

i contribuenti avessero operato in perfetta conformità alla legislazione esistente. Il gettito stimato nel caso di perfetta *compliance* è definito come "potenziale" o "teorico". Da un lato, si qualifica come "potenziale" poiché rappresenta il massimo delle entrate conseguibili in base alla normativa vigente. D'altra parte, è anche "teorico" in quanto rappresenta l'ammontare di imposta che lo Stato dovrebbe incassare in assenza di evasione.

Per calcolare il gettito "potenziale" si utilizzano i dati della Contabilità Nazionale prodotti dall'Istat. A tal fine si possono seguire due approcci: il primo si basa sui dati dell'offerta e il secondo sui dati della domanda. In particolare, il primo utilizza principalmente i dati del valore aggiunto prodotto dalle imprese, mentre il secondo considera le categorie di spesa, quali: i consumi finali, i consumi intermedi, gli investimenti, ecc.

Nelle pagine che seguono si illustra l'approccio dal lato della domanda, che è il metodo seguito dall'Italia¹⁰.

Al fine di ottenere una misura accurata dell'IVA potenziale (IVAT), abbiamo bisogno di identificare correttamente la sottostante base potenziale (BIT) e la corrispondente aliquota fiscale da applicare. A tal fine è necessario utilizzare i dati di contabilità nazionale ad un livello di disaggregazione molto dettagliato, al fine di considerare correttamente la complessità della normativa IVA e, quindi, rendere coerente le grandezze statistiche con le definizioni fiscali.

In particolare, da ogni aggregato dei Conti nazionali si scorporano le componenti esenti e fuori dal campo di applicazione del tributo. Alla parte residuale è applicata la specifica aliquota IVA di legge.

L'IVA acquisita a titolo definitiva dalle casse dello Stato è altresì denominata IVA effettiva di competenza economica (IVAEC). In particolare, si considera solo il tributo versato spontaneamente dal contribuente a seguito dalle transazioni economiche effettuate in un anno solare. Ovvero IVAEC è calcolata in base allo stesso criterio di competenza economica adottato dalla contabilità nazionale per calcolare gli aggregati della domanda e dell'offerta.

La base IVA coerente con l'IVA effettiva di competenza economica (BID) si ottiene dividendo IVAEC per l'aliquota media calcolata sulla base delle dichiarazioni fiscali, distinguendo le componenti del mercato interno da quelle delle importazioni.

Il *gap* nella base IVA (BIND) e quello dell'imposta (IVAEV) sono calcolate tramite le formule [2.1] e [2.2].

$$BIND = BIT - BID \quad [2.1]$$

$$IVAEV = IVAT - IVAEC \quad [2.2]$$

Il *gap* con e senza complicità

Il *gap* IVA è stimato adottando due ipotesi di comportamento dei contribuenti: "con complicità" tra venditore e acquirente (entrambi si accordano, non viene emessa alcuna fattura né versata l'imposta); "senza complicità" tra le parti (l'imposta è applicata e incassata dal venditore ma non è versata). La differenza tra i due comportamenti è esemplificata nella Tabella I.2.1.

Nell'esempio si ipotizzano tre transazioni avvenute fra un soggetto IVA ed un consumatore finale.

Nella prima transazione siamo in assenza di evasione: si effettua una vendita per €1000, si emette regolare fattura e l'IVA incassata dal venditore è regolarmente versata. Il dato di Contabilità nazionale coincide con quello fiscale, ovvero in entrambe le basi dati si ritroverà un valore di base più imposta pari a €1.200.

¹⁰ Per approfondimenti sul metodo dal lato dell'offerta si rimanda a D'Agosto et al. (2016).

Nel secondo caso, quello di evasione "con complicità", il venditore si accorda con l'acquirente vende €1.000 di merce, non emette fattura e non versa l'IVA. In questa fattispecie la Contabilità nazionale registra un valore dei consumi finali pari a €1.000, mentre negli archivi fiscali sia la base che l'imposta sono uguali a zero.

Nella terza transazione, quella di evasione senza complicità, il venditore emette regolare fattura per €1.000, incassa €200 di IVA dall'acquirente ma poi non la versa. Come nel caso precedente, negli archivi fiscali non comparirà né la base, né l'imposta, ma il corrispondente aggregato di Contabilità nazionale relativo ai consumi finali sarà uguale a €1.200, ovvero base e imposta che, entrambi, concorrono a remunerare l'attività del venditore.

TABELLA I.2.1 ESEMPIO DI EVASIONE CON E SENZA COMPLICITÀ, RIFERITO A 3 TRANSAZIONI DI BENI DI CONSUMO FINALE CON ALIQUOTA IVA AL 20%

ID	Base IVA potenziale	IVA fatturata	IVA versata	Dato di Contabilità nazionale	Comportamento economico
1	1.000	200	200	1.200	Assenza di evasione
2	1.000	0	0	1.000	Evasione con complicità
3	1.000	200	0	1.200	Evasione senza complicità
Totale	3.000	400	200	3.400	

La disaggregazione illustrata in Tabella I.2.1 è ignota. Ipotizzando che le tre transazioni costituiscano una voce di spesa considerata per il calcolo del *gap* IVA, i dati a nostra disposizione sono solo:

- la base potenziale più l'IVA effettivamente versata dal venditore, pari a €3.400, ovvero il dato dei consumi finali;
- l'IVA effettivamente versata = € 200;
- la base IVA dichiarata = € 1.000.

Con riferimento all'esempio di Tabella I.2.1, la procedura per stimare il *gap* con e senza complicità è illustrata in Tabella I.2.2.

Se si assume che tutta l'evasione avviene con complicità, allora al dato di Contabilità nazionale (€ 3.400) dovrebbe essere sottratta l'IVA effettivamente versata (€ 200). Da ciò deriverebbe una base potenziale pari a € 3.200. Se, invece, si assume che tutto il *gap* provenga da un comportamento senza complicità, allora il dato di Contabilità nazionale dovrebbe essere diviso per l'aliquota media IVA, pari al 20%. In questo caso la base potenziale sarebbe uguale a €2.833.

Dalla Tabella I.2.1 emerge che la vera base non dichiarata (non osservabile) è uguale a €2.000, valore inferiore a quello stimato nell'ipotesi con complicità, € 2.200 riportato in Tabella I.2.2, e superiore a quello calcolato con l'ipotesi senza complicità, € 1.833. Dal momento che l'evasione IVA può avvenire sia con sia senza complicità, ma è ignoto quanta parte sia imputabile all'una e quanta all'altra, allora, quando si adotta il metodo con complicità il *gap* "vero" è sovra-stimato; al contrario, quando si segue il metodo senza complicità si sottostima il *gap*. Attualmente, non si è in grado di identificare l'entità di evasione per ogni comportamento, quindi si elaborano due stime. In primo luogo, si calcola il *gap* assumendo che tutta l'evasione avvenga senza complicità, quindi si determina il *gap* supponendo che avvenga tutta con complicità.

TABELLA I.2.2 PROCEDURA DI CALCOLO DELL'EVASIONE CON E SENZA COMPLICITÀ APPLICATE AI DATI ILLUSTRATE NELLA TABELLA I.2.1

Aggregati	Con complicità	Senza complicità
Dato di contabilità nazionale	3.400	3.400
IVA effettivamente versata (IVAEC)	200	
Base IVA potenziale (BIT)	3.200	3.400/1.2=2.833
Base IVA dichiarata (BID)	1.000	1.000
Stima del gap nella base (BIND)	2.200	1.833
	Sovra-stima	Sotto-stima

Il punto di partenza della procedura è rappresentato dai dati di Contabilità nazionale (NA). Si consideri NAG come un generico gruppo di prodotti di NA (ad esempio una voce dei consumi delle famiglie). Il nostro scopo consiste nello scomporre NAG come segue:

$$NAG = EXEG + BIDg + BINDg_{wout} + BINDg_{with} + IVAEVg_{wout} + IVAECg \quad [2.3]$$

dove, oltre alle variabili già definite, troviamo:

$BINDg_{wout}$ = Base IVA evasa senza complicità;

$BINDg_{with}$ = Base IVA evasa con complicità;

$EXEG$ = parte di NAG esente o fuori dal campo di applicazione dell'IVA, $0 \leq NAG \leq 1$;

$IVAEVg_{wout}$ = IVA fatturata, acquisita ma non versata dal venditore (senza complicità);

$IVAECg$ = IVA effettivamente fatturata e versata;

$BIDg$ = Base IVA dichiarata.

L'equazione [2.3] implica:

$$BINDg = BINDg_{wout} + BINDg_{with}$$

Subordinatamente all'ipotesi che l'aliquota IVA, τ_g , per ciascun NAG, sia uguale tanto per le transazioni dichiarate, quanta per quelle occultate al Fisco¹¹, la [2.3] si può riscrivere come:

$$NAG = (BIDg + BINDg_{wout})(1 + \tau_g) + BINDg_{with} + EXEG \quad [2.4]$$

Nella prima fase della procedura $EXEG$ e scorporato da NAG. Quindi, fondandosi sulla normativa fiscale e utilizzando specifici indicatori, si calcola il coefficiente $cexe$, che rappresenta una proxy del rapporto:

$$cexe = \left(\frac{EXEG}{(BIDg + BINDg_{wout})(1 + \tau_g) + BINDg_{with} + EXEG} \right)$$

Applicando $(1 - cexe)$ a NAG, si deriva una grandezza che rappresenta la base IVA potenziale, più l'IVA effettivamente versata, più l'IVA fatturata e non versata. In termini formali:

$$BITIVAECG = (BIDg + BINDg_{wout})(1 + \tau_g) + BINDg_{with} \quad [2.5]$$

Da qui in avanti la metodologia segue due approcci diversi a seconda che si voglia calcolare il gap con o senza complicità.

¹¹ Tale assunzione è tanto più realistica quanto più è dettagliato il livello di "g". Se "g" si riferisce ad un singolo bene, in fatti, l'aliquota TVA sarà identica per entrambe le transazioni.

Sotto l'ipotesi che tutta l'evasione avvenga con complicità, allora si sottrae dalla [2.5] l'IVA effettivamente versata (IVAEC), ottenendo la base potenziale IVA, $BITg_{with}$, come:

$$BINDg_{with} = BIDg + BINDg_{wout}(1 + \tau_g) + BINDg_{with} \quad [2.6]$$

Dalla [2.6] si ricava che la base potenziale è sovra-stimata in quanto include l'IVA fatturata ma non versata da coloro i quali pongono in essere l'evasione senza complicità, $BINDg_{with}(1 + \tau_g)$.

Se, invece, si ipotizza che tutta l'evasione avvenga senza complicità, allora per calcolare la base potenziale occorre dividere la [2.5] per $(1 + \tau_g)$. In termini formali:

$$BINDg_{wout} = \frac{(BIDg + BINDg_{wout})(1 + \tau_g) + BINDg_{with}}{(1 + \tau_g)} \quad [2.7]$$

La [2.7] sotto-stima la base IVA potenziale, $BITg$, in quanto divide $BINDg_{with}$ per $(1 + \tau_g)$, ovvero ipotizza che anche a questa base sia associate un valore dell'imposta che, invece, non è incluso negli aggregati di Contabilità nazionale.

Confrontando la [2.6] e la [2.7], si può concludere che il vero valore, non conosciuto, di $BITg$ compreso nel seguente intervallo:

$$BITg_{wout} \leq BITg \leq BITg_{with} \quad [2.8]$$

Al fine di calcolare l'IVA potenziale, $IVATg$, $BITg_{wout}$ e $BITg_{with}$ sono entrambe moltiplicate per la corrispondente aliquota, τ_g , ovvero:

$$IVATg_{wout} = BITg_{wout} \cdot \tau_g \quad [2.9a]$$

$$IVATg_{with} = BITg_{with} \cdot \tau_g \quad [2.9b]$$

Sulla base della [2.8], si ottiene:

$$IVATg_{wout} \leq IVATg \leq IVATg_{with} \quad [2.10]$$

Il valore di BIT e di $IVAT$ per il totale dell'economia è ottenuto sommando $BITg$ e $IVATg$ per tutti i gruppi di prodotti "g" assoggettati al tributo.

Per completare il calcolo delle grandezze incluse nella [2.1] e nella [2.2] è necessario calcolare i valori della base dichiarata, BID , e dell'imposta effettivamente versata IVAEC. I dettagli tecnici di questo calcolo sono illustrati nel Paragrafo 3, mentre di seguito si segnalano due aspetti di carattere generale.

Per le caratteristiche tipiche dell'IVA, e difficile calcolare BID e IVAEC per prodotto, così come si è fatto per i valori potenziali di base e imposta. Infatti, l'IVA è versata dalle imprese che, di solito, vendono un paniere di prodotti che possono essere anche molto eterogenei tra di loro. Per questo motivo il calcolo di BID e di IVAEC è effettuato per il totale dell'economia.

Inoltre, al fine di includere nel *gap* anche la componente imputabile alle somme dichiarate e non versate, il calcolo di BID si effettua a partire da IVAEC. Ovvero, BID è calcolata dividendo IVAEC per l'aliquota media ponderata calcolata sulle dichiarazioni fiscali¹², τ_d .

$$BID = \frac{IVAEC}{\tau_d} \quad [2.11]$$

È importante notare che τ_d è differente da τ , cioè l'aliquota impiegata per calcolare l'IVA potenziale. La prima, infatti, è l'aliquota che grava effettivamente sui contribuenti che

¹² Per i dettagli relativi al metodo di calcolo si rimanda al Paragrafo 3.

versano l'imposta, mentre la seconda è quella che si sarebbe dovuta applicare in caso di perfetta *compliance*¹³.

Sulla base delle [2.6], [2.7], [2.9a], [2.9b] and [2.11], le [2.1] e [2.2], possono essere riscritte come:

$$BIND_{wout} = BIT_{wout} - BID \quad [2.12a]$$

$$BIND_{wth} = BIT_{wth} - BID \quad [2.12b]$$

$$IVAEC_{wout} = IVAT_{wout} - IVAEC \quad [2.13a]$$

$$IVAEC_{wth} = IVAT_{wth} - IVAEC \quad [2.13b]$$

Dove le [2.12a] e [2.13a] rappresentano il limite inferiore della stima, mentre le [2.12b] e [2.13b] quello superiore.

L'IVA regionale

In analogia con le stime nazionali, quelle territoriali¹⁴ del *gap* dell'IVA sono effettuate utilizzando sia i dati di Contabilità nazionale disaggregati su base regionale, sia alcuni specifici dati dichiarativi che consentono un'opportuna articolazione del gettito relativo.

Per identificare una misura regionale del *gap* dell'IVA, sia il gettito teorico che quello di competenza sono ripartiti territorialmente. In questa articolazione occorre tenere conto di due aspetti importanti: il concetto di IVA correlata al luogo di consumo, e quello di IVA riferita alla sede legale dell'impresa. Infatti, mentre il gettito teorico emerge e, quindi, viene stimato dove la spesa è effettuata, ovvero per luogo di consumo, diversamente, l'imposta viene versata sul territorio dove l'impresa ha la sede legale. Per poter effettuare un confronto opportuno tra le due grandezze territoriali si utilizza il quadro VT della dichiarazione IVA, che contiene informazioni sulla ripartizione del gettito dichiarato per la regione dove è stata effettuata la spesa. Dal raffronto tra le grandezze teoriche e quelle effettive derivano i livelli di *gap* dell'imposta e della sua propensione.

Fonti e metodi della procedura di calcolo

In questo paragrafo si descrivono dettagliatamente i passaggi sottostanti la metodologia delineata nel precedente paragrafo. L'elenco delle principali fonti dei dati impiegati e illustrate nella Tabella 1.2.3.

¹³ I dati dell'IVA desunti dalle dichiarazioni fiscali non possono essere utilizzati per la stima di BID e di IVAEC, a causa della distorsione dovuta ai mancati versamenti dell'IVA dichiarata. La [2.11] sconta l'ipotesi che tale distorsione non influenzi l'aliquota media τ_d , cioè che i mancati versamenti non modificano la relazione tra la base e l'imposta indicata in dichiarazione (i mancati versamenti si distribuiscono proporzionalmente tra le differenti aliquote), e, pertanto, non inducano alcuna distorsione sull'aliquota media.

¹⁴ Per approfondimento sul metodo si veda D'Agosto, Marigliani, Pisani (2014).

TABELLA I.2.3 FONTE DEI DATI UTILIZZATI PER CALCOLARE IL GAP IVA

Aggregati	Fonte dei dati
IVA di competenza economica (IVAEC): • IVA lorda, rimborsi e compensazioni; • Aggiustamento per la competenza economica; • Variazione dello stock di crediti da portare all'annosuccessivo.	Bilancio delle Stato; Contabilità nazionale (Istat); Dichiarazioni IVA.
Base IVA dichiarata (BID): • IVAEC; • Aliquota media delle dichiarazioni	Calcolo dell'Agenzia delle entrate Dichiarazioni IVA.
Base IVA potenziale (BIT): • Consumi delle famiglie (HC); • Investimenti della Pubblica amministrazione (GGI); • Consumi intermedi della Pubblica amministrazione (GGIC); • Consumi intermedi delle imprese market (MEIC) • Specifiche voci di investimenti per le imprese market (MEI) • Tassi di esenzione per gruppo NACE e per prodotto	Dati di contabilità nazionale ed indagine Istat sui bilanci di famiglia. Istat, Conto consolidato della Pubblica amministrazione. Istat, Conto consolidato della Pubblica amministrazione. Dati di Contabilità nazionale per divisione Nace. Dati di Contabilità nazionale per tipologia di investimenti. Base di calcolo risorse proprie IVA (per HC, GGIC, GGI) Dichiarazioni IVA (MEIC, MEI).
IVA potenziale (IVAT): Aliquote di legge per tipologie di prodotti.	Base di calcolo risorse proprie IVA

La base IVA potenziale (BIT) è calcolata coerentemente con le classificazioni e le definizioni sancite dalla legislazione, applicate ai dati della Contabilità nazionale Istat. Questi ultimi possono essere raggruppati nelle seguenti 5 macro categorie:

- Consumi delle famiglie (261 voci di spesa);
- Investimenti della Pubblica amministrazione (12 voci di spesa);
- Consumi intermedi della Pubblica amministrazione (17 voci di spesa);
- Consumi intermedi delle imprese (58 settori di attività economica);
- Specifiche tipologie di investimenti delle imprese *market* (ad esempio autoveicoli).

Ai fini IVA, sia le Amministrazioni pubbliche che offrono servizi non di mercato (la predominante parte dei servizi pubblici lo sono), sia specifici segmenti di mercato delle imprese, agiscono come consumatori finali quando non recuperano l'imposta.

Le imprese di mercato non possono recuperare l'IVA in due situazioni: la prima è dovuta al tipo di merce acquistata, indicata come "indetraibilità oggettiva"; la seconda, indicata come "soggettiva", è legata al tipo di attività: imprese che vendono beni e servizi esenti non possono recuperare l'IVA pagata per gli acquisti "afferenti" tali operazioni.

Per la quantificazione di tali grandezze, si parte dall'assunto che i costi intermedi di CN (prezzi base) siano separabili in diverse componenti, di cui alcune sono note, altre vengono determinate sulla base di quote caratteristiche per ogni divisione di attività economica, determinate partendo da alcuni campi della dichiarazione annuale IVA. Tali rapporti, applicati all'aggregato dei costi intermedi netti noti, permettono di esploderlo nelle componenti rimanenti.

Ciascuna voce compresa nei punti da 1) a 5), rappresenta il generico aggregato di Contabilità nazionale indicate con, NAg , nel Paragrafo A.2 (si veda equazione [2.4]). Pertanto, applicando a ciascun NAg la procedura descritta nel Paragrafo A.2, formule da [2.3] a [2.7], si arriva a calcolare $BITg$. La corrispondente imposta $IVATg$ è calcolata moltiplicando $BITg$ per l'aliquota τ_g , formule [2.9a] e [2.9b].

Disponendo di $BITg$ e di $IVATg$, per ciascun g , è possibile calcolare una aliquota media ponderata, AMT, che rappresenta l'aliquota implicita IVA del sistema nell'ipotesi di completa *compliance* fiscale. AMT si ottiene tramite la seguente formula

$$AMT = \frac{IVAT_{wout}}{BIT_{wout}} = \sum_{g=1}^n \tau_g \frac{BITg_{wout}}{\sum_{g=1}^n BITg_{wout}} = \frac{IVAT_{wout}}{BIT_{with}} \quad [3.1]$$

Per ultimare il calcolo del *gap* è necessario calcolare l'imposta effettivamente versata, IVAEC, e la base coerente con essa.

IVAEC è calcolato secondo un criterio di competenza economica più stringente rispetto alle regole dettate dall'Eurostat ed adottate in Italia per calcolare i flussi di finanza pubblica. L'adozione di tale criterio è essenziale per allocare correttamente il *gap* in ciascun anno di riferimento. A tal fine IVAEC si deve riferire al gettito che scaturisce dalle transazioni, gravate di imposta, effettuate nell'anno solare di riferimento.

La formula adottata per calcolare IVAEC è la seguente¹⁵:

$$\text{IVAEC} = \text{IVA lorda da adempimento spontaneo} - (\text{Rimborsi} + \text{Compensazioni}) - \text{Aggiustamenti per competenza giuridica} - \text{variazione dello stock di crediti da portare all'anno successivo}^{16}$$

[3.2]

A destra del segno di uguaglianza della [3.2] troviamo le seguenti grandezze:

- A. IVA lorda da adempimento spontaneo = IVA versata spontaneamente dai contribuenti a seguito di operazioni svolte sul mercato nazionale o su merci importate; l'ammontare si indica come lordo in quanto non considera le somme richieste a rimborso, o in compensazioni, dai contribuenti; si tratta di somme da adempimento spontaneo poiché esclude le somme raccolte a seguito dell'attività di accertamento o tramite condoni;
- B. Rimborsi + Compensazioni = rimborsi richiesti e le compensazioni effettuate nell'anno;
- C. Aggiustamenti per competenza giuridica = correzioni per tenere conto degli sfasamenti temporali dei pagamenti¹⁷;
- D. Variazione nello stock di crediti da portare all'anno successivo = è una residua di IVA detraibile non impiegata nelle liquidazioni periodiche, né richiesta a rimborso, né portata in compensazione e che ogni anno i contribuenti possono annotare nella dichiarazione IVA in aggiunta allo stock preesistente. Tale importo potrà essere utilizzato l'anno successivo, o in compensazione o richiesto a rimborso; la variazione complessiva di questo stock misura l'incremento/decremento del credito IVA che è stato generato nel sistema economico in un determinato anno.

IVAEC differisce da quella calcolata dagli istituti statistici europei, in accordo con gli standard previsti dal SEC, prevalentemente per due ragioni: nella voce a) esclude le somme recuperate tramite accertamento, aggiunge la correzione della voce d) che non è considerata¹⁸.

Per ottenere la base imponibile IVA coerente con IVAEC (BID), si divide quest'ultima per un'aliquota media calcolata sulla base delle dichiarazioni fiscali, τ_d , si veda formula [2.11].

τ_d è calcolata come media ponderata dell'aliquota applicata sulle importazioni di beni e servizi, τ_{dimp} , e quella sulle transazioni interne, τ_{dom} . In termini formali:

$$\tau_d = \tau_{dimp} \cdot w_{imp} + \tau_{dom} \cdot w_{dom} \quad [3.3]$$

dove τ_{dimp} e τ_{dom} sono aliquote implicite IVA calcolate sui dati delle dichiarazioni fiscali e dove w_{imp} e w_{dom} sono i rispettivi pesi, uguali a:

¹⁵ Si veda anche Rodrigues (2015).

¹⁶ Al fine di richiedere il rimborso o la compensazione nell'anno successivo, i contribuenti devono indicare tale ammontare in uno specifico rigo della dichiarazione.

¹⁷ La correzione definita in ambito EU, coerentemente con quanto stabilito dal regolamento SEC.

¹⁸ È opportuno tenere in considerazione queste diversità quando si confronta la stima del *gap* italiano con quelle elaborate in ambito internazionale, si veda, ad esempio, CASE - CPB (2013-2016).

$$w_{imp} = \frac{\frac{IVAEC_{imp}}{\tau_{dimp}}}{\frac{IVAEC_{imp}}{\tau_{dimp}} + \frac{IVAEC_{dom}}{\tau_{dom}}}$$

$$w_{dom} = \frac{\frac{IVAEC_{dom}}{\tau_{dom}}}{\frac{IVAEC_{imp}}{\tau_{dimp}} + \frac{IVAEC_{dom}}{\tau_{dom}}}$$

Con $IVAEC_{imp} + IVAEC_{dom} = IVAEC$

Dalla procedura è pertanto possibile derivare tre differenti aliquote implicite IVA: AMT, formula [3.1], e l'aliquota IVA che si registrerebbe in caso di perfetta compliance; $\tau_d = ALBID$, formula [3.3], e l'aliquota IVA che risulta dalle dichiarazioni fiscali e $ALBIND = IVAEV/BIND$ rappresenta l'aliquota IVA che graverebbe sulle transazioni occultate al Fisco.

L'evidenza empirica mette in luce che sussiste, regolarmente, la seguente disuguaglianza:

$$ALBID \leq AMT \leq ALBIND$$

Ciò è dovuto al fatto che maggiore è l'aliquota legale IVA, più alta è la quota di transazioni evase.

I.3 STIMA DEL GAP IVA: METODOLOGIE A CONFRONTO

La Commissione Europea (CE) pubblica¹⁹ annualmente la stima del *gap* IVA in tutti i Paesi membri. L'approccio adottato è di tipo top-down in cui il *gap* IVA è dato dalla differenza tra l'IVA potenziale teorica e l'ammontare di imposta effettivamente raccolta e si basa sui dati della Contabilità nazionale, come la tavola delle risorse e degli impieghi (*SUT - Supply and Use Table*); ciò comporta sia dei benefici, in termini di comparabilità delle stime tra Paesi, sia dei costi, in termini di diversa affidabilità e qualità a livello nazionale.

Negli ultimi anni, non si registrano variazioni rilevanti della metodologia di calcolo, anche se, a fini di comparabilità con le stime prodotte dalle amministrazioni fiscali nazionali, la CE ha affiancato alle stime ufficiali anche delle *alternative estimates* che tengono conto di alcune specificità nazionali (e.g. Italia e Spagna nel 2019).

L'obiettivo di questo paragrafo è quello di fornire una rappresentazione delle differenze metodologiche esistenti tra le stime pubblicate dalla CE nel Report annuale di "*Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*" e quelle prodotte e pubblicate nella "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" dall'Agenzia delle entrate (AdE).

Metodologia di calcolo a confronto

In estrema sintesi²⁰, la metodologia top-down prevede che l'evasione nella base (BIND) sia data dalla seguente relazione:

$$BIND = BIT - BID \quad [1]$$

¹⁹ Le stime vengono effettuate da CASE (Center for Social and Economic Research, Warsaw).

²⁰ Si veda l'Appendice metodologica per maggiori dettagli.

Ovvero, sottraendo alla base potenziale (BIT) quella dichiarata (BID) si ottiene una misura della base imponibile sottratta agli obblighi di legge (*gap* di base IVA).

Il *gap* calcolato in termini di imposta permette di avere una misura più accurata dell'impatto che il *gap* ha sui saldi di finanza pubblica. Applicando alla BIT le aliquote di legge è possibile calcolare l'imposta potenziale che sarebbe generata dal sistema in assenza di evasione (IVAT). Sottraendo a quest'ultima l'IVAEC risulta agevole quantificare l'ammancio per le casse dello Stato, cioè l'IVA non versata (IVANV), ovvero il vero e proprio *gap* IVA. Dal rapporto tra IVANV e IVAT si ottiene un indicatore di *compliance* relativo all'imposta, che comprende sia l'imposta non dichiarata correttamente al fisco sia la parte dichiarata e non versata.

La BID, ovvero la Base Imponibile Dichiarata, coerentemente con le norme adottate in sede comunitaria, deriva dall'IVA di competenza economica²¹. Per ottenere tale aggregato si parte dal gettito IVA al lordo delle rettifiche indotte dai rimborsi e dalle compensazioni. Tenendo conto di queste correzioni e dell'aggiustamento dovuto allo slittamento tra il criterio di competenza giuridica e quello economico dell'imposta, si giunge all'IVA di competenza economica.

Nella definizione dell'IVA versata si rileva la prima e determinante differenza tra la metodologia di calcolo della CE e quella adottata dall'AdE. Infatti, in Italia, il flusso di finanza pubblica è rappresentato dall'IVA effettiva di competenza (IVAEC). Questo aggregato è ottenuto sottraendo all'IVA di competenza economica la variazione dello stock di crediti, per ottenere una rappresentazione dell'IVA effettiva di competenza (IVAEC) coerente con i criteri di contabilizzazione dei Conti nazionali (utilizzati nel metodo top-down). Con il termine *stock* di crediti si definisce l'ammontare di crediti che il contribuente può traslare all'anno di imposta successivo a quello della dichiarazione, indicato nell'apposita riga del quadro IVA. La variazione dello *stock* di crediti da un anno all'altro rappresenta esattamente l'ammontare di IVA detraibile non portata in detrazione nelle liquidazioni periodiche, né richiesta a rimborso né a compensazione entro l'anno.

Inoltre, un'ulteriore differenza riscontrabile nel calcolo dell'IVA versata è dovuta all'inclusione, nel caso della CE, dei proventi derivanti dall'attività di accertamento, che non vengono considerati, invece, nel calcolo dell'IVAEC.

Riassumendo, le seguenti equazioni mostrano il metodo di calcolo rispettivamente di CE ($IVAV_{CE}$) e AdE ($IVAEC_{AdE}$) relativamente all'IVA dichiarata:

$$IVAV_{CE} = IVA \text{ lorda} + \text{accertamento} - \text{rimborsi} - \text{compensazioni} - \text{slittamento} \quad [2]$$

$$IVAEC_{AdE} = IVA \text{ lorda} - \text{rimborsi} - \text{compensazioni} - \text{slittamento} - \Delta \text{stock crediti} \quad [3]$$

Nel medio periodo, le stime effettuate con i due diversi aggregati di gettito, tendono a coincidere, pur presentando degli sfasamenti temporali che possono assumere un'entità rilevante²². Per evitare tali problemi, la CE presenta anche annualmente delle *alternative estimates* che si differenziano per l'inclusione delle informazioni relative allo stock di credito e all'esclusione dei proventi derivanti dall'attività di accertamento. Queste stime permettono una comparabilità tra le due istituzioni preposti alla stima del *gap*.

Per il calcolo della Base Imponibile Teorica (BIT) non si riscontrano differenze metodologiche rilevanti e/o sistematiche nel tempo, anche se valori diversi di IVA potenziale vengono riscontrati annualmente. La fonte dei dati utilizzata in larga parte è la stessa trattandosi di dati di Contabilità nazionale; tuttavia, la non perfetta corrispondenza tra le componenti dell'IVA potenziale (ad esempio, consumi delle famiglie, conti della protezione sociale) non permette un raffronto puntuale delle macro-voci. Nell'ultimo biennio si è osservato uno scostamento tra le due BIT corrispondente a differenti metodologie di calcolo della componente di IVA potenziale da sottrarre ai

²¹ La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95 e successive modificazioni.

²² La Tabella I.3.1 riporta i flussi che concorrono alla formazione del gettito IVA di competenza. In particolare, le colonne 2 e 5 mostrano l'aggregato di IVA di competenza economica e IVA effettiva di competenza, mentre la colonna 4 la variazione dello stock di crediti.

consumi finali e legata all'attività di contribuenti in regime di vantaggio non tenuti al versamento dell'imposta, quali i minimi e i forfetari.

Sia la CE che l'AdE provvedono annualmente ad aggiornare e revisionare l'intera serie storica della BIT e della BID. Le revisioni possono essere dovute ad aggiornamenti nei dati di Contabilità nazionale pubblicati dall'Eurostat, nel Calcolo delle Risorse Proprie IVA, oppure nella revisione dei parametri che influiscono sull'IVA potenziale; queste revisioni, impattano tanto le stime pubblicate dalla CE, quanto quelle prodotte dall'Agenzia delle entrate.

Risultati a confronto

La Tabella I.3.1 mostra il confronto tra l'imposta dichiarata e l'imposta teorica calcolati dalla CE e dall'AdE per il periodo 2015 - 2019 e pubblicati nel 2020²³.

TABELLA I.3.1: CONFRONTO NELLE COMPONENTI DEL GAP IVA. ANNI 2015 – 2019, VALORI IN MILIONI DI EURO					
Commissione Europea – CASE					
	2015	2016	2017	2018	2019
IVATce	139.703	140.400	142.939	144.772	146.855
IVAVce	100.345	102.086	107.576	109.333	111.793
GAP IVA	39.358	38.314	35.363	35.439	35.062
GAP IVA % iva potenziale	28,2%	27,3%	24,7%	24,5%	23,9%
Agenzia delle entrate					
	2015	2016	2017	2018	2019
IVATade	132.429	133.776	135.562	138.731	138.449
IVAEcade	96.543	98.188	98.638	105.471	110.509
GAP IVA	35.887	35.588	36.923	33.259	27.940
GAP IVA %	27,1%	26,6%	27,2%	24,0%	20,2%
Differenze tra CE e AdE					
	2015	2016	2017	2018	2019
IVATce – IVATade	7.274	6.624	7.377	6.041	8.406
IVAVce – IVAEcade	3.802	3.898	8.938	3.862	1.284
GAP IVA(ce-ade)	3.471	2.726	-1.560	2.180	7.122
GAP IVA % (ce-ade)	1,1%	0,7%	-2,5%	0,5%	3,7%

Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, Annual Report 2020*; Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributive, ed. Novembre 2020.

La Tabella I.3.1 mostra una differenza sistematica positiva sia per l'IVA teorica che per l'IVA versata. Ovviamente tali discrepanze si ripercuotono sul *gap*. Nonostante questo, il trend delle due propensioni è simile ad eccezione del 2017 e del 2019. La notevole discrepanza del 2019, anche in termini di *gap* in valore assoluto (circa 7 miliardi), è riconducibile alla provvisorietà dei dati utilizzati da entrambe le istituzioni, per cui non verrà approfondito in questa sede. Interessante, invece, è la divergenza del 2017 guidata dal picco nella differenza di IVA versata, come calcolata da CE, e di IVAEC, come calcolata da Ade, che implica un'inversione di tendenza nell'andamento del *gap*. Come spiegato nel paragrafo precedente (vedi equazione [2] e [3]), la differenza di calcolo è legata all'inclusione (esclusione) della variazione dello stock di credito e dei proventi dell'accertamento. Per questo motivo, si riporta di seguito il calcolo dell'IVAEC alternativa, ovvero coerente con l'aggregato utilizzato da CE:

$$IVAV_{alternativa} = IVAEC_{ade} + accertamento + \Delta stock\ crediti \quad [4]$$

La Tabella I.3.2 mostra che l'utilizzo dell'aggregato $IVAV_{alternativa}$ permette di avere una discrepanza trascurabile tra i due aggregati che determinano l'IVA dichiarata (versata), mentre permane la differenza in termini di *gap* riconducibile alle discrepanze nel calcolo dell'IVA potenziale.

²³ Ci si riferisce, in particolare a *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, Annual Report 2019*; Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributive, ed novembre 2020.

TABELLA I.3.2: CALCOLO DELL'IVA VERSATA "ALTERNATIVA", COERENTE CON EQ. [4]. ANNI 2015 – 2019, VALORI IN MILIONI DI EURO

	2015	2016	2017	2018	2019
Delta stock crediti	853	852	4.522	-743	-3.598
$IVAV_{altern}$	99.782	101.673	106.572	109.032	111.418
$IVAV_{CE} - IVAV_{alternativa}$	563	413	1.004	301	375
GAP alternativo	32.648	32.103	28.990	29.699	27.031
GAP IVA %new	24,7%	24,0%	21,4%	21,4%	19,5%

Tuttavia, il vantaggio di utilizzare la stima di $IVAV_{alternativa}$ permette di ottenere valori di *gap* che presentano un andamento simile nel trend (vedi Tabella I.3.3). Infatti, le serie di $IVAV_{CE}$ e di $IVAV_{alternativa}$ registrano la stessa variazione sia in termini di segno che di impatto nel 2017, mentre nello stesso anno la serie ufficiale dell'Agenzia delle entrate presenta scostamenti leggermente positivi (+0,63 pp), spostando il recupero di *compliance* all'anno successivo (Tabella I.3.3).

TABELLA I.3.3: DIFFERENZE IN TERMINI PERCENTUALI TRA LE SERIE STORICHE DEL GAP %. ANNI 2016-2019

	2016	2017	2018	2019
diff y-o-y CE	-0,88	-2,55	-0,26	-0,60
diff y-o-y Ade	-0,50	0,63	-3,26	-3,79
diff y-o-y Ade(alternativo)	-0,66	-2,61	0,02	-1,88

La traslazione nel tempo della riduzione del *tax gap* dal 2017 (CE) al 2018 (Ade) è dovuta alla mancanza dello stock di credito nel calcolo del *gap* della CE. Lo stock di credito, difatti, subisce una forte riduzione nel 2018 - 2019, come evidenziato dalla Tabella I.3.2.

I.4 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP IRAP

Introduzione

L'IRAP, Imposta Regionale sulle Attività Produttive, è caratterizzata da un'ampia platea di contribuenti (circa 3,5 milioni) e, essendo rivolta agli operatori economici che operano dal lato dell'offerta produttiva, permette di analizzare i fenomeni per settore di attività economica. È inoltre ripartita regionalmente in modo analogo agli aggregati di contabilità nazionale (CN), ed è quindi adatta per le analisi territoriali del *gap*.

L'Agenzia delle entrate calcola regolarmente il *gap* IRAP dal 2002²⁴. Le stime sono state pubblicate in diversi documenti istituzionali, tra i quali il rendiconto annuale della Corte dei Conti e l'Allegato alla nota di aggiornamento del documento di economia e finanza.

I principali aspetti della metodologia sono stati pubblicati prima sulla collana «Documenti di Lavoro dell'Ufficio Studi», poi su «Argomenti di discussioni», entrambe disponibili sul sito internet dell'Agenzia delle entrate. I metodi di calcolo sono stati affinati nel corso del tempo, con l'obiettivo di applicare al meglio la normativa fiscale ai dati di contabilità nazionale.

Nel corso del 2016 si è condotta una revisione straordinaria dettata principalmente dalle nuove serie di contabilità nazionale prodotte in accordo con i nuovi standard internazionali (SEC2010)²⁵. Oltre alle revisioni dovute alla variazione nei dati di base, sono state apportate anche delle innovazioni metodologiche grazie alla proficua collaborazione con l'ufficio di Contabilità Nazionale e la Direzione Centrale per le Statistiche Economiche ISTAT.

Nei paragrafi seguenti si definiscono i macro-aggregati (fiscali e di contabilità nazionale) di riferimento, poi si descrivono gli interventi di integrazione necessari alla definizione degli stessi, infine si riportano i dettagli relativi alla metodologia seguita per il passaggio dalla base evasa all'imposta.

²⁴ A proposito si veda: Braiotta et al. (2015), Braiotta et al (2013), Pisani (2014), Pisani S., Polito C (2006), Liberati et al (2002).

²⁵ Si veda Eurostat (2010)

Aggregati di riferimento

L'aggregato cardine di riferimento nella stima del *gap* IRAP è la Produzione lorda (PL). La PL corrisponde al valore aggiunto al costo dei fattori armonizzato con la legislazione fiscale; è un aggregato diverso rispetto alla base imponibile in quanto contiene il costo del lavoro e l'utile di impresa e, pertanto, fornisce un'indicazione indiretta del *gap* sulle altre imposte dirette.

Dal valore aggiunto al costo dei fattori (VACF) di CN si estrae la Produzione Lorda Potenziale (PLP). La PLP è la misura del VACF più omogenea con la PL riportata in dichiarazione. Mentre la PL riflette la realtà economica dichiarata dai contribuenti, la PLP offre una rappresentazione esauriente della realtà economica complessiva, cioè comprensiva anche della componente occultata al fisco. Se definito in maniera corretta, sterilizza gli effetti normativi (aliquote agevolate, deduzioni ecc.) che possono portare a distorcere il confronto tra dati statistici e dati fiscali. Dal confronto tra PLP e PL si ottiene una stima della base imponibile non dichiarata (PLND):

$$PLP-PL=PLND$$

Integrazione tra i dati IRAP e quelli di CN

L'unità elementare di analisi

La principale differenza che esiste tra i dati IRAP e quelli di CN è riconducibile al diverso criterio utilizzato nell'identificazione della unità elementare di analisi; la Contabilità Nazionale, infatti, si avvale del concetto di Unità di Attività Economica Locale (UAEL), mentre le dichiarazioni IRAP utilizzano il concetto di impresa. Come è noto l'impresa si definisce come l'esercizio professionale di un'attività economica avente il fine della produzione e dello scambio di beni e servizi. Nella maggior parte dei casi le imprese svolgono più di un'attività e, al fine di evidenziare le relazioni tecnico-economiche, in contabilità esse devono essere disgiunte. Ciò si ottiene utilizzando il concetto di UAEL che raggruppa tutte le parti dell'impresa che si trovano in un'unica sede e concorrono all'esercizio di un'attività al livello di classe (4 cifre). Pertanto, per le imprese che esercitano diverse attività si creano delle discrepanze poiché, ai fini dell'IRAP si classificano secondo l'attività prevalente, mentre in CN vengono suddivise in base alle singole attività economiche svolte.

Al fine di correggere tali differenze si è fatto ricorso ai dati dell'archivio statistico ISTAT FRAME-SBS²⁶. Utilizzando questa fonte è stato possibile costruire una matrice quadrata M , di 49 righe e 49 colonne, contenente il valore aggiunto classificato per impresa (sulle righe) e per unità funzionale (sulle colonne).

Dato il vettore V , di dimensioni (49,1), contenente i dati di valore aggiunto di contabilità nazionale per 49 branche di attività, si ottiene il vettore V^* contenente il valore aggiunto di CN riclassificato per impresa tramite il prodotto matriciale

$$V^* = M X V$$

Questa uguaglianza vale sotto l'ipotesi che l'unità funzionale approssimi la UAEL.

Da un'analisi dei microdati sui CF che hanno presentato dichiarazione IRAP per l'anno di imposta 2013 presenti anche nell'archivio statistico ISTAT FRAME-SBS è stato possibile costruire una matrice quadrata Q , le cui righe contengono il VA ISTAT aggregato per settore di attività economica e le cui colonne contengono il Valore della produzione IRAP aggregato per settore di attività economica.

²⁶ Il confronto è il frutto dell'attività svolta in un gruppo di lavoro congiunto ISTAT e Agenzia delle entrate.

La diagonale principale di Q misura l'ammontare di VA prodotto dalle imprese classificate analogamente da ISTAT e ADE; altrove le frequenze rappresentano l'ammontare prodotto da imprese per le quali non c'è analogia di classificazione.

Dato il vettore V^* , contenente i dati VA di CN per branche di attività, riclassificati per impresa, tramite il prodotto matriciale tra V^* e Q_n (matrice che si ottiene dopo aver normalizzato per i totali di riga Q)

$$V_{c^*} = Q_n \times V^*$$

si ottiene il vettore V_{c^*} contenente il VA di CN riclassificato per impresa e corretto per gli errori di classificazione.

Le modifiche ai dati IRAP

Per assicurare la coerenza nelle classificazioni e nelle definizioni utilizzate dall'amministrazione fiscale con quelle adottate dall'ISTAT si è reso necessario effettuare gli aggiustamenti sui dati fiscali che sono di seguito elencati.

Ammortamenti

Per quanto riguarda gli ammortamenti il confronto sul valore aggiunto evidenzia un effetto distorsivo in merito alla loro deducibilità. Dall'esame dei quadri IRAP, infatti, gli ammortamenti risultano esclusi dalla produzione lorda poiché iscritti tra le componenti negative, mentre in CN concorrono alla determinazione del valore aggiunto.

Dal momento che la definizione statistico-economica degli ammortamenti differisce sostanzialmente da quella fiscale, al fine di non introdurre una distorsione nel confronto con i dati di CN, le spese relative agli ammortamenti dichiarati dai soggetti vengono aggiunte alla PL riportata in dichiarazione, ovvero:

$$PL = \text{Componenti positive} - \text{Componenti Negative} + \text{Ammortamenti}$$

A titolo di esempio, per gli anni 2010-2014, in media l'ammontare degli ammortamenti dichiarati è stato pari a circa 113,5 miliardi di euro, il 13,2% della PL complessiva media dello stesso periodo.

GEIE e filiali di imprese estere

La seconda, correzione apportata sui dati fiscali si è resa necessaria per approssimare il concetto di residenza di Contabilità Nazionale. Il PIL, e conseguentemente il valore aggiunto, misura il reddito prodotto dalle unità residenti.

Al fine di approssimare il concetto di residenza seguito dalla Contabilità Nazionale, nei dati IRAP sono stati inclusi i Gruppi di Interesse Economico Europeo (GEIE) che hanno sede in Italia, mentre sono state escluse le filiali estere di imprese italiane (EE).

Servizi postali

Il VACF di Poste Italiane per l'attività di **servizi postali** viene classificato dalla CN nella branca di poste e telecomunicazioni, in IRAP invece in quello degli **Ausiliari del Credito**. Per non creare effetti distorsivi nel confronto tra PLP e PL questa posta, nell'aggregato di PL, viene sottratta alla branca dell'intermediazione e aggiunta a quella di Poste e Telecomunicazioni.

Il VACF di CN fuori dal campo di applicazione dell'IRAP

In questo paragrafo si illustrano le correzioni apportate ai dati di VACF al fine di renderli omogenei con quelli IRAP. Tali interventi riguardano l'esclusione dall'aggregato di CN di quelle voci che, coerentemente con la normativa fiscale, sono escluse dal campo di applicazione IRAP

(tali voci non concorrono alla determinazione della base imponibile per gli operatori economici pur partecipando alla determinazione del VACF nazionale).

Le esclusioni dall'aggregato di CN riguardano:

- **Agricoltura:** il VACF di CN di questa branca viene di fatto azzerato dal periodo di imposta 2016 in poi. Con la legge di stabilità 2016 è stata infatti prevista l'esenzione IRAP per tutto il settore agricolo, fatti salvi i produttori agricoli che svolgono attività dirette anche alla produzione di servizi (tipo agriturismi).
- **Economia illegale:** i proventi sono fuori dal campo di applicazione del tributo e si collocano nei settori del commercio e degli altri servizi.
- **Ricerca e Sviluppo** (la correzione riguarda tutti i settori); in contabilità nazionale sono considerate spese d'investimento e, quindi, concorrono a incrementare il valore aggiunto, mentre ai fini dell'IRAP sono costi intermedi riducendo la PLP.
- **Servizi domestici e mance:** i primi sono fuori dal campo di applicazione del tributo e le seconde non concorrono ad incrementare la PL.
- **Produzione per uso finale non market:** fuori dal campo di applicazione del tributo.
- **Fitti:** i fitti effettivi percepiti dalle famiglie (**branca 68**) e quelli figurativi (somme imputate alle famiglie che vivono in alloggi di proprietà, **branca 69**) non costituiscono base imponibile IRAP.
- **Diritti d'autore:** sono deducibili come costi ai fini IRAP e non vengono dichiarati da chi li percepisce. È, pertanto, necessario dedurre dai dati di CN la specifica voce.
- **Minimi e autonoma organizzazione:** il VA per settore di attività economica attribuito ai contribuenti minimi e a quelli che svolgono un'attività economica «non autonomamente organizzata» ossia un'attività in cui «non esistono capitali investiti e/o lavoro apportato da terzi che, coordinati dal titolare, consentono di produrre un reddito aggiuntivo rispetto al lavoro del titolare stesso» (D.lgs. 10/04/1998 n.137). L'Agenzia delle entrate ha approntato un'apposita stima per quantificare il fenomeno.
- **Non residenti:** il valore aggiunto generato dalle imprese non residenti alle quali è riconosciuto il presupposto di stabile organizzazione viene considerato nel VA di CN. Dal punto di vista fiscale le imprese non residenti possono avvalersi di specifici accordi internazionali per evitare la doppia imposizione fiscale. Tali accordi prevedono che «le imprese non residenti sono tassabili esclusivamente nello Stato contraente in cui è situata la sede della direzione dell'impresa». Le imprese non residenti, quindi, pur avendo stabile organizzazione in Italia, non generano PL, perché esentate dal presentare dichiarazione IRAP (ma sono presenti nel VA di CN). Si rende necessaria, pertanto, un'operazione di correzione della PLP per il VA di tali imprese presente nella banca dati FRAME-SBS. In particolare, per ciascun settore di attività economica, alla PLP va sottratto il VA di queste ultime.

Le modifiche ai dati di CN

In questo paragrafo si illustrano gli interventi di integrazione/riclassificazione di quelle voci che concorrono alla determinazione di base imponibile ma che in CN non vengono considerate o vengono classificate in maniera non coerente con quanto fatto dal lato fiscale.

Gli interventi di integrazione/riclassificazione riguardano:

- **Imposta IRAP:** il SEC classifica l'IRAP tra le imposte indirette sull'attività produttiva, conseguentemente la sottrae per calcolare il VACF. Per coerenza con il dato fiscale l'imposta versata per settore di attività economica è sommata al VACF per la determinazione della PLP da confrontare con la PL.
- **Servizi di intermediazione Finanziaria Indirettamente Misurati (SIFIM):** in CN una parte di questi servizi è considerata costo intermedio delle imprese non finanziarie. Dato che i SIFIM non sono inclusi nelle componenti negative che concorrono alla determinazione della PL, per rendere confrontabili gli aggregati, tale valore è aggiunto ai costi intermedi delle famiglie produttrici e delle società non finanziarie.

- **Servizi assicurativi:** il valore aggiunto di CN e la base imponibile IRAP delle imprese di assicurazioni si determina in maniera analoga. Tuttavia persiste una distorsione per quanto riguarda il trattamento della componente relativa ai **servizi assicurativi ramo danni**, che viene destinata da ISTAT agli impieghi intermedi delle imprese contraenti. Dato che tale imputazione non trova riscontro ai fini IRAP, tale componente viene aggiunta al VA settoriale di CN.
- **Lavoratori interinali:** le remunerazioni dei lavoratori interinali non sono base imponibile IRAP. In CN rappresentano un ricavo per le agenzie d'intermediazione (che operano nel settore servizi alle imprese) ed un uguale costo per le aziende che li utilizzano (che possono operare in tutti i settori). Tale metodo di contabilizzazione non genera distorsioni nel confronto tra gli aggregati complessivi, ma a livello di settore di attività economica (sovrastima della differenza tra PLP e PL nel settore dei servizi alle imprese e uguale sottostima nel confronto complessivo tra gli altri settori). Per tale motivo nel calcolo della PLP si sottrae il valore delle remunerazioni degli interinali dalla branca dei servizi alle imprese e si ridistribuisce proporzionalmente nelle altre branche.
- Al fine di eliminare i motivi di distorsione dovuti alle differenze nelle modalità di contabilizzazione, il VA di CN è stato corretto sostituendo il Valore Aggiunto non market con quello non market dichiarato ai fini IRAP.
- Analoga operazione, per gli stessi motivi, viene svolta per quanto riguarda la branca dell'intermediazione monetaria e finanziaria.
L'ipotesi, plausibile, alla base di queste ultime due correzioni è relativa al fatto che tali settori possono essere considerati immuni da evasione.

Analisi di coerenza sui risultati ottenuti

A seguito delle varie correzioni fin qui apportate, si possono riscontrare in alcuni casi risultati incoerenti (il dato IRAP risulta superiore a quello di CN). Tale risultato anomalo si osserva in particolare in alcune branche del settore dell'industria. Ciò fa presupporre che nelle attività dell'industria si annidino attività secondarie che non è stato possibile scorporare tramite le correzioni illustrate in precedenza. Per ovviare a tale inconveniente, si è reso necessario operare una stima alternativa dell'evasione che consiste nel sostituire, solamente nei settori in cui sono presenti dati anomali, i dati IRAP con quelli ISTAT sull'evasione da lavoro irregolare. Data la validità della stima dell'evasione per il totale dell'economia, le nuove stime così ottenute non si aggiungono alle precedenti, ma vengono compensate da diminuzioni proporzionali dell'evasione nei settori rimanenti.

Un riscontro quantitativo delle correzioni apportate

La Tabella I.4.1 riporta la quantificazione dell'impatto (assoluto e in percentuale) di ciascuna delle correzioni descritte nei paragrafi precedenti. Oltre al valore è importante considerare anche il segno. Le correzioni fatte per i SIFIM, i premi supplementari delle assicurazioni e l'imposta IRAP accrescono l'aggregato di partenza. La sostituzione del dato fiscale con quello statistico, per il settore non market e quello del credito, non ha un segno predefinito in termini di impatto sul VACF. Infatti, l'impatto è negativo se il dato di CN è maggiore di quello fiscale (come è accaduto nel 2011), positivo viceversa. Per quanto riguarda le altre correzioni (seconda parte della Tabella I.4.1), essendo tutte voci che concorrono a generare valore aggiunto, ma sono escluse dal campo di osservazione IRAP, hanno tutte un impatto negativo e vanno quindi a ridurre il VACF.

TABELLA I.4.1. RISCONTRO QUANTITATIVO DELLE CORREZIONI APPORTATE AL VALORE AGGIUNTO DI CONTABILITÀ NAZIONALE PER OTTENERE PLP

		VACF SEC 2010 (ed Sett.2016)	Impatto %
VACF		1.432.941	
+	Sifim e premi supplementari	34.759	2,4%
+	Imposta IRAP	32.669	2,3%
Δ	Non Market	-119.452	8,3%
Δ	Credito	-45.787	3,2%
		-97.811	-6,8%
-	Agricoltura (minimi e autoproduzione)	-5.173	0,4%
-	Droga e contrabbando	-11.937	0,8%
-	Prostituzione	-3.549	0,2%
-	R&S	-10.825	0,8%
-	Servizi domestici, mance e diritti d'autore	-23.987	1,7%
-	Prod. per uso finale	-1.241	0,1%
-	Fitti figurativi	-129.015	9,0%
-	Fitti effettivi	-38.306	2,7%
-	Minimi e "autonoma organizzazione"	-11.709	0,8%
-	Trasporti imprese estere	-1.816	0,1%
		-237.288	16,6%
PLP		1.097.842	76,6%

Dati in milioni di euro

Nel 2018 l'aggregato PLP è risultato pari a 1.129.678, milioni di euro che corrisponde al 73% del VACF. Questo significa che l'impatto complessivo degli aggiustamenti ha comportato una riduzione del VACF di circa il 27%.

La regionalizzazione dei dati

I dati di fonte fiscale

Un indiscutibile punto di forza della base informativa IRAP risiede nella disponibilità di informazioni a livello regionale. Nel modulo di dichiarazione, infatti, si richiede a tutte le imprese pluriregionalizzate di ripartire l'ammontare della base IRAP tra i differenti stabilimenti in base ai dati del costo del lavoro, ottenendo, in tal modo, una ripartizione territoriale analoga a quella effettuata dalla CN. Il valore aggiunto al costo dei fattori derivante dalle dichiarazioni IRAP è stato, quindi, regionalizzato utilizzando la voce "valore della produzione al netto delle deduzioni". Quest'ultima rappresenta il valore che, a livello territoriale, approssima maggiormente il valore della produzione lorda (assunto come base di calcolo del valore aggiunto fiscale). Si discosta da esso solo in virtù delle deduzioni per contributi per le assicurazioni obbligatorie, spese relative agli apprendisti, deduzioni per cooperative sociali e deduzioni per lavoratori dipendenti. L'ipotesi adottata è che queste spese presentino una distribuzione omogenea sul territorio. Per le imprese localizzate in differenti regioni, gli ammortamenti sono stati disaggregati in base al corrispondente valore della produzione.

I dati di fonte statistica

Il primo problema che si deve affrontare riguarda il fatto che a livello regionale l'Istat difonde unicamente il valore aggiunto ai prezzi base. Per realizzare il confronto con i dati IRAP è stato necessario richiedere una elaborazione ad hoc alla contabilità nazionale relativa al valore aggiunto al costo dei fattori. Inoltre, i conti regionali di CN presentano una ventunesima regione denominata extra-regio. Questa comprende, essenzialmente, la produzione delle piattaforme petrolifere marine. Il valore aggiunto corrispondente è stato assegnato alla regione prospiciente le piattaforme stesse. Inoltre, si è reso necessario riportare a livello regionale alcune delle poste correttive evidenziate per il calcolo nazionale. Tale disaggregazione è stata effettuata utilizzando degli indicatori disponibili a livello regionale, in particolare: