoltà di implementare le nuove disposizioni attraverso la firma dello strumento multilaterale oppure emendando i propri trattati bilaterali dietro richiesta dei Paesi in via di sviluppo.

L'OCSE ha accompagnato il corso dei negoziati sui due Pilastri con una valutazione di impatto economico della nuova riforma (*Economic Impact Assessment*)¹¹². Nell'ambito del Secondo Pilastro, le stime più recenti, basate su dati 2020, riportano un aumento di gettito a livello globale fino a 200 miliardi di dollari come conseguenza dell'implementazione dell'imposta minima globale. Queste previsioni includono possibili effetti comportamentali di riduzione del *profit shifting* da parte delle multinazionali in risposta all'applicazione dell'aliquota minima globale e quindi alla minor attrattività fiscale di molte giurisdizioni ad oggi a bassa fiscalità. L'analisi di impatto del Primo Pilastro stima, invece, sui dati del 2021, una riallocazione di circa 200 miliardi di dollari di profitti delle multinazionali incluse nel campo di applicazione delle nuove regole, di cui il 70 per cento da paesi che rappresentano grandi centri finanziari (*investment hubs*) a beneficio delle giurisdizioni di mercato dove tali profitti sono generati. In termini di gettito, sempre sui dati del 2021, la riforma del Primo Pilastro porterebbe maggiori entrate a livello globale per circa 17-31 miliardi di dollari. È importante notare che, in materia di imposte nazionali sui servizi digitali, la Convenzione Multilaterale che introdurrà il sistema del Primo Pilastro prevedrà, tra l'altro, la rimozione delle misure unilaterali, quali le imposte sui servizi digitali, e l'impegno a non reintrodurle in futuro. In Europa, oltre all'Italia, Austria, Francia, Regno Unito e Spagna presentano nei propri ordinamenti misure analoghe all'imposta sui servizi digitali italiana.

¹¹¹ Si veda il comunicato stampa dell'OCSE disponibile al seguente link: <https://www.oecd.org/newsroom/138-countries-and-jurisdictions-agree-historic-milestone-to-implement-global-tax-deal.htm>

¹¹² Si vedano la presentazione resa disponibile dal Segretariato OCSE il 18 gennaio 2023, disponibile al seguente link: <https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf> e la più recente presentazione del 13 luglio disponibile al link: <https://www.oecd.org/tax/presentation-oecd-tax-talks-july-2023.pdf>, nonché il "OECD Secretary-General Tax Report to G20 Leaders" del settembre 2023.

APPENDICI METODOLOGICHE

PAGINA BIANCA

INDICE

I. METODOLOGIE DI STIMA DEI TAX GAP DEL CAPITOLO III	184
I.1 Metodologia per la stima del <i>gap</i> delle imposte IRES e IRPEF da lavoro autonomo e imprese e delle relative addizionali.....	184
I.2 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> IVA.....	192
I.3 Stima del <i>gap</i> IVA: metodologie a confronto	200
I.4 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> IRAP	203
I.5 Metodologia per la stima del <i>gap</i> relativo ai redditi da locazione	211
I.6 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> del canone RAI.....	212
I.7 Metodologia per la stima dell'evasione contributiva.....	214
I.8 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> delle imposte immobiliari	216
II. REVISIONE DELLE STIME TRA IL 2022 E IL 2023 DI ALCUNI TAX GAP	220
II.1 Revisioni del <i>gap</i> dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa e dell'IRES.....	220
II.2 Revisioni del <i>gap</i> dell'IVA	221
II.3 Revisioni del <i>gap</i> dell'IRAP.....	222
II.4 Revisioni del <i>gap</i> delle locazioni	223
III. ALTRE METODOLOGIE.....	224
III.1 La stima <i>bottom-up</i> del <i>gap</i> IVA.....	224
III.2 La stima <i>bottom up</i> del <i>gap</i> IRAP	228
III.3 Valutazione ex-post dell'estensione della soglia di ricavi nel nuovo regime forfetario	232
III.4 Un modello a classi latenti per l'analisi delle frodi IVA.....	239
III.5 Derivazione del modello econometrico per l'eterogeneità degli effetti della fatturazione elettronica	242
IV. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI.....	245

I. METODOLOGIE DI STIMA DEI TAX GAP DEL CAPITOLO III

I.1 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL GAP DELLE IMPOSTE IRES E IRPEF DA LAVORO AUTONOMO E IMPRESE E DELLE RELATIVE ADDIZIONALI

Introduzione

In termini generali, le metodologie top-down impiegate per la stima del *tax gap* prevedono l'individuazione della base imponibile non dichiarata (BIND) mediante il confronto tra base imponibile potenziale (BIT), desumibile dai dati di contabilità nazionale (CN), resi omogenei con le classificazioni e le definizioni fiscali, e la base imponibile dichiarata (BID), contenuta negli archivi fiscali (i dati statistici sulle dichiarazioni fiscali sono pubblicati a cura del Dipartimento delle finanze).

Successivamente, si stima l'aliquota fiscale e si quantifica il *gap* d'imposta (TG).

A differenza dell'IVA, per le metodologie top-down applicate al calcolo del *gap* sulle imposte dirette non è disponibile una vasta letteratura in ambito internazionale¹. Le difficoltà di calcolo sono, in generale, riconducibili a due aspetti: in primo luogo il calcolo della base imponibile è più complesso, in quanto deve considerare una molteplicità di aspetti, molti dei quali hanno rilevanza ai fini fiscali ma non sono considerati negli indicatori macro; in secondo luogo, i sistemi di tassazione basati sulla progressività per scaglioni presuppongono la conoscenza anche della distribuzione dei sottostanti redditi e non solo del loro ammontare complessivo.

Nell'ambito delle imposte dirette, il termine di paragone naturale per le imposte sui redditi si rinviene nei Conti per Settore Istituzionale, che pongono in evidenza la ripartizione del reddito nazionale tra le diverse tipologie di soggetti. Tuttavia, tali dati presentano delle limitazioni in termini di disponibilità e comparabilità di dati compatibili con le finalità di stima (ad esempio, la disaggregazione per area geografica è disponibile solo per una parte della platea).

È inoltre opportuno sottolineare che, secondo la normativa fiscale italiana (come del resto in altri contesti), l'imposta sul reddito dovuta da ciascun contribuente varia a seconda della forma giuridica del soggetto considerato: l'IRES compete alle società di capitali ed agli enti non commerciali, mentre l'IRPEF è corrisposta dalle persone fisiche e, per tramite dei soci, dalle società di persone. Più precisamente, ai fini IRPEF, la base imponibile include la somma di tutti i redditi (con l'esclusione di quelli soggetti a tassazione sostitutiva o separata per particolari soggetti o per specifiche tipologie di reddito) al netto delle deduzioni spettanti. Tali redditi possono essere raggruppati in tre grandi categorie:

- redditi da lavoro dipendente pensioni e redditi assimilati (IRPEFdip);
- redditi da lavoro autonomo, impresa e partecipazione in società di persone (IRPEFaut);
- altri redditi (componente residuale che ammonta a circa il 5% del totale).

La Tabella I.1.1 evidenzia un primo quadro di raccordo macro tra la forma giuridica, rilevante ai fini fiscali, e la classificazione per settori istituzionali utilizzata nei conti nazionali.

Nella prima riga si trova il settore istituzionale delle società finanziarie, a cui possono appartenere sia le società di persone (SP) sia le società di capitali (SC). Questo settore è bene identificabile negli aggregati, ma come si spiegherà più diffusamente in seguito, per il momento è stato escluso dal calcolo.

¹ Tra i riferimenti più recenti si vedano Cabral et al. (2018), Gemmell e Hasseldine (2014), Ueda (2018).

Nel settore istituzionale delle società non finanziarie si collocano le società di persone e quelle di capitale non comprese nella prima categoria. In questo caso però non esiste una perfetta sovrapposizione tra le definizioni statistiche e quelle fiscali, poiché le società di persone con meno di cinque dipendenti in contabilità nazionale vengono inserite nelle famiglie produttrici, mentre fiscalmente sono società di persone. Per rendere omogeneo il calcolo è, quindi, necessario avere una rappresentazione quantitativa esauriente di questo segmento in modo di ricomporre il quadro di insieme delle società di persone assoggettate all'IRPEF.

Il settore istituzionale delle Amministrazioni Pubbliche si colloca, fiscalmente, nei due segmenti degli Enti non commerciali (ENC) e delle Amministrazioni Pubbliche (AAPP).

TABELLA I.1.1 CONFRONTO TRA SETTORI ISTITUZIONALI (CN) E SOGGETTI GIURIDICI						
		Soggetti giuridici a fini fiscali				
		PF	SP	SC	ENC	[AAPP]
Settori istituzionali (Contabilità nazionale)	Società finanziarie		[Escluse dall'analisi]	[Escluse dall'analisi]		
	Società non finanziarie		IRPEFaut	IRES		
	[Amministrazioni pubbliche]				[Escluse dall'analisi]	[Escluse dall'analisi]
	[Famiglie consumatrici]	[IRPEFdip]				
	Famiglie produttrici	IRPEFaut + "Minimi"	IRPEFaut			
	Istituzioni sociali private (ISP)				[IRES]	

In Contabilità nazionale, il settore istituzionale delle famiglie si divide in due:

- consumatrici, la cui fonte di reddito è rappresentata da: lavoro dipendente, pensioni e redditi assimilati;
- produttrici che percepiscono redditi da: lavoro autonomo, impresa e partecipazione in società di persone.

Le società di persone incluse nelle famiglie produttrici, come già menzionato, sono solo quelle con meno di cinque addetti. Nello stesso settore istituzionale si collocano anche i contribuenti che applicano regimi agevolati, sinteticamente indicati come "minimi", che saranno esclusi dal calcolo del *gap* in quanto assoggettati ad una tassazione sostitutiva.

La metodologia proposta in questa sede non considera il *gap* relativo ai redditi da lavoro dipendente (IRPEFdip). Inoltre vengono escluse dall'analisi le amministrazioni pubbliche, per le quali si ipotizza assenza di evasione, e le società finanziarie, in virtù delle peculiari modalità di determinazione del reddito che le caratterizzano. La procedura viene applicata a dati nazionali ripartiti per settori di attività economica.

Il calcolo del Risultato lordo di gestione come proxy della base imponibile IRES/IRPEF

Si assume come platea di riferimento dei contribuenti assoggettati all'IRES e all'IRPEF da lavoro autonomo e impresa, da ora in avanti indicata solo con IRPEF, l'insieme dei soggetti tenuti al pagamento dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). Tale scelta è dettata dalla finalità di sfruttare la disponibilità di informazioni sia per quanto riguarda la composizione della base imponibile sia per la disaggregazione per forma giuridica, area geografica e settore di attività economica.

Risultano, pertanto, esclusi dall'analisi i contribuenti che sono fuori dal campo di applicazione dell'IRAP, rappresentati dalle seguenti categorie: oltre ai già citati contribuenti "minimi", rientrano in tale casistica i professionisti privi di autonoma organizzazione, parte del settore agricolo e il settore dei servizi domestici².

² Per ulteriori dettagli si rimanda all'appendice metodologica relativa al calcolo del *gap* IRAP.

La platea sotto osservazione è ulteriormente limitata da problematiche relative alla metodologia di calcolo degli aggregati necessari alla determinazione del *gap*. In particolare si escludono completamente: il settore agricolo (incluso solo nella quota del *gap* IRES fino all'anno d'imposta 2014), la Pubblica Amministrazione e le società finanziarie.

Per la restante platea si dispone di due insiemi di dati economici, omogenei, sia per quanto riguarda il campo di osservazione, sia per quel che concerne le definizioni degli aggregati, desunti uno dalle fonti fiscali e l'altro dai dati di contabilità nazionale.

Tali dati hanno consentito di mettere a confronto il valore aggiunto di contabilità nazionale, ovvero la produzione lorda IRAP potenziale, con la produzione lorda desunta dalle dichiarazioni, al fine di calcolare il *gap* IRAP. Dal momento che la base IRAP contiene al suo interno gli elementi reddituali che concorrono a determinare le basi IRPEF e IRES, il lavoro che segue consiste nell'isolare tali componenti in modo da verificare il loro contributo specifico alla determinazione del *gap* complessivo del sistema fiscale.

Il passo successivo che occorre compiere consiste, pertanto, nel derivare da entrambe le produzioni lorde un aggregato che approssimi il più possibile le basi imponibili IRES ed IRPEF. Tale aggregato è stato individuato, in prima istanza, nel risultato lordo di gestione (RLG), le cui modalità di calcolo sono illustrate nelle sezioni seguenti.

Risultato lordo di gestione dichiarato

Nel prospetto 1³ è illustrato il quadro di raccordo tra le grandezze utilizzate nel calcolo della produzione lorda dichiarata IRAP e il reddito o la perdita di esercizio rilevante ai fini fiscali. Dal prospetto si ricava che se si sottrae alla produzione lorda il costo del lavoro si ottiene il risultato lordo di gestione (RLGd), che, concettualmente, rappresenta il punto di partenza per determinare il reddito o la perdita rilevante ai fini fiscali (RFd).

Per ottenere quest'ultimo è necessario sottrarre al risultato lordo di gestione una serie di voci, elencate in dettaglio nel prospetto 2, desumibili o da fonti fiscali o dal bilancio civilistico. L'insieme delle componenti che distinguono RLGd da RFd viene indicato con Δ_d .

Tale elemento, Δ_d , può essere calcolato per la componente dichiarata, ma, allo stato attuale delle conoscenze, risulta non stimabile per la componente non dichiarata. Pertanto, l'aggregato di riferimento che viene individuato in prima approssimazione come base del calcolo del *gap* IRPEF e IRES è il risultato lordo di gestione (RLG). Tale grandezza è calcolata, per la parte dichiarata, integrando i dati delle dichiarazioni IRAP, resi omogenei per quanto riguarda le definizioni e il campo di osservazione con la contabilità nazionale, con quelli relativi al costo del lavoro dipendente desunto dalle dichiarazioni 770 o dalle Certificazioni Uniche.

³ La relazione tra le grandezze illustrate fa riferimento alle voci di bilancio di un'impresa in contabilità ordinaria.

Prospetto 1
CALCOLO DEL RISULTATO LORDO DI GESTIONE DICHIARATO E RELAZIONE CON LA BASE IMPONIBILE

Componenti positivi: (A) Valore della produzione

Di cui: Ricavi delle vendite e delle prestazioni;

Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;

Variazione dei lavori in corso su ordinazione;

Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;

Altri ricavi e proventi.

(-) Componenti negativi: (B) Costi della produzione deducibili a fini IRAP, esclusi gli ammortamenti

Di cui: Acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;

Acquisti di Servizi;

Godimento beni di terzi;

Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie di consumo e merci;

Oneri diversi di gestione.

(=) **Valore Aggiunto al Lordo degli ammortamenti = Produzione Lorda IRAP (PLd)**

(-) Costo del lavoro (Wd)

(=) **Risultato lordo di gestione (RLGd)**

(-) Ammortamenti

(=) Risultato netto di gestione dichiarato (RNGd)

(-) Ulteriori elementi contabili, non rilevabili da fonti fiscali

Di cui⁴: B10c: Altre svalutazioni delle immobilizzazioni;

B10d: Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;

B12: Accantonamenti per rischi;

B13: Altri accantonamenti;

C: Proventi e oneri finanziari;

D: rettifiche di valore delle attività finanziarie;

E: Proventi e oneri straordinari.

(+/-) Imposte sul reddito dell'esercizio (IRES/IRPEF; IRAP)

(=) **Risultato di esercizio (Utile o perdita) dichiarato**

(+/-) Variazioni in aumento e in diminuzione

(=) **Reddito (o perdita) rilevante a fini fiscali dichiarato (RFd)**

Risultato lordo di gestione potenziale

Il risultato lordo di gestione dichiarato (RLGd) deve essere messo a confronto con il Risultato lordo di gestione potenziale (RLGp) desunto dai dati della contabilità nazionale.

Per calcolare RLGp si assume come platea di riferimento quella degli operatori economici definita nella parte introduttiva del presente paragrafo e sottostante il calcolo di RLGd.

Il prospetto 2 illustra la procedura per il calcolo di RLGp a partire dal valore aggiunto di contabilità nazionale.

In primo luogo si operano le correzioni necessarie per rendere l'aggregato statistico coerente, nelle definizioni, all'aggregato fiscale della Produzione lorda, così come è definito nel prospetto 1. In questo caso, però, si tratta della produzione lorda potenziale, PLP, in quanto l'aggregato statistico di partenza include la componente di produzione occultata al fisco.

⁴ Le voci sono tratte dal bilancio civilistico.

Prospetto 2

CALCOLO DEL RISULTATO LORDO DI GESTIONE POTENZIALE (RLGp)

Valore aggiunto al costo dei fattori (VACF)

(+/-) Correzioni per adeguare le definizioni statistiche a quelle fiscali

* esclusione di: economia illegale, mance, ricerca e sviluppo, fitti, diritti d'autore, autoproduzioni;

* correzioni per divergenza di contabilizzazione sui SIFIM e i premi assicurativi;

* altre correzioni che non incidono sull'ammontare complessivo ma solo sulla ripartizione settoriale

(=) **Produzione lorda potenziale (PLP)**

(-) Costo del lavoro (Wt): regolare (Wd) + irregolare (Wnd; fonte ISTAT)

(=) **Risultato Lordo di Gestione potenziale (RLGp)**

Da PLP si sottrae il costo del lavoro, sia con riferimento alla sua componente regolare, Wd ovvero quello che è correttamente inserito nelle scritture contabili delle imprese, sia relativo alla componente irregolare, Wnd.

L'esclusione di quest'ultima componente è molto importante al fine di evitare duplicazioni con la stima delle componenti del *gap* relative all'IRPEF da lavoro dipendente irregolare e dei relativi contributi sociali.

Come risultato si ottiene RLGp che è omogeneo con RLGd sia riguardo alla platea di riferimento sia per la definizione dell'aggregato.

Determinazione della base imponibile non dichiarata (BIND)

La differenza tra RLGp e RLGd rappresenta il risultato lordo di gestione non dichiarato (RLGnd)

$$RLGnd = RLGp - RLGd \quad [1]$$

RLGnd si differenzia dalla base imponibile non dichiarata (BIND) in ragione di fattori analoghi a quelli che nel prospetto 2.1, con riferimento al calcolo della componente dichiarata, sono stati indentificati sinteticamente con Δd , e che vengono ora contrassegnati con Δnd .

$$BIND_{IRES+IRPEF} = RLGnd + \Delta nd \quad [2]$$

Come riportato in precedenza, allo stato attuale delle conoscenze, Δnd non è calcolabile, in virtù delle difficoltà insite nel ricostruire le sottostanti singole voci tramite gli aggregati statistici. Al fine di pervenire ad una stima del *gap* nell'imposta è pertanto necessario formulare delle ipotesi che lo mettano in relazione RLGnd. In particolare, si può supporre che:

- a) $\Delta nd = 0$: ciò equivale a ipotizzare che tutti gli elementi che distinguono RLG da RF non abbiano rilevanza ai fini della determinazione del *gap*, ad esempio che una impresa completamente in nero non abbia ammortamenti ovvero che un contribuente con una parte del risultato di gestione dichiarato ed una parte occultato scarichi tutti gli ammortamenti sulla prima componente;
- b) Δnd è proporzionale a RLGnd, con una proporzione che, in ciascun settore di attività economica, è analoga a quella riscontrata nel dichiarato.

Poiché l'ipotesi "a" appare poco realistica, nella prima fase di applicazione della presente metodologia si è deciso di adottare l'ipotesi "b". Tuttavia, a partire dall'edizione 2021 della relazione, si è deciso di orientarsi verso un'ipotesi intermedia (ipotesi "c") in virtù della quale si assume che alcuni elementi che compongono Δnd possono considerarsi privi di evasione mentre per altri si può mantenere l'ipotesi di proporzionalità. Al fine di approssimare maggiormente la base imponibile effettiva, in primo luogo si ricostruiscono gli ammortamenti potenziali e non dichiarati mantenendo per tale componente l'ipotesi di proporzionalità tra dichiarato ed evaso: non

è, infatti, possibile ricostruire l'ammontare complessivo degli ammortamenti a partire dai dati di contabilità nazionale in quanto le diverse definizioni di tale aggregato (statistica, civilistica e fiscale) non sono omogenee.

Ripartizione della BIND per tipologia di imposta

Per derivare il *gap* d'imposta è necessario, in primo luogo, ripartire $BIND_{IRES+IRPEF}$ tra le platee di contribuenti che pagano i due tributi, ovvero scomporlo in base alla forma giuridica.

I dati dichiarati sono per loro natura disaggregati per forma giuridica, in quanto i diversi contribuenti compilano campi o modelli distinti.

Per disaggregare il RLG potenziale, invece, si è utilizzato il quadro di raccordo illustrato nella Tabella I.1.1. Da quest'ultima si evince che esiste una corrispondenza sostanzialmente biunivoca tra i settori istituzionali ISTAT e la classificazione per forma giuridica che deve essere impiegata nel calcolo del *gap*. Fanno eccezione le società di persone con più di cinque addetti che sono collocate nell'ambito del settore istituzionale "società non finanziarie", e che devono essere collocate nel settore delle famiglie produttrici, i cui redditi sono prevalentemente assoggettati all'IRPEF⁵.

Utilizzando i conti per settore istituzionale, pertanto, è possibile scomporre il totale nazionale di RLGp tra IRES e IRPEF. Grazie ad uno specifico gruppo di lavoro che ha visto la collaborazione dell'ISTAT, è stato possibile disporre di dati disaggregati sia per settore istituzionale sia per branca di attività economica, nonché di predisporre una matrice di transizione che garantisca omogeneità tra le classificazioni settoriali adottate nelle fonti statistiche e in quelle fiscali. Una volta ripartito RLGp tra le due sotto-platee, il valore di RLGnd per ciascuna imposta e per ciascun settore di attività economica è calcolato per differenza, applicando la formula 1.

Determinazione dell'aliquota e del *gap* d'imposta

L'ultimo passaggio della stima consiste nella determinazione dell'aliquota da applicare alla base imponibile non dichiarata al fine di individuare l'imposta evasa.

Per l'IRES, la normativa vigente prevede un'aliquota unica, che dal 2017 è stata fissata al 24%. Tuttavia l'aliquota effettiva risulta inferiore rispetto all'aliquota legale, in virtù di agevolazioni ed eccezioni concesse a favore dei contribuenti. Pertanto, l'applicazione dell'aliquota legale alla base imponibile non dichiarata comporterebbe una sovrastima del *gap*.

Ciò rende necessario l'individuazione di un'aliquota per il non dichiarato e, nello specifico, si possono definire due diversi tipi di aliquota in corrispondenza delle prime due ipotesi proposte sulla tra RLGnd e BIND⁶:

a) $Aliq_IRES = IRESd^i / RFDIRES$ [3] corrispondente all'ipotesi "a": $\Delta nd = 0$;

b) $Aliq_IRES = IRESd^i / RLGdIRES$ [4] corrispondente all'ipotesi "b": $\Delta nd = RLGnd$

dove $IRESd^i$ è l'imposta dichiarata dell'i-esimo settore di attività economica. Nell'ipotesi "c", invece, la base imponibile è determinata utilizzando un aggregato intermedio tra risultato lordo di gestione e reddito imponibile, come ad esempio il risultato netto di gestione ($RNG = RLG -$ Ammortamenti) ovvero il reddito d'impresa.

Per l'IRPEF, invece, si riscontra un'ulteriore difficoltà, in quanto si prevede un sistema di aliquote crescenti per scaglioni di reddito imponibile⁷.

Di conseguenza, è necessario considerare che l'aliquota media sul non dichiarato può risultare diversa dall'aliquota media sul dichiarato. Per tenere conto di tale aspetto, si adotta l'aliquota

⁵ A tal fine è stata utilizzata una matrice di pesi fornita dall'ISTAT.

⁶ Si veda paragrafo 3.

⁷ Le attuali aliquote per scaglioni, in vigore dal 2007, sono: 23% per redditi fino a 15.000€; 27% da 15.001€ a 28.000€; 38% da 28.001€ a 55.000€; 41% da 55.001€ a 75.000€; 43% oltre 75.000€

implicita sul risultato lordo di gestione (*AliqI*) calcolata analogamente a quanto esposto in relazione all'IRES e si applica a tale aliquota un differenziale sull'evaso (*diffAliq*) ottenuto dalle stime bottom-up⁸, a sua volta corretto per tenere conto del fatto che l'aliquota considerata non è calcolata sulla base imponibile bensì sul risultato lordo di gestione:

$$Aliq^*_IRPEF^i = Aliq_IRPEF^i + diffAliq^i \quad [6]$$

dove *Aliq_IRPEF* è calcolata, secondo le modalità già esposte in relazione all'IRES, adottando una delle ipotesi illustrate nel paragrafo 3 (dall'edizione 2021, l'ipotesi "c").

L'imposta non dichiarata, a questo punto, è ottenuta moltiplicando la BIND di ciascun settore per la corrispondente aliquota:

$$IRESnd^i = BIND_IRES^i * Aliq_IRES^i \quad [7]$$

$$IRPEFnd^i = BIND_IRPEF^i * Aliq^*_IRPEF^i \quad [8]$$

Infine, per ottenere il *gap* complessivo, occorre aggiungere all'imposta relativa ad omessa dichiarazione, di cui alle formule [7] e [8], le somme non versate in virtù di errori nella compilazione dei modelli o a crisi di liquidità (*IRESmv* e *IRPEFmv*), desunte dagli esiti dei controlli automatizzati effettuati ai sensi dell'articolo 36-bis del DPR 600/1973:

$$GAP\ IRES = IRESnd + IRESmv \quad [9]$$

$$GAP\ IRPEF = IRPEFnd + IRPEFmv \quad [10]$$

Metodologia bottom-up per il calcolo del differenziale di aliquota tra dichiarato ed evaso Nella stima del *gap* IRPEF

La quantificazione del differenziale di aliquota tra dichiarato ed evaso utilizzato nel calcolo del *gap* IRPEF si fonda sull'utilizzo di una metodologia bottom-up basata sui dati degli accertamenti effettuati nell'ambito delle ordinarie attività di controllo: di conseguenza, poiché la selezione dei contribuenti da sottoporre ad accertamento non avviene in maniera casuale, si deve individuare una modalità per correggere il *selection bias* al fine di rendere i risultati ottenuti nel campione distorto rappresentativi dell'intera platea.

Nella definizione della popolazione oggetto di analisi, si è deciso di privilegiare la rimozione delle casistiche potenzialmente anomale rispetto al mantenimento di una platea più ampia e completa. Infatti, poiché l'obiettivo del calcolo è quantificare una differenza tra due rapporti, si è preferito evitare di introdurre elementi potenzialmente distorsivi. A tal fine, sono stati considerati i contribuenti Persone Fisiche con partita IVA attiva, in normale attività (sono esclusi fallimenti, liquidazioni e decessi), che abbiano presentato sia la dichiarazione IRAP sia la dichiarazione Unico (con l'esclusione del quadro LM per i soggetti in regimi agevolati), che non rientrino nei settori di attività economica esclusi dalla stima del *gap* IRPEF, per i quali la regione non sia ignota, che abbiano subito non più di un accertamento unificato (riguardante le imposte dirette) e che non abbiano subito altri tipi di controlli. Sono stati, inoltre, esclusi i casi in cui la dichiarazione risulta presentata in ritardo oppure è stata modificata successivamente al primo invio, ovvero in cui l'imposta lorda dichiarata risulta non compatibile con il reddito imponibile.

Innanzitutto, si è proceduto a valutare la qualità delle fonti di dati utilizzate. In primo luogo, sono stati analizzati gli importi dichiarati riportati nel database degli accertamenti, confrontandoli con i corrispondenti importi risultanti in dichiarazione. La coincidenza di tali importi nella quasi totalità dei casi (oltre il 99%) ha confermato come la maggior parte delle casistiche anomale siano state correttamente eliminate in fase di definizione della platea. In secondo luogo, sono stati

⁸ A partire dall'edizione 2021, è stata predisposta una procedura *ad hoc* di stima bottom-up illustrata nel Paragrafo 6.

effettuati controlli di coerenza sugli importi accertati al fine di garantire la corretta ricostruzione degli importi evasi.

Una volta identificate le variabili degli importi dichiarati (reddito e imposta) e, per i soggetti sottoposti ad accertamento unificato, le corrispondenti variabili degli importi accertati, è necessario imputare i valori (non osservati) delle variabili accertate anche per i soggetti non controllati, prima di procedere al calcolo e al confronto delle aliquote.

Si considerano due possibili soluzioni per la correzione del *selection bias*:

- 1) **Post-stratificazione:** in analogia a quanto effettuato con la precedente metodologia bottom-up, la platea viene suddivisa in strati in base alle variabili di collocazione geografica, settore di attività economica e fascia di ricavi. Per aumentare la numerosità campionaria, gli anni di imposta vengono considerati tutti insieme, di modo che il risultato ottenuto rappresenti una media ponderata delle annualità coinvolte nel calcolo. Gli importi dichiarati e accertati sono riportati all'universo moltiplicando il totale di strato per il fattore N_{tot_i}/n_{acc_i} , dove N_{tot_i} e n_{acc_i} rappresentano rispettivamente il totale dei soggetti e il numero di soggetti accertati nell'*i*-esimo strato. La scelta di utilizzare i valori stimati anche per i totali delle variabili dichiarate discende dal confronto con i valori effettivi (calcolati sommando gli importi sull'intera platea), che evidenzia come questa tecnica tenda a produrre valori sovra-stimati.
- 2) **Matching:** viene stimato un modello probit per la probabilità di essere accertato e il *propensity score* risultante dal modello viene utilizzato in un algoritmo K-NN per abbinare ciascun soggetto non accertato con K soggetti accertati (in questo caso, K=3), da cui mutuare l'importo di una o più variabili non osservate. Al fine di garantire risultati coerenti, si è deciso di non acquisire dai vicini il reddito accertato (onde evitare di ottenere un importo di evasione negativo qualora il vicino accertato abbia un reddito minore del soggetto non accertato) bensì il reddito evaso (ovvero la differenza tra reddito accertato e reddito dichiarato del k-esimo vicino) e di ottenere l'imposta applicando le aliquote per scaglioni al reddito ricostruito (ovvero alla somma del dichiarato del soggetto non accertato e dell'evaso medio dei 3 vicini più prossimi). Una volta attribuiti i valori accertati a tutti i soggetti della platea, gli importi vengono aggregati (sommati) in base alla medesima classificazione settoriale utilizzata nel calcolo dell'aliquota e del *tax gap*.

In entrambi i casi, il differenziale di aliquota per ciascun raggruppamento viene calcolato, in base alla formula seguente:

$$\frac{\text{Totale imposta accertata}}{\text{Totale reddito accertato}} - \frac{\text{Totale imposta dichiarata}}{\text{Totale reddito dichiarato}}$$

e il differenziale effettivamente utilizzato nelle stime rappresenta la media geometrica dei risultati delle due tecniche proposte.

Ripartizione territoriale del *gap* IRPEF e calcolo del *gap* sulle addizionali

La ripartizione regionale del *gap* IRPEFaut viene effettuata replicando a livello regionale la procedura di stima del *tax gap* nazionale: in particolare, il risultato lordo di gestione potenziale viene ricavato a partire dai conti regionali delle famiglie produttrici (cui vengono apportate le stesse correzioni effettuate per il corrispondente importo nazionale) mentre il costo del lavoro non dichiarato è tratto dai conti territoriali.

Il *gap* delle addizionali regionali e comunali è calcolato moltiplicando la quota di *gap* IRPEFaut attribuita a ciascuna regione per un coefficiente che tiene conto della diversa incidenza delle addizionali rispetto all'IRPEF in ciascuna regione.

Trattandosi di una procedura ancora in fase sperimentale, si è ritenuto preferibile riportare i primi risultati in un *box* dedicato, senza tuttavia includerli nelle stime complessive del *gap*.

I.2 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP IVA

Introduzione

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è un'imposta sui consumi che grava sulla maggior parte dei beni e servizi scambiati per l'uso finale. È la fonte principale di gettito tra le imposte indirette e fornisce circa il 28% del gettito fiscale totale. Da un punto di vista teorico, il tributo non è influenzato dalla lunghezza della filiera di produzione e distribuzione, poiché è versato in modo frazionato in ogni fase dello scambio in ragione del valore addizionale che si crea. Questo aspetto garantisce la neutralità dell'imposta rispetto al grado di integrazione verticale dei processi di produzione e di distribuzione che i beni e i servizi seguono prima di essere acquistati dai consumatori finali.

Tecnicamente, la neutralità fiscale si ottiene con il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti. Attraverso questo meccanismo il tributo è versato in modo frazionato dai contribuenti, partite IVA, che operano lungo la filiera, dal momento della produzione, e/o importazione, fino al consumo finale. Tramite la traslazione in avanti dell'imposta, da parte delle partite IVA, il soggetto inciso dal tributo è il consumatore finale.

Alcuni operatori economici non possono applicare questo meccanismo, in tutto o in parte, come ad esempio la Pubblica amministrazione o il sistema bancario, e rimanendo incisi dal tributo, agiscono come consumatori finali.

In ogni fase della filiera, l'importo dell'IVA versato dalle partite IVA, che operano come soggetti passivi, è determinato sulla base del valore delle cessioni imponibili che implicano un'IVA dovuta e degli acquisti, che danno diritto alla detrazione di tutta, o parte, dell'IVA assolta sugli stessi.

Da un punto di vista macroeconomico, le operazioni IVA coinvolgono, principalmente, tre attori: le famiglie, le Amministrazioni pubbliche e le imprese. Nel corso degli scambi di beni e servizi che si instaurano tra di loro, ogni volta che un acquirente non ha il diritto di detrarre l'IVA, parzialmente o totalmente, agisce come consumatore finale. In generale, le famiglie e le Pubbliche amministrazioni non possono detrarre l'IVA sui loro acquisti⁹, mentre alle imprese è concesso. Per queste ultime esistono, però, numerose eccezioni che insorgono quando le loro vendite sono esentate dall'applicazione dell'IVA, ovvero quando effettuano degli acquisti per i quali, la legislazione non permette la detrazione.

Le operazioni effettuate tra gli operatori economici possono portare a comportamenti non conformi alla normativa con riguardo sia al rapporto tra le imprese (BtoB), sia a quello tra le imprese e le famiglie (BtoC).

In teoria, il meccanismo di deduzione, negli scambi BtoB, è una forma di mutuo contratto tra i contribuenti business che, tuttavia, non rimuove l'incentivo a evadere l'IVA. Quest'ultimo, infatti, non è costituito in modo preminente dal mancato versamento dell'IVA, quanto, dalla mancata dichiarazione dei redditi "a valle", generati dalle transazioni occultate.

Le transazioni BtoC sono ancora più esposte al rischio di evasione, in quanto il consumatore finale non ha alcun incentivo a richiedere l'emissione della fattura al venditore.

L'Appendice è organizzata come segue: nel Paragrafo A.2 sono illustrati gli aspetti principali del metodo di calcolo adottato, mentre nella sezione successiva si illustrano i dettagli tecnici della procedura e la fonte dei dati utilizzati.

Una visione d'insieme della metodologia

Il *gap* IVA è stimato con un approccio top-down, mediante il confronto dell'imposta acquisita a titolo definitivo dalle casse dallo Stato, con quella che si sarebbe dovuta incassare se tutti

⁹ Fanno eccezione le famiglie quando operano come produttrici e le Pubbliche amministrazioni quando effettuano cessioni imponibili.