

L'esistenza di un sistema di controllo interno del rischio fiscale può, inoltre, fornire un adeguato supporto documentale all'Amministrazione finanziaria nella fase d'interlocuzione preventiva che, alla luce delle previsioni di cui al citato articolo 6, potrà portare al riconoscimento di benefici in termini di minori adempimenti per i contribuenti, riduzioni delle eventuali sanzioni o accesso a forme specifiche di interpello preventivo con procedura abbreviata.

Una particolare attenzione deve essere dedicata ai fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, tenendo conto delle questioni oggetto di analisi ed approfondimenti in seno all'OCSE e ad altri organismi sovranazionali, come, ad esempio, quelle rientranti nell'ambito del noto progetto "*Base Erosion and Profit Shifting*" (B.E.P.S.) che costituisce un rilevante intervento destinato a produrre significativi effetti nel contrasto dei fenomeni di erosione delle basi imponibili nazionali e di spostamento di utili in altre giurisdizioni.

Tali meccanismi, implementati da gruppi multinazionali attivi in diversi segmenti industriali e sviluppatisi in ragione della profonda mutazione del quadro economico avvenuta nell'ultimo ventennio (in cui si è passati da un'economica "fisica", dove cioè la creazione di valore si realizzava tramite lo sfruttamento di beni materiali e tangibili, all'attuale economia della conoscenza, basata sul progresso dei mezzi di telecomunicazione e sullo sfruttamento di beni immateriali, per loro natura più mobili e di più difficile individuazione e valorizzazione), mirano, in ultima analisi, a veicolare le basi imponibili verso giurisdizioni dove detti gruppi scontano un trattamento fiscale più favorevole, sia in termini di aliquote d'imposta da applicare al reddito delle società, sia in termini di regole di determinazione della base imponibile (come ad esempio nel caso di determinati flussi reddituali quali *royalties* in entrata).

Il progetto, nato dalla consapevolezza che, al fine di garantire un'efficace contrasto di detti fenomeni, sono sempre più necessarie azioni coordinate tra le Amministrazioni fiscali nazionali (anche attraverso verifiche simultanee o *joint audits*), valorizza il coordinamento e la condivisione di approcci, metodologie e informazioni utili anche al fine di aumentare la capacità, all'interno delle singole amministrazioni, di una corretta qualificazione dei fenomeni, così da poter distinguere con sempre maggior accuratezza i comportamenti leciti rispetto a forme di pianificazione fiscale aggressiva.

3.5.2. Imprese di medie dimensioni

Nell'ottica di potenziare l'attività di prevenzione e contrasto dell'evasione relativa alla platea delle imprese di medie dimensioni deve essere aggiornata la relativa mappatura, distinguendo le imprese per ambito territoriale e sviluppando approfondite e mirate analisi del rischio in grado di far emergere comportamenti fiscali effettivamente non corretti.

L'attività dovrà essere sempre più potenziata mediante l'utilizzo, in sede di selezione, di tecniche di analisi del rischio basate sull'utilizzo di applicativi informatici che consentano un efficace confronto dei dati, al fine di verificarne la coerenza.

Anche in ragione della significativa diversificazione dei soggetti appartenenti a tale segmento, saranno individuati i metodi e gli strumenti di controllo più idonei al fine di contrastare efficacemente i fenomeni di evasione e di tutelare i comportamenti corretti, inducendo, in tal modo, la *compliance*.

In relazione a tale platea, deve essere garantita la condivisione delle analisi del rischio con gli altri organi dell'Amministrazione finanziaria. Nell'analisi del rischio deve essere

riservata particolare attenzione ai fenomeni di migrazione delle imprese dalla platea dei grandi contribuenti a quella delle imprese di medie dimensioni, anche per effetto di specifiche operazioni societarie finalizzate a contrarre la loro dimensione.

Per tale tipologia di imprese deve essere potenziata l'azione di coordinamento con gli altri organi dell'Amministrazione finanziaria, con la sperimentazione di nuovi modelli di controllo mutuati dalle esperienze maturate in relazione ai grandi contribuenti, quali il tutoraggio.

3.5.3. Imprese di minori dimensioni e lavoratori autonomi

Nell'attività di prevenzione e contrasto dell'evasione relativa alla platea delle imprese di minori dimensioni e lavoratori autonomi occorre privilegiare selezioni che tengano conto di anomalie che si evidenziano in sede dichiarativa e delle situazioni di omissione della dichiarazione dei redditi.

In linea con le indicazioni fornite dall'OCSE³⁹, saranno potenziati i processi di analisi del rischio, puntando sull'utilizzo tempestivo del rilevante patrimonio informativo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria e delle informazioni di fonte terza (dati comunicati direttamente dal contribuente ovvero da altri organi dell'Amministrazione finanziaria e soggetti terzi, quali operatori finanziari, società di fornitura delle utilities, ecc.) e sulla riduzione e semplificazione degli adempimenti dichiarativi a carico dei contribuenti (ad esempio mediante l'adozione della fatturazione elettronica).

Nell'ottica del miglioramento della *compliance* dichiarativa, per i contribuenti che applicano gli studi di settore, coerentemente con le modifiche introdotte dai decreti Legge n. 98 e n. 138 del 2011, occorre attuare un'attività di analisi finalizzata all'elaborazione di nuovi indicatori di coerenza economica e di normalità economica.

L'introduzione di tali indicatori contribuirà a contrastare i fenomeni di infedeltà dichiarativa nella fase di presentazione della dichiarazione dei redditi, inducendo un prevedibile incremento dei comportamenti dichiarativi corretti e, indirettamente, quindi, della base imponibile e del relativo gettito fiscale.

I correttivi speciali introdotti negli ultimi anni per tener conto dell'avversa congiuntura economica verranno gradualmente rivisti, in funzione della ripresa.

Sarà avviata una riflessione approfondita, volta alla revisione dell'utilizzo degli studi di settore, proiettata al medio periodo e finalizzata a:

- la progressiva evoluzione dello strumento in funzione del rafforzamento della *compliance* e di una più moderna relazione tra fisco e contribuenti improntata ad un rinnovato rapporto di fiducia;
- favorire la semplificazione degli adempimenti e la conseguente correttezza dei comportamenti fiscali.

Studi di settore rinnovati possono rappresentare un efficace strumento per indicare preventivamente il potenziale risultato anche fiscale che deriva dall'impiego dei fattori della produzione e costituire un valido ausilio alle imprese per la propria crescita e la corretta gestione. Viene esaltata, in tal modo, la capacità di utilizzo dello strumento quale ausilio alla selezione dei contribuenti da sottoporre a controllo.

³⁹ Report OCSE "Together For Better Outcomes: Engaging And Involving SME Taxpayers And Stakeholders" pubblicato nel settembre 2013.

Nell'ambito dell'attuazione della delega fiscale, verrà istituito un nuovo regime forfettario per i contribuenti minimi, in sostituzione dei regimi esistenti.

Occorrerà, in sintesi, come tra l'altro accade in altri paesi europei, individuare una platea significativa di piccolissimi contribuenti per i quali deve essere fortemente semplificato l'adempimento fiscale, sia nella fase della tenuta delle scritture contabili che nell'adempimento dichiarativo, e concesso un regime impositivo di favore, in considerazione della ridotta capacità di produzione del reddito.

La differenziazione dei regimi può rappresentare uno strumento per incoraggiare le nuove generazioni nello sviluppo della imprenditorialità, per incentivare le nuove iniziative, in sostanza per favorire lo sviluppo delle imprese e la crescita dell'economia, soprattutto nei settori ad alto valore aggiunto, di tutela del patrimonio artistico e culturale del paese, delle nuove tecnologie, della *green economy*.

3.5.4. Enti non commerciali e persone fisiche

Con riguardo al comparto degli enti non commerciali, l'analisi del rischio deve essere diretta a individuare i soggetti che apparentemente si presentano come *non profit* ma in realtà svolgono vere e proprie attività commerciali.

Per quanto attiene all'attività di controllo nei confronti delle persone fisiche, l'individuazione delle posizioni a maggior rischio di evasione potrà essere più efficace attraverso il pieno utilizzo dei dati del patrimonio informativo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria (ivi compresi i dati relativi ai saldi e ai movimenti bancari, disponibili a partire dall'anno d'imposta 2011, utilizzati ai fini dell'elaborazione, con procedure automatizzate, di specifiche liste di contribuenti).

Nell'ambito del controllo delle persone fisiche, anche ai fini della piena ed efficace attuazione delle nuove disposizioni in materia di accertamento sintetico (articolo 38, commi quarto e seguenti del d.P.R. n.600/73 e D.M. 24 dicembre 2012), verranno selezionate le posizioni che presentano significativi scostamenti tra reddito dichiarato e capacità di spesa manifestata.

L'esame preliminare del complessivo quadro informativo a disposizione dell'Amministrazione, riguardante il singolo contribuente, è effettuato, altresì, al fine di privilegiare, in presenza di elementi dai quali si desume il conseguimento di maggiori redditi, ovvero di specifici redditi omessi riconducibili all'esercizio di attività d'impresa o di lavoro autonomo, la rettifica analitica riferita alle singole categorie reddituali.

L'efficacia dell'azione dipende, quindi, non solo dall'accresciuto patrimonio informativo a disposizione dell'Agenzia, ma anche dalla migliorata capacità di gestione delle informazioni e dall'efficace utilizzo delle stesse.

Altrettanto determinante è il confronto con il contribuente diretto a promuovere relazioni basate sulla collaborazione e trasparenza, curando lo stile comunicativo in relazione alla fattispecie concreta.

In tale ottica e con l'obiettivo di innalzare il livello di adempimento spontaneo dei contribuenti, anche con riguardo alle apparenti incoerenze tra i redditi dichiarati e le spese sostenute nell'anno, verranno privilegiate iniziative, non riconducibili al controllo in senso stretto, volte a migliorare il rapporto con il Fisco e l'innalzamento del livello di adempimento spontaneo (c.d. *tax compliance*).

A tal fine, verranno inviate ai contribuenti apposite comunicazioni finalizzate a favorire la dichiarazione spontanea di redditi compatibili con le spese sostenute, anche dal

proprio nucleo familiare. L'adozione dello strumento tiene conto dei risultati positivi in termini di maggiori imposte versate dai destinatari delle comunicazioni inviate nel triennio 2011/2013.

Andrà ripensato il presidio generale sui più frequenti e significativi rischi di microevasione che caratterizzano generalmente la platea dei contribuenti soggetta ai controlli formali delle dichiarazioni dei redditi ai sensi dell'articolo 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 in coerenza con l'introduzione della dichiarazione precompilata.

A tal fine saranno potenziate le attività di analisi del rischio finalizzate alla definizione di criteri selettivi sempre più mirati delle posizioni da sottoporre a controllo, nell'ottica di individuare quelle maggiormente meritevoli di controllo, contemperando le esigenze di presidio dei comportamenti dichiarativi non corretti, con quelle di efficacia dell'azione.

3.6. Riscossione

Nell'ambito del processo di prevenzione e contrasto ai fenomeni evasivi, la riscossione coattiva costituisce il passaggio finale più delicato.

Lo scenario in cui l'agente della riscossione si è trovato ad operare negli ultimi anni è stato caratterizzato dal significativo mutamento del contesto economico e normativo di riferimento; in particolare la congiuntura economica ha aggravato la criticità delle posizioni debitorie di cittadini e imprese nei confronti del Fisco e si è verificato un indebolimento di alcuni degli strumenti operativi.

I risultati della riscossione relativi al 2013, per effetto delle suddette difficoltà finanziarie connesse all'acuirsi della crisi economica e per il susseguirsi delle novità normative che hanno introdotto misure di più ampio respiro per i debitori, incidendo sugli strumenti attribuiti ad Equitalia e sui relativi volumi di riscossione, hanno evidenziato una lieve contrazione.

Tale contrazione va messa in relazione anche al notevole incremento del fenomeno delle rateazioni delle cartelle di pagamento. Le modalità per pagare a rate le somme iscritte a ruolo sono state modificate dalle norme introdotte nella seconda metà del 2013 che prevedono la possibilità di ottenere un piano straordinario di rateizzazione fino a 120 rate (10 anni).

E' opportuno sottolineare come l'intento del legislatore del 1973 (D.P.R. n. 602/1973) che ha disciplinato la riscossione a mezzo ruolo, aveva lo scopo di tutelare maggiormente i crediti dello Stato attraverso una Legge speciale in deroga a quella ordinaria prevista per il recupero dei crediti di natura privatistica, mentre i recenti limiti previsti in materia di riscossione dei tributi (ad es., ipoteca iscrivibile solo per debiti superiori ad euro 20 mila, impignorabilità dell'unico immobile di proprietà del contribuente dove lo stesso risieda anagraficamente, limite di 120 mila euro di debito per poter pignorare gli altri immobili) non trovano uguale limitazione per il recupero dei crediti da parte delle Banche o dei privati in generale.

Ciò premesso, occorre tener presente che un'efficace azione di riscossione non dipende solo dal corretto funzionamento del servizio, ma anche dall'adeguatezza degli strumenti atti a garantire che la posizione creditoria dello Stato non sia significativamente deteriore rispetto a quella che la Legge riconosce al creditore privato.

In prospettiva, saranno adottati accorgimenti atti a rendere più efficiente l'azione di riscossione, attraverso l'adozione di metodi e strumenti differenziati da utilizzare in

maniera flessibile e diversificata in relazione alle varie tipologie di contribuenti e della consistenza degli importi a debito, in ragione del diverso livello di rischio per la tutela dell'interesse erariale, contemperando, al tempo stesso, le esigenze di economicità dell'azione.

Saranno, altresì, avviate opportune iniziative finalizzate ad assicurare una maggiore integrazione tra i soggetti deputati a porre in essere l'azione di riscossione e l'Ente creditore.

Va infine considerato, alla luce di quanto sopra evidenziato, che il corretto ed efficiente funzionamento del servizio di riscossione garantisce anche una funzione di deterrenza che contribuisce all'attività di contrasto all'evasione e al progressivo innalzamento del tasso di adesione spontanea agli obblighi tributari.

Capitolo 4. La Stima e il Monitoraggio dell'Evasione Fiscale

4.1. Introduzione

Le stime del “sommerso economico” elaborate e diffuse dall’ISTAT non consentono di quantificare il *gap* del gettito derivante dal non completo adempimento degli obblighi fiscali. Già nel Rapporto finale del Gruppo di lavoro sull’“Economia non osservata e flussi finanziari”, presentato a settembre del 2011 alla Commissione Finanze della Camera, si osservava che le numerose stime che vengono prodotte sulla consistenza dell’evasione fiscale (e più raramente di quella contributiva), da parte di soggetti diversi, pur trovando ampio risalto sui mezzi d’informazione, forniscono spesso dati parziali e discordanti tra loro. Pertanto, nel Rapporto si enfatizzava la presenza di un “vuoto informativo relativo alla grandezza di maggiore interesse nell’ottica sia dell’analisi dei flussi di finanza pubblica, sia degli indirizzi da intraprendere nell’attività di prevenzione e recupero dell’evasione”.

Per tale ragione, il citato Rapporto riconosceva che *una stima di natura “ufficiale”, basata su metodologie validate scientificamente, sarebbe quindi di grande utilità informativa e potrebbe servire anche per l’indirizzo delle politiche e, parallelamente, quale strumento per la loro accountability*. In conclusione, si raccomandava di pervenire a una stima ufficiale dell’evasione fiscale e contributiva, da affiancare a quella effettuata dall’ISTAT con riferimento all’economia non osservata, nella consapevolezza che la creazione di una stima del *tax gap* darebbe un forte impulso ad un’azione finalizzata al miglioramento della *compliance* fiscale e contribuirebbe a fare chiarezza sul tema dell’evasione fiscale. In linea con i risultati dell’attività del Gruppo di lavoro, l’art. 3 della Legge Delega 23/2014 (cfr. Paragrafo 1.3) delega il Governo ad istituire una apposita Commissione, incaricata di definire una metodologia di rilevazione dell’evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall’anagrafe tributaria, utilizzando criteri metodologicamente solidi, trasparenti e stabili nel tempo. I risultati della rilevazione devono essere calcolati e pubblicati con cadenza annuale.

A livello internazionale⁴⁰, esistono metodologie che consentono di costruire stime complessive del *tax gap*, come somma dei *gap* riferibili ai singoli tributi; ciò consente di indagare i differenti meccanismi evasivi ed elusivi collegati a ciascun tributo, nonché le caratteristiche dei soggetti passivi impegnati nel versamento dell’imposta.

Il *tax gap* è misurato come differenza tra le basi imponibili potenziali, desunte dagli aggregati di contabilità nazionale, e le basi imponibili dichiarate. Se il *tax gap* intende fornire una stima dell’evasione, cioè della differenza tra i tributi che lo Stato effettivamente incassa e quello che avrebbe dovuto incassare nel caso di perfetto adempimento fiscale, occorre depurare le basi imponibili potenziali dagli effetti delle misure di esenzione, agevolazione e riduzione delle imposte (cosiddette *tax expenditures*) che riducono legalmente le basi imponibili potenziali. Il *tax gap* così misurato rappresenta comunque un concetto più ampio rispetto a quello di evasione fiscale, poiché include non solo le somme intenzionalmente occultate al fisco (cioè l’evasione in senso stretto) ma anche quelle non dichiarate a seguito di errori nella

⁴⁰ Australian Taxation Office, (2012), Danish Tax and Customs Administration, (2006), European Commission (2011), HM Revenue & Customs (2010), IRS (2012), Swedish National Tax Agency (2008).

compilazione della dichiarazione o per insolvenza dei contribuenti. L'entità del *tax gap* fornisce una misura della non *compliance* fiscale.

L'individuazione delle tre componenti del *gap* ha una ricaduta sulle considerazioni di *policy*. Per ridurre il fenomeno occorre, infatti, impiegare differenti leve: l'attività di prevenzione e contrasto per l'evasione intenzionale (si veda il capitolo 3), la semplificazione e l'offerta di servizi innovativi (come ad esempio le dichiarazioni precompilate) per intercettare gli errori nella compilazione delle dichiarazioni ed interventi economici ad ampio spettro per fronteggiare le crisi di liquidità.

Mutuando le esperienze maturate dalle migliori pratiche internazionali, l'Amministrazione Fiscale italiana ha iniziato ad approntare una stima del *tax gap* che include le maggiori imposte: IRES, IRPEF da imprese e lavoro autonomo, IVA e IRAP. Una versione preliminare di tali stime è stata già presentata nell'Allegato II della Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza 2013.

Il capitolo è così articolato: nel paragrafo 2 si illustrano i principali risultati ottenuti dalla stima del *tax gap* e aggiornati al 2012; la sezione successiva è dedicata ai confronti internazionali limitatamente al *gap* relativo all'IVA; nell'ultima parte si illustrano dei metodi per verificare l'impatto dei principali strumenti di *policy* sulla dinamica della *compliance*.

L'esposizione è strutturata in modo tale da includere nel corpo del testo i concetti salienti e i principali risultati, rinviando a specifici allegati gli aspetti metodologici.

4.2. La misurazione del *tax gap*

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

Per quanto attiene il primo aspetto, occorre distinguere il momento della produzione da quello del consumo. Si pensi, ad esempio, alla situazione italiana dove esistono delle zone ad alta vocazione turistica ed altre con una elevata concentrazione produttiva. Le tipologie di *gap* delle due aree risulteranno essere molto differenti tra loro. Altrettanto rilevanti sono le caratteristiche normative del tributo. Si consideri, ad esempio, il caso dell'IVA, in cui l'evasione non si limita unicamente ad azzerare il tributo dovuto, ma può anche dar luogo a rimborsi d'imposta.

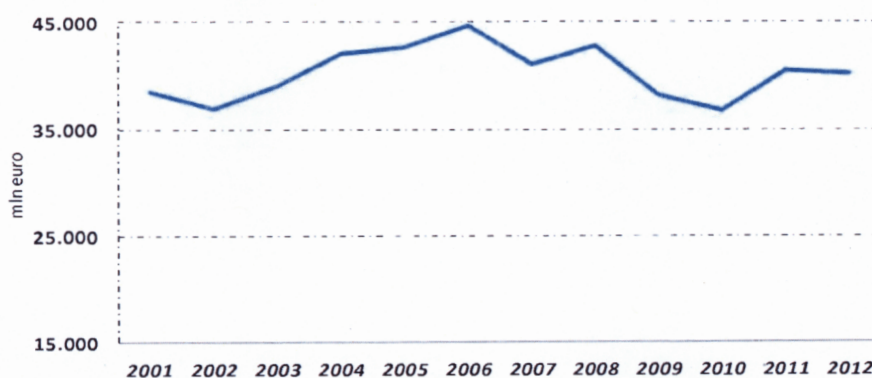
Per cogliere tali differenziazioni il *gap* è stato stimato per quattro macro-tipologie di imposta: IRES, IRPEF da imprese e lavoro autonomo, IVA e IRAP. Si tratta pertanto di una stima non esauriente rispetto al *gap* totale in quanto mancano altre tipologie di tributi e la parte contributiva.

4.2.1. Il *gap* IVA

Nella Figura 4.2.1.1. è riportata la serie storica dei valori del *gap* IVA dal 2001 al 2011.⁴¹ Tale valore oscilla in un intervallo compreso tra i 35 e i 45 miliardi di euro.

⁴¹ Nell'Allegato A4 sono illustrati gli aspetti metodologici.

Figura 4.2.1.1
Ammontare assoluto del *gap* IVA



Ai fini di un'indicazione della consistenza del fenomeno, l'imposta sottratta agli obblighi fiscali è posta in relazione all'imposta potenziale (Figura 4.2.1.2), ovvero quella che teoricamente si incasserebbe se si assolvesse in modo perfetto agli obblighi fiscali. Questo indicatore esprime la propensione alla non *compliance*. Ovviamente tale percentuale non potrà essere mai azzerata, come obiettivo di medio periodo si potrebbe ipotizzare di allinearla alla media dei paesi europei, che oscilla tra il 18% e il 20% (si veda paragrafo 4.3).

La Figura 4.2.1.2 mostra un chiaro andamento altalenante che presenta punti di minimo relativo negli anni, 2002 e 2007, e il minimo assoluto nel 2010. Il punto di massimo assoluto della serie si colloca nel 2004. Nel decennio osservato sono evidenti due sottoperiodi: il primo, dal 2000 al 2006, presenta un tasso medio che si colloca sistematicamente su valori superiori al 34% ed il secondo, dal 2007 al 2012, caratterizzato da tassi medi sensibilmente più bassi.

Nel 2011 il gap percentuale (figura 4.2.1.2) cresce e tale effetto sembrerebbe dovuta al prevalere degli effetti indotti dalle difficili condizioni economiche riconducibili a:

- a) l'acuirsi delle difficoltà finanziarie nazionali che, a partire dall'agosto 2011, hanno prodotto un forte rallentamento del credito alle imprese e alle famiglie e una conseguente difficoltà di ripristino dell'equilibrio del sistema. Il clima di incertezza e di sfiducia ha costituito il terreno favorevole per l'aumento di pratiche evasive da parte dei contribuenti (come ad esempio l'esportazione di capitali all'estero);
- b) l'incremento della aliquota ordinaria dell'IVA, passata dal 20% al 21%. E' possibile che un tale aumento tenda a produrre, mediante la crescita della pressione fiscale effettiva, un innalzamento del tasso di evasione specie in un contesto di forte contrazione della domanda interna.

Figura 4.2.1.2
Ammontare assoluto del *gap* IVA rapportato all'IVA potenziale (*gap* percentuale)



4.2.2. Il *gap* delle principali imposte

Nella Figura 4.2.2.1 è illustrato l'ammontare assoluto del *tax gap* relativo a IVA, IRES, IRPEF sulle imprese e sul lavoro autonomo e IRAP, calcolato come media di due periodi: 2001-2006 e 2007-2012.⁴² Tra i due periodi considerati si è registrato un decremento pari al 2,29%, che ha fatto attestare il valore delle imposte sottratte a tassazione, nella media degli anni 2007-2012, a circa 91 miliardi di euro.

Più interessante è osservare come tale ammontare si ripartisca tra le diverse aree geografiche del Paese. Per i dati più recenti, sempre dalla Figura 4.2.2.1, si osserva che il *tax gap* ammonta a circa: 47,6 miliardi al nord (pari al 52% del totale, rispettivamente 30 miliardi al nord ovest e 18 al nord est), 24 miliardi al centro (26%) e 19,8 miliardi al sud (22%).

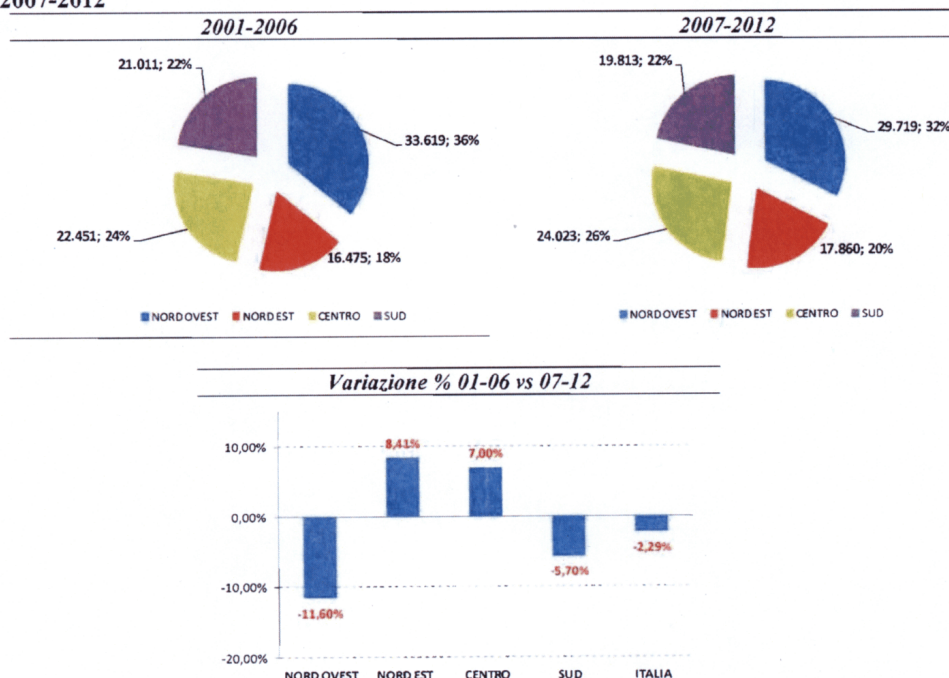
Tale ripartizione è influenzata anche dalla distribuzione territoriale del reddito nazionale, e, a parità di altre condizioni, tende a concentrarsi maggiormente nelle aree del nord dove si concentra anche la quota maggiore di valore aggiunto prodotto dal Paese. Il PIL, al netto del settore pubblico, infatti, si distribuisce per il 56% al nord, rispettivamente 33% nord ovest e 23% nord est.

Le aree geografiche non hanno contribuito in modo omogeneo alla variazione del *gap*, infatti, al nord ovest si è registrata la contrazione maggiore (11,6%) associata ad una decrescita del sud (5,7%). A queste si contrappone una crescita sia nel nord-est sia nel centro (rispettivamente 8,4% e 7%).

⁴² Nell'Allegato A5 sono illustrati gli aspetti metodologici.

Figura 4.2.2.1

Tax Gap relativo a IVA, IRES, IRPEF imprese-lavoro autonomo e IRAP: valori assoluti, composizione percentuale e variazioni percentuali per macroaree. Periodi 2001-2006 e 2007-2012



La Tabella 4.2.2.1 illustra la scomposizione del *tax gap* per macro tipologie di imposte. Nella media dell'ultimo periodo si osserva che le mancate entrate per il 48,4% sono relative a IRES e IRPEF imprese-lavoro autonomo (pari a circa 44 miliardi) e per il 43,7% all'IVA (circa 40 miliardi). Il *tax gap* dell'IRAP si attesta su un valore di 7 miliardi, anche in virtù del minore gettito imponibile potenziale.

Tabella 4.2.2.1

Disaggregazione del Tax Gap per macro tipologie di imposte Periodi 2001-2006 e 2007-2012

Tax Gap Imposta	Media 2001-2006	Media 2007-2012
IVA	40,661	39,937
IRPEF+IRES	45,253	44,238
IRAP	7,642	7,240
Totale	93,556	91,415
<i>Totale / PIL netto PA</i>	<i>8,10%</i>	<i>7,01%</i>

Valori in miliardi di euro

La dinamica del *tax gap* è influenzata anche dall'andamento economico generale. Per sterilizzare tale effetto, nella Tabella 4.2.2.1, il totale del *gap*, al netto della branca della Pubblica Amministrazione, è stato rapportato al PIL. Anche in questo caso si registra una contrazione: infatti, tale percentuale passa dal 8,10%, degli anni 2001-2006, al 7,01%, dell'ultimo sottoperiodo.

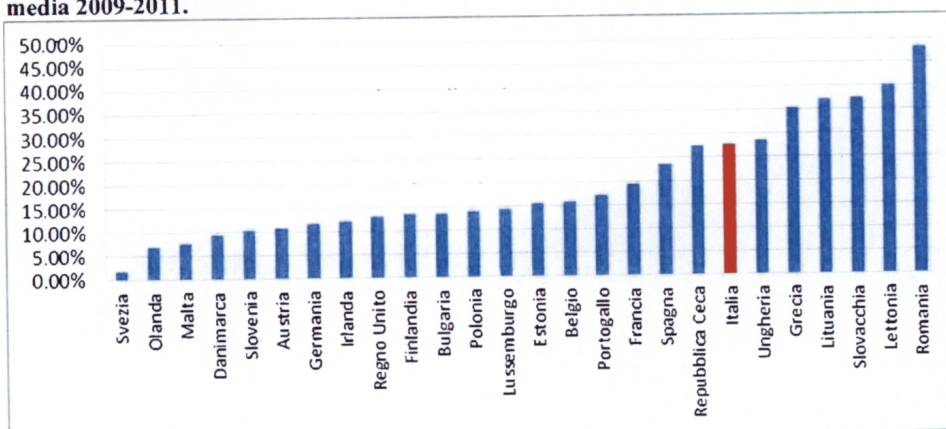
4.3. Un confronto internazionale basato sul *gap IVA*

Nel corso del 2013 l'Unione Europea ha commissionato uno studio per quantificare l'ammontare del *gap IVA* per tutti i Paesi dell'Unione. Tale studio ha utilizzato lo stesso approccio metodologico adottato dall'Italia (v. Paragrafo 4.2.1) basato sul confronto tra i dati fiscali e quelli della Contabilità Nazionale.

In valore assoluto il dato stimato per l'Italia⁴³ nella media dell'intero periodo 2000-2011 è pari a 30,7 miliardi di euro. Nel 2011 il dato italiano risulta essere il più elevato dei Paesi dell'Unione (36,1 miliardi di euro), seguono Francia (32,2 miliardi di euro), Germania (26,9 miliardi di euro) e Regno Unito (19,5 miliardi di euro). In rapporto al PIL, per l'Italia si stima un'incidenza del 2,3%, superiore a quella degli altri grandi Paesi dell'Unione quali Germania (1,0%), Regno Unito (1,1%) e Francia (1,6%).

Se il *VAT gap* si rapporta al gettito potenziale, si ottiene il *VAT gap* percentuale. Tale grandezza, nella media del periodo 2000-2011, per l'Italia si attesta sul 26%. Di seguito si evidenzia la situazione relativa all'ultimo triennio -2009-2011- disponibile (v. Figura 4.3.1).

Figura 4.3.1
Gap IVA, stimato dall'Unione Europea, rapportato all'IVA potenziale degli stessi Paesi, media 2009-2011.



L'Italia si colloca tra i Paesi dove il *gap IVA* è più alto (preceduta da Romania, Lettonia, Slovacchia, Lituania, Grecia e Ungheria). Risulta, inoltre, allo stesso livello della Repubblica Ceca e seguita dalla Spagna. Il valore medio del *gap IVA* percentuale dei Paesi dell'UE si attesta su un valore compreso tra il 17% e il 18%.

L'elaborazione della stima dell'UE può essere assunta come un parametro di riferimento, ma occorre precisare che essa non è immune da criticità. La determinazione del *VAT gap*, di tutti i Paesi, è un obiettivo estremamente ambizioso. Un'accurata ricostruzione della base dati di riferimento richiede l'acquisizione di un'ingente mole di informazioni e una conoscenza approfondita dei regimi fiscali esistenti nei singoli Stati.

⁴³ Il *gap* dell'IVA stimato dall'Unione Europea risulta, in media, inferiore a quello stimato dall'Italia, in quanto la UE include nell'IVA effettivamente incassata anche i proventi da accertamento che sono esclusi nel calcolo italiano.

Nonostante il grande impegno profuso nel progetto di aggiornamento della stima, permangono alcune criticità che possono indurre delle distorsioni significative nelle stime e, pertanto, compromettere *ab origine* la realizzazione di un confronto omogeneo tra Paesi. Con riferimento al caso italiano, sono state rappresentate alla UE le maggiori criticità che possono essere raggruppate in due macro-categorie:

- a) comparabilità delle stime del sommerso effettuate dagli uffici statistici degli Stati membri;
- b) procedure di armonizzazione del dato statistico per rappresentare la realtà fiscale italiana.

La determinazione del *VAT gap* dipende in primo luogo dal valore dell'economia sommersa stimato dai singoli istituti statistici nazionali, poiché è questa componente che, in ultima istanza, determina la dimensione del *VAT gap*. Pertanto, la condizione necessaria per confrontare il *VAT gap* di differenti paesi è che il grado di esaustività delle stime del sommerso sia omogeneo.

Un requisito essenziale per valutare l'attendibilità delle stime del sommerso è la trasparenza nelle metodologie seguite e nei risultati ottenuti. L'Istituto di Statistica Italiano (ISTAT) da molti anni adotta un approccio di assoluta trasparenza rendendo accessibile a tutti, *on line*, sia le metodologie adottate sia i risultati ottenuti⁴⁴. Tale strategia di comunicazione non è comune a tutti i Paesi europei e, la mancanza di tale trasparenza costituisce un requisito per giudicare meno attendibili le stime prodotte. Si suggerisce, pertanto, che i futuri rapporti sul *VAT gap*, facciano esplicita menzione al grado di trasparenza adottato da ciascun Paese con riferimento alle stime del sommerso.

L'Italia, inoltre, è un paese *leader* in campo internazionale per quanto riguarda la metodologia di stima del sommerso. Gli organismi statistici internazionali, infatti, raccomandano tale metodo tra le pratiche migliori⁴⁵.

In sintesi, i Paesi che sono più trasparenti nel diffondere le metodologie ed i risultati della stima dell'economia sommersa adempiono compiutamente agli obblighi europei e, si può presumere, che abbiano anche una stima più accurata dell'economia sommersa. Occorre, pertanto, promuovere la trasparenza, anche evitando il paradosso dovuto alla circostanza che i Paesi maggiormente adempienti sotto tale profilo risultino penalizzati quando si stima il *tax gap*, poiché appaiono come quelli con la quota relativamente maggiore di evasione.

⁴⁴ La metodologia di calcolo dell'economia sommersa è integralmente pubblica in ISTAT (2011) Metodologia di stima degli aggregati di contabilità nazionale a prezzi correnti – anno base 2000, Metodi e norme, n.51.(disponibile all'indirizzo http://www3.istat.it/dati/catalogo/20120207_00/testointegrale20120207.pdf). Inoltre l'ISTAT pubblica periodicamente i risultati delle stime, l'ultimo disponibile si trova in ISTAT (2010) "La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali. Anni 2000-2008", Statistiche in breve, 13 luglio. Infine si segnala che, nel giugno 2011, il Comitato per le statistiche dell'OCSE ha deciso di lanciare una indagine sulla misurazione della economia sommersa (NOE). Il questionario inviato ai paesi prevedeva una analisi della NOE misurata per settore istituzionale, per attività economica e, possibilmente, un dettaglio per classe dimensionale. Veniva, inoltre, richiesta una descrizione dell'approccio metodologico utilizzato. I risultati sono stati presentati alla riunione del Working Party on National Accounts nell'ottobre 2012. Dei 34 paesi OCSE, 25 hanno risposto all'indagine. Di questi, 6 non hanno fornito informazioni sulla misura della NOE, per i seguenti motivi: non vengono attuati aggiustamenti al Pil per la NOE (Nuova Zelanda); non può essere fornita alcuna misura, ma solo la descrizione del metodo (Germania, Giappone, USA); non è stato possibile rispondere al questionario nei tempi stabiliti (Danimarca, Spagna).

⁴⁵ Il metodo dell'input di lavoro utilizzato dall'ISTAT è stato raccomandato come best practice in 94/168/EC, Euratom: Commission Decision of 22 February 1994 on measures to be taken for the implementation of Council Directive 89/130/EEC, Euratom on the harmonization of the compilation of gross national product at market prices. Official Journal L 077 , 19/03/1994 P. 0051 – 0058 e in OCDE (2002) Handbook for Measurement of the Non-observed Economy, Parigi.

Alla UE sono state rappresentate anche ulteriori criticità specifiche riguardanti alcune scelte metodologiche che non colgono la dinamica del gettito, con riferimento in particolare agli ultimi anni oggetto di osservazione. Su questi aspetti sono in corso contatti bilaterali e la società che ha redatto lo studio si è mostrata molto interessata ad acquisire le osservazioni dell'Italia.

4.4. Il recupero dell'evasione e l'effetto deterrenza

Il termine “*recupero dell'evasione*” si presta a molteplici interpretazioni e, pertanto, si rende necessario fare chiarezza da un punto di vista definitivo. Se con il termine di “*recupero dell'evasione*” si intende la totalità delle somme assicurate all'erario a seguito di un più compiuto adempimento degli obblighi fiscali, allora, coerentemente con la definizione fornita nel par. 4.1, si deve parlare di recupero del *tax gap*. Ciò implica che a tale recupero concorrano anche gli interventi posti in essere per ovviare, o prevenire il mancato gettito dovuto ad errori nella compilazione delle dichiarazioni o a mancati versamenti dovuti a crisi di liquidità.

Il *recupero dell'evasione* in senso stretto si riferisce unicamente a una parte del *tax gap* imputabile ai comportamenti intenzionali posti in essere per ridurre la capacità contributiva. Di tale recupero è possibile fornire due interpretazioni: una restrittiva e l'altra estensiva: i) l'interpretazione restrittiva identifica il recupero con le somme derivanti da attività di accertamento e controllo, il cui ammontare è riportato nel capitolo 2; ii) l'interpretazione estensiva definisce il recupero fiscale come somma dei proventi derivanti da attività di accertamento e controllo più l'extra-gettito da adempimento spontaneo derivante da un miglioramento della *compliance* dei contribuenti.

È ormai opinione condivisa, sia a livello nazionale sia internazionale, che le autorità fiscali abbiano come fine ultimo dell'azione l'interpretazione estensiva di recupero. Al fine di ottenere un extra-gettito da adempimento spontaneo si deve, pertanto, porre in essere un'attività deterrente. È in questo campo che assume una rilevanza specifica l'attività di contrasto all'evasione, che, inoltre, dà luogo alla definizione restrittiva di recupero.

Misurare l'attività deterrente delle azioni di contrasto è particolarmente complesso in considerazione della circostanza che i comportamenti dei contribuenti devono essere depurati dall'influsso di tutte le altre componenti “ambientali” che potrebbero avere esercitato un'influenza negativa o positiva (ad esempio, la variazione delle pressione fiscale, l'andamento del ciclo economico, ecc.).

Anche l'effetto deterrente può essere scomposto in due: quello diretto e quello indiretto. Il primo è dato dalla variazione della *compliance* di un contribuente che ha subito un controllo. L'effetto indiretto è il cambiamento di atteggiamento dei contribuenti che l'attività di controllo esercita sui contribuenti non controllati.

Sulla quantificazione di entrambi gli effetti l'Agenzia delle Entrate e il Dipartimento delle Finanze stanno conducendo in via sperimentale alcuni studi, i cui risultati principali sono illustrati nei due successivi sottoparagrafi.

4.4.1. Attività di deterrenza diretta

L'Agenzia delle Entrate ed il Dipartimento delle Finanze hanno avviato negli ultimi anni approfondimenti analitici attraverso l'utilizzo di un panel di dati relativo a un campione di imprese individuali. Tali analisi presentano aspetti metodologici di rilevante complessità, pertanto non può che evidenziarsi l'assoluta valenza sperimentale dei risultati finora raggiunti.⁴⁶

L'obiettivo dello studio è di verificare se il comportamento dei contribuenti, dopo aver percepito la presenza attiva del fisco, muta nel senso di una maggiore *compliance*, presentando una significativa variazione (positiva) di alcune variabili fiscali, quali i redditi o gli imponibili dichiarati. I risultati di tale studio, pertanto, rientrano nell'ambito delle analisi di *policy evaluation*, condividendo con questa i limiti, le generalizzazioni e le criticità, ma anche le notevoli potenzialità.

La popolazione di riferimento per l'estrazione del campione è stata costruita utilizzando i dati relativi alle dichiarazioni fiscali e ai controlli eseguiti dall'Agenzia delle Entrate sull'insieme delle ditte individuali con almeno una partita IVA attiva negli anni d'imposta dal 2004 al 2009. Il campione è composto da 188.614 unità. Il panel di dati è stato estratto attraverso il metodo del campionamento proporzionale stratificato.

Si utilizza il generico termine di *controllo fiscale* per identificare un'azione tramite la quale il contribuente percepisce di essere controllato dalle autorità competenti. I controlli si classificano per *anno di percezione* del fenomeno, cioè quando il soggetto percepisce di essere oggetto di attenzione da parte del fisco.

Le azioni di contrasto all'evasione che concorrono alla definizione di controllo sono distinte in due gruppi: *Accertamento* (Accertamenti Unificati; Studi di Settore Parametri; 41 Bis); *Verifiche ed Accessi* (Atti di Contestazione; Atti di Recupero Crediti; Verifiche; Accessi Mirati; Accessi Brevi; Altri Accessi e Verifiche).

Per quanto concerne la *tax compliance*, occorre stimare l'impatto sulla dichiarazione dei redditi dei contribuenti successivamente ad una determinata attività di controllo. Tuttavia, una semplice differenza tra i valori osservati, delle basi imponibili dichiarate prima e dopo l'intervento di *policy*, ossia a partire dall'anno di percezione del controllo fiscale, rappresenterebbe una stima distorta della variazione della *tax compliance* poiché non considererebbe l'effetto ciclico, che può ovviamente influenzare la variazione delle dichiarazioni di imponibile indipendentemente dal miglioramento della *compliance*.

Nel nostro caso, risulta necessario individuare due gruppi di contribuenti: il primo gruppo è costituito dalle unità *target* dell'Amministrazione che sono sottoposte ad attività di accertamento controllo (i "trattati"); il secondo gruppo è, invece, caratterizzato da quei contribuenti che non hanno subito nessun tipo di controllo da parte dell'Amministrazione (i "non trattati").

È possibile, quindi, confrontare la variazione delle basi imponibili risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, da parte dei soggetti trattati rispetto a quanto dichiarato dai contribuenti non trattati. Per isolare le differenze sistematiche ed idiosincratiche tra soggetti trattati e non trattati si è scelta una tecnica di stima che consiste nel metodo econometrico *Difference-in-Differences* (DID). L'ipotesi rilevante del metodo DID è che per i due gruppi, in assenza dell'azione amministrativa, la base imponibile dichiarata (*common trend assumption*) presenti la stessa dinamica.

⁴⁶ Nell'Allegato A6 sono illustrati gli aspetti metodologici.

La stima della *tax compliance* viene condotta preliminarmente sulla base imponibile IRAP secondo due direttrici: la prima consente di individuare una dinamica evolutiva dell'effetto dell'attività esercitata dall'amministrazione fiscale, la seconda permette di quantificare un effetto medio di deterrenza diretto, indipendentemente dalla sua dinamica evolutiva.

I risultati mostrano che nel biennio 2006-2007 la percezione dei controlli ha significativamente contribuito al miglioramento della propensione all'adempimento diretto, ossia delle unità trattate che hanno percepito il controllo fiscale. Poiché l'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate ha comportato un incremento della base imponibile IRAP dichiarata di circa il 40% per le unità *target*. Si tratta di un anno di percezione straordinariamente positivo nel confronto con gli altri anni del campione.

Nei due bienni successivi si assiste a un andamento decrescente dell'effetto dei controlli fiscali sulla *tax compliance*. Si tratta di due anni di percezione particolarmente negativi. Nell'ultimo biennio considerato, l'effetto di deterrenza cresce nuovamente, anche se in misura più contenuta rispetto al 2007. Se si considera l'effetto medio sull'intero periodo emerge un impatto positivo con un valore pari al 17%, di cui il 20% deriva dall'accertamento e il 14% dalla verifica.

In conclusione, i risultati presentati sembrano fornire una dimostrazione empirica della presenza di un effetto di deterrenza diretto positivo e rilevante dovuto all'attività di controllo fiscale svolta dall'amministrazione. Tale impatto mostra una diversa dinamica nel corso degli anni studiati nel campione; tale dinamica appare non molto dissimile da quella desumibile dagli indicatori dinamici della *tax compliance* calcolati da un punto di vista aggregato e macroeconomico (par. 4.2). In prospettiva, eventuali approfondimenti dovrebbero essere indirizzati a monitorare il complesso eterogeneo di fattori che mediano la relazione tra la deterrenza diretta e la *tax compliance*.

4.4.2. Attività di deterrenza complessiva

In questo paragrafo vengono presentate alcune evidenze sul possibile effetto deterrente esercitato dall'attività di prevenzione e contrasto all'evasione. Le analisi si fondano sui dati del *gap* IVA illustrati nel paragrafo 4.2 del presente rapporto.⁴⁷

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

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

Assai significativo risulta anche l'effetto di scoraggiamento della *compliance* indotto dai condoni. L'azione di contrasto esercita un effetto di deterrenza, se misurata in base

⁴⁷ Nell'Allegato A7 sono illustrati gli aspetti metodologici.

all'effettività della sanzione, che nel modello è approssimata dalle somme effettivamente incassate dallo Stato a seguito dell'azione di accertamento.

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