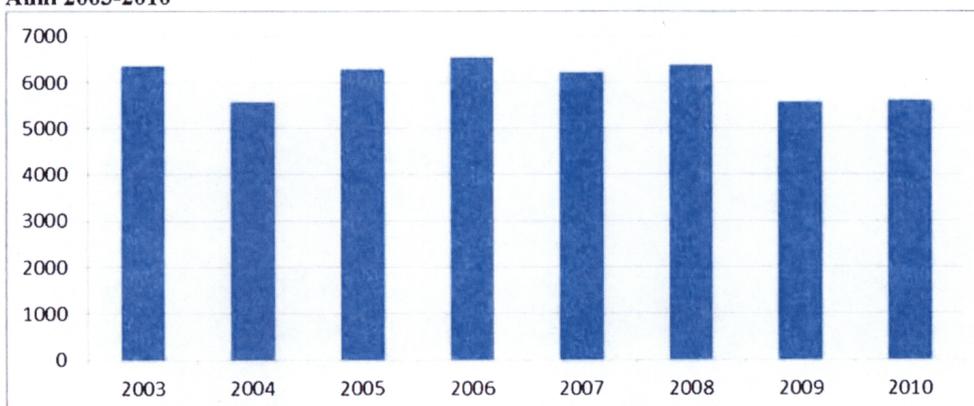


valore dei mancati versamenti al rispettivo *tax gap* annuale, Figura A4.2, emerge che questa componente rappresenta una quota che oscilla dal 13% al 16% del totale. Se si escludono gli anni 2003-2004, l'incidenza è sufficientemente stabile, intorno ad un valore medio pari a 14,8%. Nel 2010 si registra un lieve incremento e tale quota si attesta su un valore pari a 15,2%.

Figura A4.1

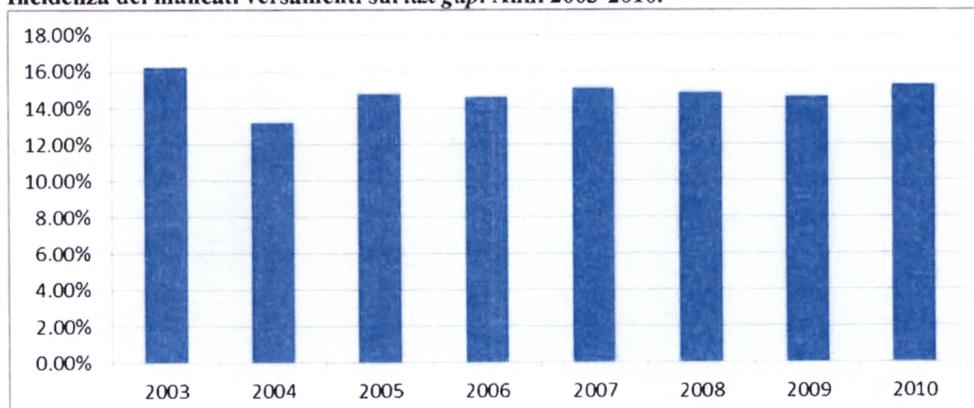
**Andamento dei mancati versamenti (derivanti dai controlli art. 54bis del d.p.r.633/72).
Anni 2003-2010**



Fonte: elaborazioni dell'Agenzia delle Entrate

Figura A4.2

Incidenza dei mancati versamenti sul *tax gap*. Anni 2003-2010.



Fonte: elaborazioni dell'Agenzia delle Entrate

Dai dati dell'IVA è possibile anche trarre un indicatore congiunturale della *compliance*. La misura individuata è ottenuta rapportando la variazione tendenziale del gettito IVA con l'analoga variazione delle risorse interne e viene definita elasticità. Quando

quest'ultima assume un valore negativo vuol dire che la dinamica dell'IVA è stata inferiore a quella delle risorse interne, viceversa quando assume valori positivi¹¹⁶.

Al fine di non incorrere in una sovrastima della *compliance*, tutta la serie del gettito IVA lordo è stata ricalcolata secondo le aliquote vigenti al I trimestre 2014¹¹⁷. Nella Tabella A4.2 sono riportate le dinamiche osservate e corrette delle componenti interna e da importazioni dell'IVA lorda dal I 2013 al I trimestre 2014.

Tabella A4.2

Variazioni tendenziali del Gettito IVA da adempimento spontaneo in Italia nel PERIODO 2013-2014 osservato e ricalcolato secondo le aliquote vigenti al I 2014.

Tipologia gettito	Trim.	2013 osservato	2013 corretto	Effetto aumento aliquota ordinaria	2014 osservato	2014 corretto	Effetto aumento aliquota ordinaria
IVA SCAMBI INTERNI	I°	-5,0%	-5,0%	-	7,4%	3,7%	+3,7%
	II°	-0,4%	-0,4%	-			
	III°	-0,5%	-0,5%	-			
	IV°	0,5%	-3,0%	+3,5%			
	TOT.	-0,9%	-2,1%	+1,2%			
IVA IMPORTAZIONI	I°	-29,6%	-29,6%	-	-4,3%	-7,7%	+3,4%
	II°	-15,0%	-15,0%	-			
	III°	-22,3%	-22,3%	-			
	IV°	-12,6%	-15,7%	+3,1%			
	TOT.	-19,0%	-19,9%	+0,9%			
IVA ORDINARIA GESTIONE	I°	-8,2%	-8,2%	-	6,2%	2,5%	+3,7%
	II°	-2,5%	-2,5%	-			
	III°	-3,5%	-3,5%	-			
	IV°	-0,9%	-4,3%	+3,4%			
	TOT.	-3,2%	-4,4%	+1,2%			

Fonte: elaborazioni dell'Agenzia delle Entrate

Nel calcolo dell'elasticità si corregge l'IVA lorda dalla componente, oltre che dei rimborsi e compensazioni, che i contribuenti possono operare in corso d'anno, anche dalla variazione dello *stock* di crediti¹¹⁸. A tal fine è stato elaborato l'indicatore di

¹¹⁶ L'elasticità di una grandezza *y* rispetto ad una grandezza *x* in un dato intervallo di tempo, si ottiene come rapporto tra le variazioni percentuali delle grandezze nell'intervallo di tempo considerato; quando le grandezze sono suscettibili di variazioni infinitesimali l'elasticità si esprime tramite il rapporto tra le due derivate. Tale indicatore, pertanto, misura la *sensibilità* della variazione di *y* rispetto al variare di *x*, ma può risultare di difficile lettura come indicatore di *performance*. Per facilitare l'interpretazione, nel presente lavoro, si indica con il termine elasticità la differenza tra i tassi di variazione di *y* ed *x* rapportata al valore *1* + la variazione di *x* (numero indice di *x*). La divisione consente di relativizzare la differenza tra i tassi di variazione rispetto all'entità della fase del ciclo economico (ad es. una differenza di 1 punto percentuale è più importante quando l'economia evolve del 2% rispetto a quando cresce dell'8%).

¹¹⁷ Si ricorda che a partire dal 16 settembre 2011 l'aliquota ordinaria è passata dal 20 al 21%, successivamente (1 ottobre 2013) la stessa è passata dal 21 al 22%.

¹¹⁸ Per tutto il 2013 e per il primo trimestre 2014, il dato relativo allo stock dei crediti IVA è stimato.

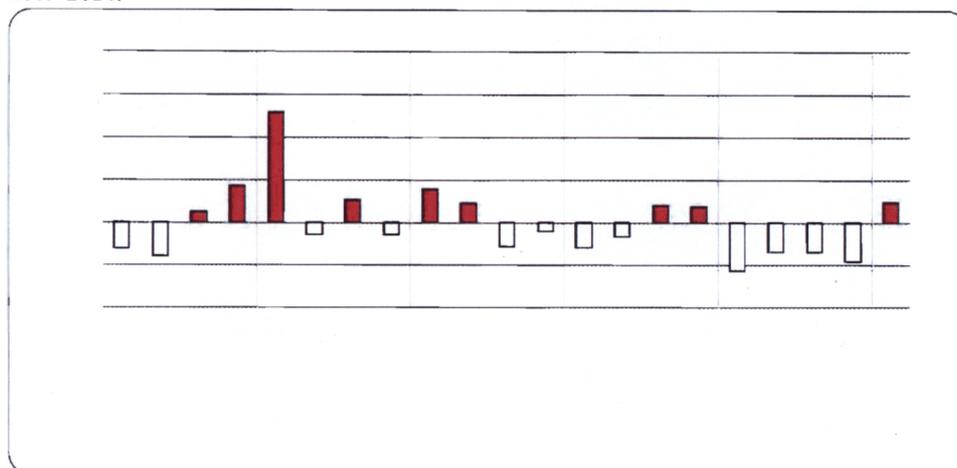
elasticità netta riportato in Figura A4.3 che fornisce un indicatore anticipante dell'andamento della *compliance*. Infatti, tale indicatore, ancorché parziale rispetto alla stima del gap illustrata nel par. 4.2.1, restituisce una indicazione preliminare sulla dinamica della *compliance* nel 2013 e nel primo trimestre del 2014, oltre a consentire di svolgere considerazioni sulle dinamiche trimestrali.

Con riferimento alla dinamica congiunturale, la Figura A4.3 mette in luce come la perdita di *compliance* del 2011 si sia concentrata principalmente nella seconda metà dell'anno. Periodo in cui, come è stato già evidenziato nel paragrafo precedente si sono concentrate le maggiori turbolenze sui mercati finanziari.

L'andamento della *compliance* del 2013 è da considerarsi provvisorio, poiché l'informazione completa si avrà soltanto quando sarà possibile effettuare il calcolo annuale. A tal fine si deve ricordare, però, l'introduzione dell'IVA di *cassa*, che potrebbe aver, verosimilmente, spostato al 2014 parte del gettito di competenza del 2013 (cfr. nota 18), per tale motivo è logico aspettarsi altri trimestri ad elasticità positiva nel 2014. Un ulteriore elemento a conforto di tale ipotesi è dato dall'andamento particolarmente positivo della *compliance* fatto registrare nel primo trimestre del 2014, spiegabile in parte dall'annullamento dell'effetto sfasamento temporale dei pagamenti.

Figura A4.3

Elasticità del gettito IVA da ordinaria gestione¹¹⁹ rispetto alle risorse interne¹²⁰ - periodo 2009-2014.



¹¹⁹ Pari all'IVA lorda meno le compensazioni e la variazione dello stock di crediti rinviati all'anno successivo.

¹²⁰ Le risorse interne sono pari a PIL + importazioni – esportazioni – variazione delle scorte.

Allegato A5: La metodologia di calcolo per il gap delle principali imposte

Il *gap* nella principali imposte, illustrato nel par. 4.2.2, è dato dalla somma di IVA, IRAP, IRES e IRPEF da impresa e lavoro autonomo. Gli aspetti metodologici relativi all'IVA sono stati esposti nell'appendice al paragrafo 4.2.1. In questa appendice si illustrerà la metodologia seguita per IRAP, IRES e IRPEF da impresa e lavoro autonomo.

Metodologia per stimare il gap IRAP

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

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

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

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

La metodologia di calcolo del *gap* è di tipo “*top-down*”¹²¹ e si basa sul confronto tra dati fiscali ed un corrispondente indicatore macro (sintesi dei flussi di Contabilità Nazionale) che incorpora al suo interno una stima dell'economia non osservata¹²², al fine di costruire una base imponibile “teorica” esauriente (comprensiva cioè di evasione) con la quale confrontare la base dichiarata dall'universo dei contribuenti.

Più specificamente, la base IRAP desunta dalle dichiarazioni (BIRAP) è messa a confronto con il valore aggiunto di Contabilità Nazionale al costo dei fattori, che, analogamente a quanto accade per la BIRAP, esclude le imposte (sulla produzione e sui prodotti) e include i contributi (alla produzione e ai prodotti)¹²³. Per effettuare tale confronto è necessario armonizzare le due grandezze dal punto di vista delle definizioni e delle classificazioni adottate, in modo tale che la discrepanza risultante sia attribuibile

¹²¹ Per la descrizione della metodologia si rimanda a Braiotta et al. (2012).

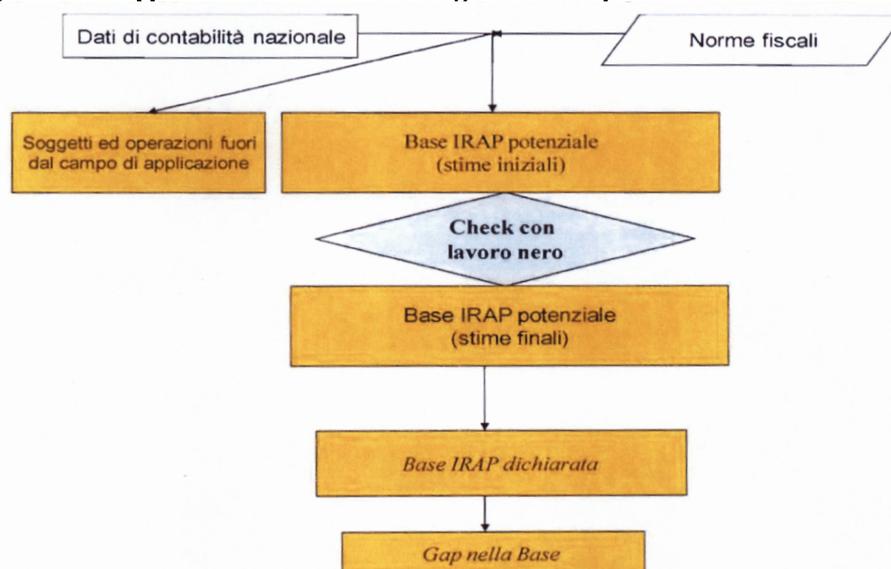
¹²² ISTAT (2010).

¹²³ I contributi alla produzione sono quelli che le unità di produzione residenti percepiscono a motivo dell'esercizio dell'attività di produzione. Le imposte sulla produzione e sulle importazioni sono prelievi obbligatori unilaterali, in denaro o natura, operati dalle AP o dalle istituzioni dell'UE su produzione e importazioni di beni e servizi, sull'utilizzazione del lavoro, sulla proprietà o sull'utilizzo di terreni, fabbricati o altri beni impiegati nell'attività di produzione. Tali imposte sono dovute indipendentemente dal conseguimento di profitti. Si distinguono in: imposte sui prodotti ed imposte sulla produzione.

unicamente alla base IRAP non dichiarata. Tale fase è rappresentata dal legame tra dati di Contabilità Nazionale e norme fiscali illustrato in Figura A5.1¹²⁴.

Figura A5.1

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



Un aspetto particolare riguarda la differenza tra l'unità elementare di analisi adottata dal fisco e quella di Contabilità Nazionale. Il Valore Aggiunto ISTAT, infatti, è calcolato

¹²⁴ In una prima fase gli interventi di armonizzazione sono finalizzati ad escludere dai dati ISTAT i soggetti e le operazioni esclusi dal campo di applicazione del tributo (in particolare il regime dei contribuenti minimi e la stabile organizzazione); poiché tali soggetti non sono tenuti al pagamento dell'imposta si è provveduto a 'sfilare' una stima della quota di valore aggiunto di Contabilità Nazionale ad essi riconducibile.

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

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

per unità di attività economica (UAE), mentre la BIRAP è dichiarata per impresa. Secondo il SEC95, l'UAE raggruppa tutte le parti di un'impresa che concorrono all'esercizio di un'attività economica. Se, pertanto, l'attività produttiva di un'impresa è classificabile in un'unica attività economica la definizione di impresa e di UAE coincidono; se ciò non accade, ai fini fiscali l'impresa si classifica nella branca di attività economica "prevalente", mentre in Contabilità Nazionale è suddivisa in più settori di attività¹²⁵.

Questo problema di classificazione non ha alcun impatto sulla quantificazione del *gap* dell'intera economia, ma può distorcere le stime del *gap* degli specifici settori di attività economica da cui essa è costituita. Per ovviare a tale distorsione è stato necessario predisporre una matrice di transizione (basata sui dati delle indagini condotte dall'ISTAT sulle imprese) per riportare la produzione delle UAE all'impresa a cui esse appartengono¹²⁶.

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

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

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

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

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

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

¹²⁵ L'esempio "tipo" è quello di una impresa informatica che produce hardware e software. Se l'attività "prevalente" è quella di produzione dell'hardware, ai fini fiscali si classifica nel settore industriale, mentre la Contabilità Nazionale ne alloca una parte all'industria ed un'altra ai servizi (due uae). Il calcolo delle unità locali si effettua a livello di singolo stabilimento produttivo, in questo caso si parla di unità di attività economiche locali (uael).

¹²⁶ Per maggiori dettagli si veda Pisani, Polito (2006).

branche che lascia, in ogni caso, inalterato il valore della base imponibile non dichiarata dell'intera economia¹²⁷.

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

Metodologia per stimare il gap delle imposte dirette

La letteratura sullo studio e la misurazione dell'evasione delle imposte sul reddito ha avuto notevole impulso a partire dal contributo teorico di Allingham e Sandmo nel 1972. Limitandosi a considerare le tecniche più consolidate, si può distinguere, seguendo la terminologia usata da Alm (2012), tra metodi "diretti" ed "indiretti". Nella prima categoria rientrano le metodologie che fanno uso di dati riferiti al fenomeno evasivo, quali gli esiti degli accertamenti o le risultanze delle indagini campionarie, mentre nella seconda si trovano, ad esempio, i metodi cosiddetti "top-down" che ricavano una misura del *gap* confrontando i dati delle dichiarazioni con analoghi aggregati di contabilità nazionale¹²⁸.

La procedura utilizzata nella presente analisi si colloca all'interno di questo secondo filone, pur presentando elementi innovativi dal punto di vista metodologico: la base dichiarata (BID) e la base non dichiarata (BIND) delle imposte sul reddito, infatti, sono ricavate a partire dalle analisi effettuate sull'IRAP, tenendo conto del fatto che la base imponibile IRAP si compone di profitti lordi (PL) e costo del lavoro (W)¹²⁹. Di conseguenza, scorporando quest'ultimo elemento si ottiene un aggregato affine alla base imponibile per le imposte dirette¹³⁰. Questa procedura ha il vantaggio di sfruttare le informazioni disponibili per l'imposta sulle attività produttive, che presentano un elevato livello di dettaglio per quanto riguarda la distribuzione a livello territoriale e settoriale; ne consegue, però, che per i soggetti esenti IRAP (ad esempio, i cosiddetti contribuenti minimi) non è possibile fornire una misura dell'evasione. L'operazione di scorporo del costo del lavoro viene effettuata distinguendo le componenti per forma giuridica, in quanto le società di capitali e gli enti non commerciali (SC+ENC) sono soggetti al pagamento dell'IRES mentre le persone fisiche e le società di persone (PF+SP) rientrano nel campo di applicazione dell'IRPEF¹³¹. La procedura per la derivazione delle basi imponibili dichiarate e non dichiarate delle due imposte è illustrata in Figura A5.2. La ripartizione della base dichiarata (BID) viene effettuata a livello regionale e si fonda sulle informazioni desumibili dagli archivi fiscali:

BID IRES=BID Irap (SC+ENC)-Wd (SC+ENC)-Amm.

¹²⁷ Si veda a tal proposito la procedura di Farina, Pisani (2009).

¹²⁸ Una rassegna delle stime proposte per il caso italiano è presente in Marino, Zizza (2008)

¹²⁹ Il costo del lavoro è determinato integrando i dati ISTAT con informazioni dell'Agenzia dell'Entrate e dell'INPS, in modo da tenere in considerazione anche la componente relativa agli oneri contributivi.

¹³⁰ Nella determinazione del *gap* IRAP, alla base imponibile vengono sommate le spese per ammortamenti per esigenze di omogeneità di definizione rispetto ai dati di Contabilità Nazionale; tale componente deve pertanto essere sottratta per ottenere la base imponibile dichiarata per le imposte dirette. Per quanto riguarda l'IRPEF, inoltre, è necessario correggere il dato IRAP sottraendo gli interessi passivi. In relazione alle basi non dichiarate, invece, si assume che queste componenti siano pari a zero.

¹³¹ Per costruzione, l'analisi si limita a considerare l'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, tralasciando la componente di evasione relativa all'IRPEF da lavoro dipendente, che richiederebbe un approccio metodologico totalmente diverso e che, sulla base dei dati relativi al lavoro sommerso, si può presumere di entità decisamente più contenuta rispetto alla precedente.

BID IRPEF=BID Irap (PF+SP)-Wd (PF+SP)-Amm.-Int.Pass.

Per quanto riguarda invece la base non dichiarata (BIND), la scomposizione è condotta adottando l'ipotesi che, disaggregando i dati per regione e per macro-settore di attività economica, all'interno di ciascun raggruppamento si possa presumere che il tasso di irregolarità sia lo stesso per entrambe le imposte. Si tratta di un'ipotesi forte, il cui impatto viene attenuato però dal livello di dettaglio al quale avviene la scomposizione. Pertanto, la BIND IRAP e il costo del lavoro sommerso (Wnd) vengono ripartiti come segue:

$$\text{BIND Irap} = \text{BIND Irap}(\text{SC}+\text{ENC}) + \text{BIND Irap}(\text{PF}+\text{SP}) = \text{BIND Irap} * Q_{B(\text{SC}+\text{ENC})} + \text{BIND Irap} * (1 - Q_{B(\text{SC}+\text{ENC})})$$

$$\text{Wnd} = \text{Wnd}(\text{SC}+\text{ENC}) + \text{Wnd}(\text{PF}+\text{SP}) = \text{Wnd} * Q_{W(\text{SC}+\text{ENC})} + \text{Wnd} * (1 - Q_{W(\text{SC}+\text{ENC})})$$

Il calcolo delle quote $Q_{B(\text{SC}+\text{ENC})}$ e $Q_{W(\text{SC}+\text{ENC})}$ viene effettuato, rispettivamente, sulla base dei dati dichiarati relativi alla produzione netta (PNd) e ai redditi da lavoro (RLd)¹³²:

$$Q_{B(\text{SC}+\text{ENC})} = \text{PNd}_{\text{SC}+\text{ENC}(\text{piccole})} / [\text{PNd}_{\text{SC}+\text{ENC}(\text{piccole})} + \text{PNd}_{\text{PF}+\text{SP}}]$$

$$Q_{W(\text{SC}+\text{ENC})} = \text{RLd}_{\text{SC}+\text{ENC}(\text{piccole})} / [\text{RLd}_{\text{SC}+\text{ENC}(\text{piccole})} + \text{RLd}_{\text{PF}+\text{SP}}]$$

Di conseguenza, si ha:

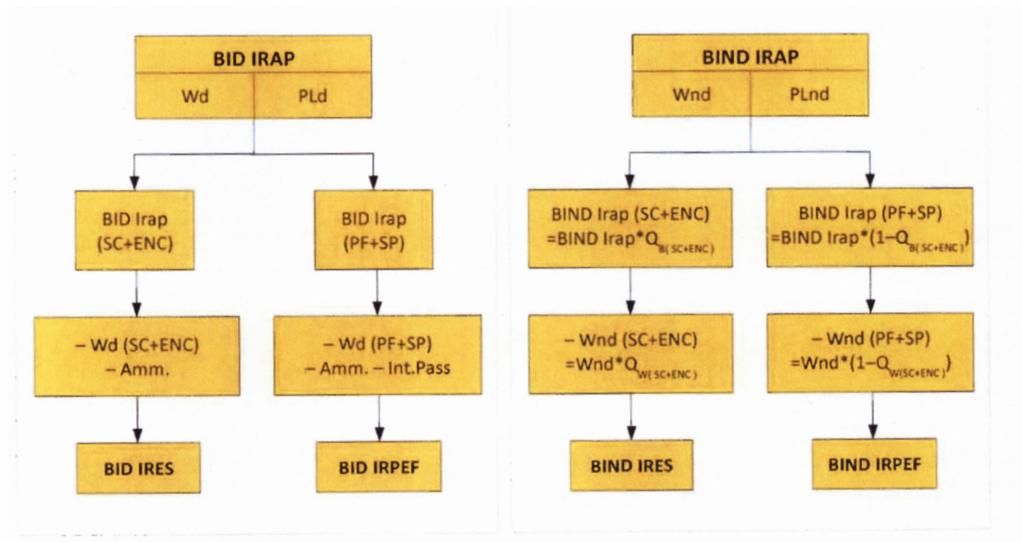
$$\text{BIND IRES} = \text{BIND Irap}(\text{SC}+\text{ENC}) - \text{Wnd}(\text{SC}+\text{ENC})$$

$$\text{BIND IRPEF} = \text{BIND Irap}(\text{PF}+\text{SP}) - \text{Wnd}(\text{PF}+\text{SP})$$

Una volta definita la base evasa, l'evasione d'imposta può essere ottenuta applicando la relativa aliquota, che nel caso dell'IREs è definita in maniera univoca dalla normativa fiscale (attualmente è fissata al 27,5%) mentre nel caso dell'IRPEF deve tener conto della progressività per scaglioni. Allo stato attuale, l'aliquota IRPEF sulla base non dichiarata viene calcolata a partire dall'aliquota media effettiva desunta dalle dichiarazioni, tenendo conto di un'ipotesi prudenziale che porta ad escludere gli scaglioni di reddito più alti. Per questo motivo e per quanto su accennato in merito agli svantaggi conseguenti il legame con le analisi IRAP, la metodologia di calcolo del *gap* IRES e IRPEF è in corso di revisione e affinamento.

¹³² In entrambi i casi, si assume, che le grandi società di capitali possano essere escluse dal calcolo in quanto queste difficilmente sono interessate da fenomeni quali l'evasione da occultamento dei profitti o da lavoro sommerso (si veda in merito Farina, Pisani 2009).

Figura A5.2
Diagramma di rappresentazione della metodologia di stima delle basi dichiarate e non dichiarate IRES e IRPEF



Allegato A6: La stima dell'effetto di deterrenza diretto

La stima dell'effetto di deterrenza diretto: limiti e potenzialità

Sotto il profilo economico, la scelta di un comportamento da parte dei contribuenti si può valutare sotto un duplice punto di vista: da un lato, secondo il principio di *razionalità*, occorre valutare la scelta del contribuente di ottimizzare il proprio comportamento, dato un insieme informativo costituito dal carico tributario, dalla probabilità di subire un controllo e dalle eventuali sanzioni irrogabili; dall'altro lato, non va trascurato l'elemento *psicologico*-comportamentale, ossia la percezione soggettiva dell'insieme dei fattori che risultano, direttamente o indirettamente, connessi con la propensione soggettiva all'adempimento spontaneo. Una recente pubblicazione dell'OECD [2010] classifica in cinque gruppi i *drivers* del comportamento di *tax compliance*: deterrenza, norme, opportunità, imparzialità, fiducia, fattori economici. Le motivazioni dell'adempimento spontaneo dei contribuenti sono dunque variegata e andrebbero analizzate nella loro complessità.

La relazione tra *deterrenza* e *tax compliance* risulta molto complessa. I controlli possono essere efficaci ma generare notevole ostilità, ovvero possono essere orientati al miglioramento dell'adempimento spontaneo e risultare totalmente inefficaci. Per tale ragione, i modelli di rischio devono essere ben elaborati al fine di limitare l'attività di accertamento e verifica ai casi maggiormente significativi. L'effetto di deterrenza deve, quindi, essere perseguito rafforzando il clima di fiducia tra il fisco e il contribuente.

A tal proposito risulta fondamentale analizzare l'effetto di deterrenza dell'attività di controllo, accertamento e verifica, da parte dell'amministrazione fiscale, in termini dinamici. Analizzare la risposta comportamentale dei contribuenti di fronte all'impulso innescato da un controllo fiscale è utile, non tanto ai fini della valutazione dei risultati dall'attività di controllo in senso stretto, ossia nel recupero di gettito e risorse sottratte *contemporaneamente* al fisco, quanto ai fini della valutazione d'impatto dell'adempimento spontaneo dei contribuenti *successivamente* all'evento del controllo. Si tratta di un'analisi concentrata sull'impatto diretto di un controllo nei confronti dei contribuenti accertati, ossia sull'effetto di tale attività sul comportamento dinamico di tali contribuenti, tralasciando gli effetti indiretti, relativi alla risposta comportamentale degli altri contribuenti non accertati.

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, considerando anche l'assenza di metodologie dominanti, di tecniche standardizzate applicate alla disciplina tributaria. Pertanto non può che evidenziarsi l'assoluta valenza provvisoria dei risultati finora raggiunti¹³³.

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. In altre parole, l'analisi si concentra sulla valutazione d'impatto dell'attività di controllo esercitata dall'amministrazione fiscale nei confronti del comportamento dei contribuenti a partire dall'anno successivo a quello in cui si è

¹³³ I risultati preliminari di questa attività di studio sono stati già riportati nel *Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale* (Allegato II della Nota di Aggiornamento al DEF 2013). L'attività descritta costituisce, tuttavia, un approfondimento rilevante di quanto già presentato.

esercitata l'attività di controllo stessa. 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.

Occorre precisare che l'approccio micro utilizzato consente una stima della propensione all'adempimento spontaneo dei soggetti *direttamente* interessati dall'attività del fisco; non bisogna confondere tale stima econometrica con le finalità di una valutazione complessiva della *tax compliance*, che necessariamente si basa su un approccio di tipo macroeconomico. Inoltre, l'utilizzo di tecniche econometriche consente la stima della variazione della base imponibile dovuta all'effetto di deterrenza diretto, sulla base di assunzioni significative, alcune delle quali certamente eliminabili negli sviluppi futuri della ricerca. Tuttavia, non è possibile derivare una relazione immediata tra la stima della variazione spontanea della base imponibile sul piano microeconomico dei soggetti considerati nel campione e una stima aggregata della componente di base imponibile correlata con il miglioramento della *tax compliance*.

La costruzione del campione di dati longitudinali

La popolazione di riferimento per l'estrazione del campione è stata costruita utilizzando i dati relativi alle dichiarazioni fiscali e ai controlli¹³⁴ eseguiti dall'Agenzia delle Entrate sull'insieme delle ditte individuali con almeno una partita IVA attiva negli anni d'imposta dal 2004 al 2009. Date le informazioni a disposizione, la platea dei soggetti è stata innanzitutto classificata in base ai modelli di dichiarazione presentati nei vari anni (modello UNICO, modello 770, modello IVA, modello 730) individuando otto possibili "profili di dichiarazione" (includendo anche il caso in cui il contribuente non ha presentato dichiarazione¹³⁵).

Il campione è composto da 188.614 unità estratte dalla popolazione. Il panel di dati è stato estratto attraverso il metodo del campionamento proporzionale stratificato ed è stato bilanciato su sei anni di imposta, dal 2004 al 2009; gli strati sono rappresentati dal "settore di attività economica", individuato dalla sezione ATECO, dalla classe di "volume d'affari" e dalla "regione di attività". Ad eccezione dell'anno 2004, il *dataset* contiene informazioni esaustive sull'applicabilità degli Studi di Settore, sulla *coerenza* e sulla *congruità* delle imprese¹³⁶.

È importante precisare alcune definizioni: *i)* l'utilizzo di un generico termine di *controllo fiscale*, che identifica un'azione tramite la quale il contribuente percepisce di essere controllato dalle autorità competenti; *ii)* l'*unità* di analisi, che è rappresentata dal soggetto controllato (e non dall'accertamento svolto); *iii)* l'*anno di percezione* del

¹³⁴ Per i controlli e le verifiche sono stati presi in considerazione l'elenco completo (negli anni di riferimento) di tutte le tipologie di accertamenti (Unificato, Studi di Settore, Parametri, 4 l bis) e di tutte le tipologie di verifiche (Verifiche, Accessi Mirati, Accessi Brevi, Altro). La costruzione di una banca dati, che avesse al suo interno informazioni di tipo fiscale, anagrafico e dati sui controlli effettuati, ha reso necessaria l'integrazione di dati provenienti da strutture differenti dell'amministrazione finanziaria mediante la chiave di collegamento rappresentata dal codice fiscale

¹³⁵ I profili individuati sono: 1. UNICO; 2. 730; 3. 770; 4. IVA; 5. UNICO+IVA; 6. 730+IVA; 7. 770+IVA; 8. Nessuna dichiarazione.

¹³⁶ La coerenza economica è valutata rispetto a valori minimi e massimi realizzabili in situazione di comportamenti normali di operatori con analoghe caratteristiche strutturali e settoriale. Il contribuente è congruo se i ricavi o i compensi dichiarati sono uguali o superiori a quelli stimati dallo studio, tenuto conto delle risultanze derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica.

fenomeno, che coincide con il momento in cui il soggetto percepisce l'attività di controllo (differente dall'approccio basato sulle annualità accertate)¹³⁷.

L'anno di percezione rappresenta il momento a partire dal quale si può verificare l'effetto deterrente del controllo stesso. Per esempio, se si includono nell'anno di percezione i controlli effettuati tra il 1° luglio 2006 e il 30 giugno 2007, a partire da questa data il contribuente presenterà la dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2006, sulle risultanze della quale è possibile calcolare l'effetto di deterrenza. Il collegamento tra l'anno di percezione e l'anno d'imposta sul quale verificare l'effetto del controllo è illustrato nella Tabella A6.1.

Tabella A6.1

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

Periodo in cui si avverte il controllo	Anno di percezione	Primo anno d'imposta sul quale verificare l'effetto del controllo
Dal 01/07/2006 al 30/06/2007	2007	2006
Dal 01/07/2007 al 30/06/2008	2008	2007
Dal 01/07/2008 al 30/06/2009	2009	2008
Dal 01/07/2009 al 30/06/2010	2010	2009

Le azioni di contrasto all'evasione che concorrono alla definizione di controllo sono principalmente distinte in due gruppi: il gruppo dell'*Accertamento* (Accertamenti Unificati; Studi di Settore Parametri; 41 Bis); il gruppo delle *Verifiche ed Accessi* (Atti di Contestazione; Crediti (Atti di Recupero); Verifiche; Accessi Mirati; Accessi Brevi; Altri Accessi e Verifiche). Il controllo fiscale generico può essere contraddistinto nel campione da quattro casistiche generali per ciascun anno: *accertamento*; *accertamento e verifica*; *verifica*; *accertamento o verifica*. Talvolta l'analisi si concentrerà nel distinguere tra *accertamento e verifica* e semplicemente *verifica*, col fine di differenziare tra le tipologie di controllo maggiormente intense ovvero risultanti da un'attività di *intelligence* più sofisticata e mirata (*accertamento e verifica*), rispetto a quella meno intensa e mirata (*verifica*).

L'approccio metodologico

Il tema della *tax compliance* può essere inquadrato nell'ambito più generale della valutazione d'impatto *ex post* delle politiche pubbliche¹³⁸. 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

¹³⁷ Una importante distinzione sussiste tra *anno di percezione e anno di controllo*. L'anno di percezione indica l'anno in cui è stato effettuato un *controllo fiscale*, indipendentemente dall'annualità d'imposta controllata; l'*anno di controllo* è, viceversa, l'anno di imposta che è stato oggetto di controllo fiscale (per esempio accertamento unificato avvenuto nel 2009 sull'anno di imposta 2004).

¹³⁸ La valutazione d'impatto, infatti, consiste nell'analizzare la variazione quantitativa di alcune variabili d'interesse (nel caso specifico la variazione dell'adempimento spontaneo dei contribuenti) attraverso la differenza tra il valore osservabile prima e dopo un determinato intervento di *policy* (nel caso specifico l'attività di controllo esercitata dall'Amministrazione).

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, il quale può ovviamente influenzare la variazione delle dichiarazioni di imponibile indipendentemente dal miglioramento della *compliance*. In altre parole, la crescita della base imponibile può essere semplicemente il risultato di una congiuntura favorevole piuttosto che di un miglioramento della propensione all'adempimento spontaneo.

Nella letteratura empirica, l'effetto causale di uno strumento di *policy*, noto come *treatment effect*, viene definito come la differenza tra il valore osservato dalla variabile risultato (*outcome*) rilevata a livello delle unità *target*, sottoposte all'intervento, ed il valore del *controfattuale*, definito come il valore che le unità *target* avrebbero assunto se queste non fossero state interessate dall'intervento della *policy*. Il *controfattuale* è per sua stessa natura non osservabile, generando il fondamentale problema metodologico di come ottenerne una stima accettabile (*the fundamental problem of causal inference*). Ne deriva che la valutazione dell'efficacia della *policy* è strettamente legata ad un problema di inferenza causale, ovvero alla definizione di un valido scenario controfattuale sulla base dell'informazione disponibile.

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 idiosincriche tra soggetti trattati e non trattati si è scelta una tecnica di stima, che consiste nel metodo econometrico *Difference-in-Differences* (DID). Questa tipologia di modelli è, infatti, particolarmente appropriata per analisi di impatto causale. Il problema della valutazione d'impatto dell'attività di accertamento e verifica può essere, in altre parole, affrontato confrontando il comportamento dei contribuenti nei periodi precedenti e successivi (*before and after comparison*) all'eventuale controllo fiscale, per soggetti trattati e non trattati. Di qui la terminologia utilizzata che definisce la stima DID come la differenza tra la media dei valori osservati per i soggetti trattati e non trattati delle differenze tra le medie dei valori osservati prima e dopo l'attività di controllo.

L'assunzione fondamentale del metodo DID è che la presenza di una serie di informazioni antecedenti il momento di attuazione dell'intervento permette di rilevare (e depurare dalla stima dell'impatto del provvedimento) le differenze sistematiche rilevate tra il gruppo di trattamento e quello di non trattamento. L'ipotesi rilevante è che i due gruppi, in assenza dell'azione amministrativa, abbiano la stessa dinamica temporale della base imponibile dichiarata (*common trend assumption*)¹³⁹.

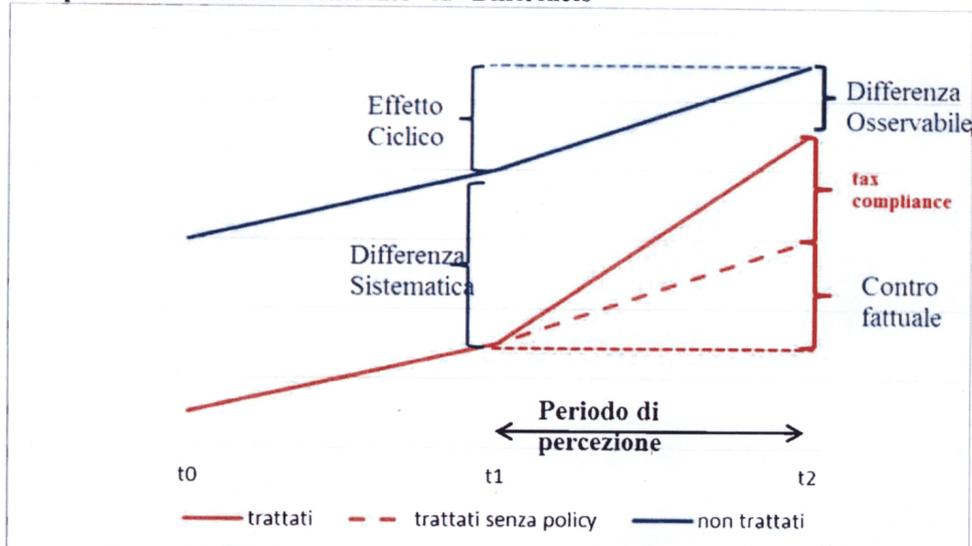
Per esempio, nell'ipotesi che una congiuntura particolarmente favorevole abbia contribuito, assieme al miglioramento della *tax compliance*, alla variazione positiva della

¹³⁹ L'analisi di impatto di qualsivoglia attività amministrativa deve fronteggiare l'oggettiva difficoltà nel distinguere tra i cambiamenti nella variabile di interesse (nel nostro caso l'adempimento fiscale dei contribuenti) causati dalla attività dell'Amministrazione Fiscale da quelli, invece, prodotti da altri fattori, per esempio di ordine congiunturale, e comunque indipendenti dall'operare dello strumento dell'Amministrazione (*policy*). Il confronto con un gruppo di controllo ha proprio lo scopo di evitare una stima distorta per cause che non possono essere controllate dall'azione del ricercatore.

base imponibile dichiarata, occorre depurare l'effetto ciclico dall'effetto di *policy*. L'ipotesi sottostante al metodo DID consiste nello stimare l'impatto ciclico attraverso la variazione della base imponibile dichiarata dai soggetti non trattati. Assumendo che i soggetti trattati e non trattati siano pienamente somiglianti tra loro, eccetto che per il trattamento di *policy*, tale variazione rappresenta una stima della componente ciclica che può essere depurata dalla variazione della base imponibile per i soggetti trattati, isolando, pertanto, l'effetto di *compliance*.

Nella Figura A6.1 si assume la medesima dinamica per i soggetti trattati e non trattati. Successivamente all'anno t_1 , ossia durante il periodo di percezione del trattamento di *policy*, si ipotizza ulteriormente che il comportamento dei soggetti trattati mostri un andamento maggiormente positivo. La differenza tra la c.d. differenza sistematica tra i soggetti trattati e non trattati e la c.d. differenza osservabile tra i valori effettivamente dichiarati dopo il periodo di percezione consente di stimare l'effetto della *tax compliance*.

Figura A6.1
Interpretazione della stima Difference - in - Differences



La stima della *tax compliance*: risultati e analisi di sensitività

La stima della *tax compliance* viene condotta preliminarmente sulla base imponibile IRAP¹⁴⁰. Per tale ragione, non vengono considerati dall'indagine i contribuenti esclusi ai fini IRAP, nonché i settori di attività economica relativi alla Pubblica Amministrazione, Servizi Pubblici, Agricoltura, Silvicoltura e Caccia, Pesca, Attività svolte da famiglie e convivenze.

L'analisi della *tax compliance* viene effettuata secondo due direttrici: *i*) da un lato in termini di evoluzione della dinamica della *tax compliance* per ciascun biennio d'imposta (2005-2006; 2006-2007; 2007-2008; 2008-2009), considerando l'effetto del controllo fiscale sull'anno di dichiarazione successivo; *ii*) dall'altro lato, attraverso un'analisi

¹⁴⁰ In prospettiva, analoghe linee di indagine saranno sviluppate utilizzando le medesime tecniche sull'IVA e sull'IRPEF.

sull'intero panel per gli anni di imposta 2005-2009, in termini di effetto medio complessivo dell'attività di controllo fiscale sulla propensione all'adempimento spontaneo. In altre parole, mentre il primo tipo di analisi consente di individuare una dinamica evolutiva dell'effetto dell'attività esercitata dall'amministrazione fiscale, il secondo tipo di analisi consente di quantificare un effetto medio di deterrenza diretto, indipendentemente dalla sua dinamica evolutiva. Ciascun tipo di approccio si compone di diversi step, con differenti metodologie di stima, al fine di consentire anche un'analisi di sensitività dei principali risultati ottenuti. La finalità di questo duplice approccio è quella di indirizzare l'analisi sia all'approfondimento della dinamica della *tax compliance* consentendo una importante valutazione di *policy*, sia alla quantificazione media, nell'arco temporale complessivamente considerato, del fenomeno della *tax compliance*, pur limitata al mondo delle ditte individuali e dei lavoratori autonomi, e concentrata sulle dichiarazioni ai fini IRAP.

L'analisi evolutiva dei bienni è stata implementata attraverso la metodologia di stima DID, descritta in precedenza, considerando tre modelli principali: modello DID base; modello DID con *dummy* di controllo; modello DID evoluto con *dummy* e covariate di controllo. Questi modelli sono considerati al fine di rimuovere parzialmente l'ipotesi di trend comune sottostante all'approccio DID. In particolare, a differenza del modello DID base, gli altri due modelli considerano valida l'ipotesi di trend comune condizionatamente all'inclusione di determinate variabili *dummy* e covariate. Risulta, comunque, fondamentale evidenziare che l'ipotesi principale del modello è quella che l'attività di controllo fiscale, verifica o accertamento, abbia effetti immediati (ossia nella dichiarazione IRAP immediatamente successiva all'anno di percezione) sulla propensione all'adempimento spontaneo.

Nella specificazione del modello DID¹⁴¹, la variabile dipendente (la trasformata logaritmica della base imponibile IRAP) dipende da tre variabili *dummy*: il *ciclo* (che assume valore 0 nel primo anno del biennio d'imposta considerato e 1 nel secondo anno); il *trattamento* (che assume valore 0 per i soggetti che non subiscono attività di controllo fiscale, verifica o accertamento, nel biennio considerato e 1 viceversa); la *policy*, come interazione tra le due *dummy* precedenti. Il coefficiente stimato della variabile *policy* rappresenta la stima puntuale dell'effetto medio del controllo fiscale sul comportamento dei contribuenti controllati (ATT, ovvero effetto medio del trattamento sui trattati), ossia la stima della *tax compliance*. Il modello DID base può essere condizionato alla presenza di alcune variabili *dummy* di controllo (regione, settore di attività economica, regime contabile), nonché all'insieme di variabili esplicative qualitative (sesso, studi di settore, ecc.) e quantitative (variabili ritardate del quadro della dichiarazione IRAP).

La definizione di trattamento utilizzata si è sostanziata nell'individuazione dei soggetti nel biennio d'imposta a: *i*) una o più verifiche fiscali; *ii*) uno o più accertamenti fiscali; *iii*) verifiche oppure accertamenti. Tali circostanze hanno garantito la possibilità di isolare gli effetti sulla *compliance* delle tre differenti tipologie di controllo. Sono stati considerati i soli soggetti che, nel periodo temporale compreso dal *panel*, fossero stati trattati per la prima volta (*modello senza ripetizione*), per evitare di considerare possibili effetti persistenti del controllo nel corso di più annualità. Per la costruzione del gruppo di controllo sono stati utilizzati i soli soggetti che non hanno, rispettivamente, ricevuto *i*) nessuna verifica, *ii*) nessun accertamento, *iii*) nessuna verifica o accertamento in alcuno degli anni di imposta precedenti. Questa particolare costruzione dei gruppi permette di

¹⁴¹ $\ln Y = \alpha + \beta(\text{ciclo}) + \gamma(\text{trattati}) + \delta(\text{policy}) + \lambda_D \text{dummy} + \lambda_X X$

valutare, per verifiche ed accertamenti “l’effetto medio del trattamento sui soggetti trattati” in ciascun anno.

A differenza del modello DID implementato per ciascun biennio, l’analisi panel considera l’intero arco temporale. Anche in questo caso si considerano tre modelli principali che analizzano: *i*) l’effetto di deterrenza del controllo fiscale effettuato in un determinato anno di percezione su tutto il periodo rimanente (per esempio l’effetto del controllo fiscale esercitato nel 2006-2007 sulla dichiarazione IRAP 2008, 2009, 2010 per gli anni d’imposta 2007, 2008 e 2009); *ii*) l’impatto immediato della deterrenza (effetto del controllo fiscale nel 2006-2007 sulla dichiarazione IRAP 2007, del controllo fiscale nel 2007-2008 sulla dichiarazione IRAP 2008 e così via); *iii*) l’effetto ritardato della deterrenza (per esempio l’impatto del controllo fiscale sui due anni successivi, sui tre anni successivi). Ai fini dell’analisi panel deve essere costruita una particolare variabile *dummy trattamento*, che assume valore 1 dal momento in cui il contribuente percepisce un controllo fiscale. L’analisi panel consiste nella stima del coefficiente associato alla *dummy trattamento* così costruita. Si considerano differenti tipi di stima, per ragioni di robustezza e sensitività: *i*) una stima *Pooled OLS (POLS)*; *ii*) una stima *Random Effects (RE)*; *iii*) una stima *Fixed Effects (FE)* ¹⁴².

I risultati relativi al modello DID sono riportati nelle Tabelle: A6.3, A6.4, A6.5 e A6.6 mostrano l’andamento temporale della *tax compliance* secondo le stime puntuali ottenute e i relativi intervalli di confidenza. Le tre Figure A6.2, A6.3 e A6.4 mostrano l’andamento risultante dalle stime ottenute rispettivamente nel modello DID base, nel modello DID con *dummy* di controllo, nel modello DID completo. Dal confronto dei tre grafici non emergono differenze significative nel trend della stima della *tax compliance*, eccetto una maggiore sovrastima nel modello semplice della *tax compliance* per l’ultimo anno di percezione considerato nel campione.

Nel biennio 2006-2007 (dichiarazione IRAP per gli anni di imposta 2005-2006) 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 la variabile dipendente è espressa in forma logaritmica, i risultati possono essere interpretati in termini di tassi di crescita, consentendo di sostenere, per esempio, che l’accertamento da parte dell’Agenzia delle Entrate nel periodo di percezione tra luglio 2006 e giugno 2007 ha comportato un incremento della base imponibile IRAP dichiarata per circa il 40 per cento per le unità *target* dell’accertamento fiscale. 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*, che in entrambi i casi risulta non significativamente diversa da zero, come si osserva dall’intervallo di confidenza appositamente illustrato. Si tratta di due anni di percezione particolarmente negativi, ma soltanto l’anno di imposta 2008 mostra un effetto congiunturale negativo, il quale risulta opportunamente depurato dalla *dummy ciclo*. Nell’ultimo biennio considerato l’effetto di deterrenza cresce nuovamente, anche se in misura più contenuta rispetto al 2007 soprattutto per quanto riguarda l’attività di accertamento. Va, tuttavia, rilevato che l’ultimo biennio considera l’anno di imposta 2009, caratterizzato da un andamento ciclico particolarmente negativo; ciò nonostante, la propensione all’adempimento spontaneo mostra un sensibile miglioramento.

¹⁴² Il test di Breusch-Pagan ci induce a non accettare l’ipotesi nulla di assenza di effetti inosservati; mentre il test di Hausman sembra indurci a non rifiutare la stima FE.