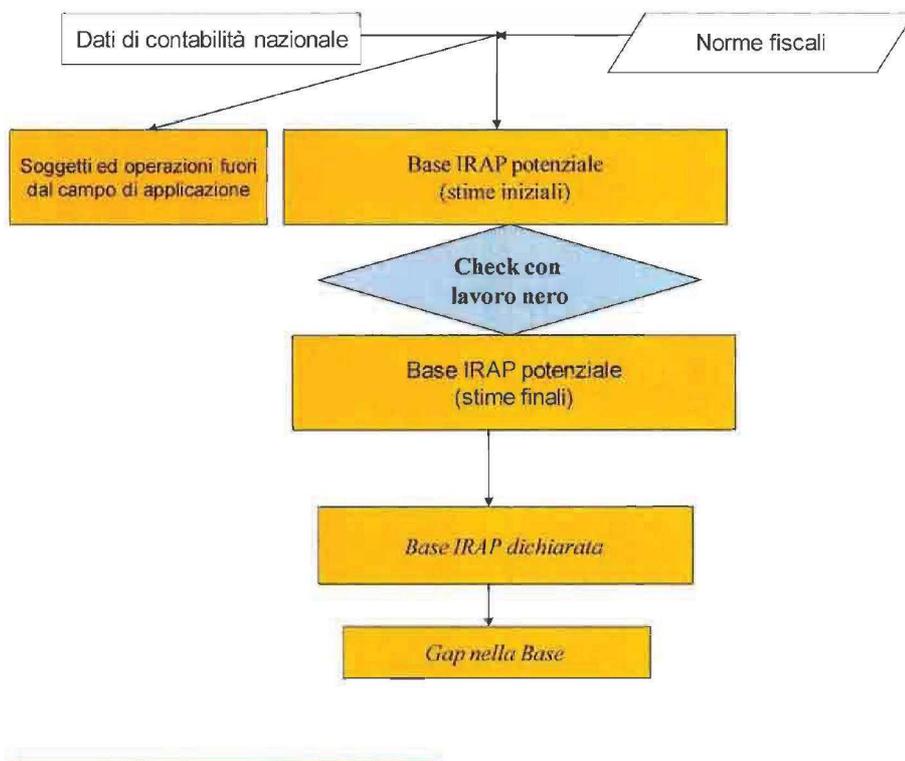


Figura 1.3 - Diagramma di rappresentazione della metodologia di stima *top-down* nella base IRAP



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

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

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

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

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

- a. lavoro interinale: la normativa stabilisce che il costo attribuibile ad esso sia deducibile per il distaccante (impresa che offre lavoratori interinali) e soggetto a tassazione per il distaccatario (imprese che impiegano lavoratori interinali). In Contabilità Nazionale le imprese che offrono lavoro interinale si registrano nella branca dei “servizi alle imprese”, determinando una sovrastima, in termini di valore, rispetto all’analoga branca desunta dalle dichiarazioni; al fine di evitare questa distorsione tra branche si procede quindi ad una riallocazione tra le stesse;
- b. autoproduttori di energia: l’ISTAT include gli autoproduttori di energia elettrica all’interno del settore energetico ed invece in base alla normativa fiscale l’attività di autoproduzione è inclusa nella branca in cui è compresa l’attività prevalente dell’impresa considerata. Si è quindi provveduto a scorporare dalla base IRAP costituita dagli autoproduttori la quota relativa alla produzione di energia elettrica per poi addizionala 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 bind^i 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 bind^i stimata sia almeno pari al corrispondente valore del lavoro nero registrato nella medesima branca, essendo quest’ultimo una delle componenti del *gap* della base. Se tale condizione non risulta verificata si procede ad un’allocazione tra le branche che lascia, in ogni caso, inalterato il valore della base imponibile non dichiarata dell’intera economia¹⁸.

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

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

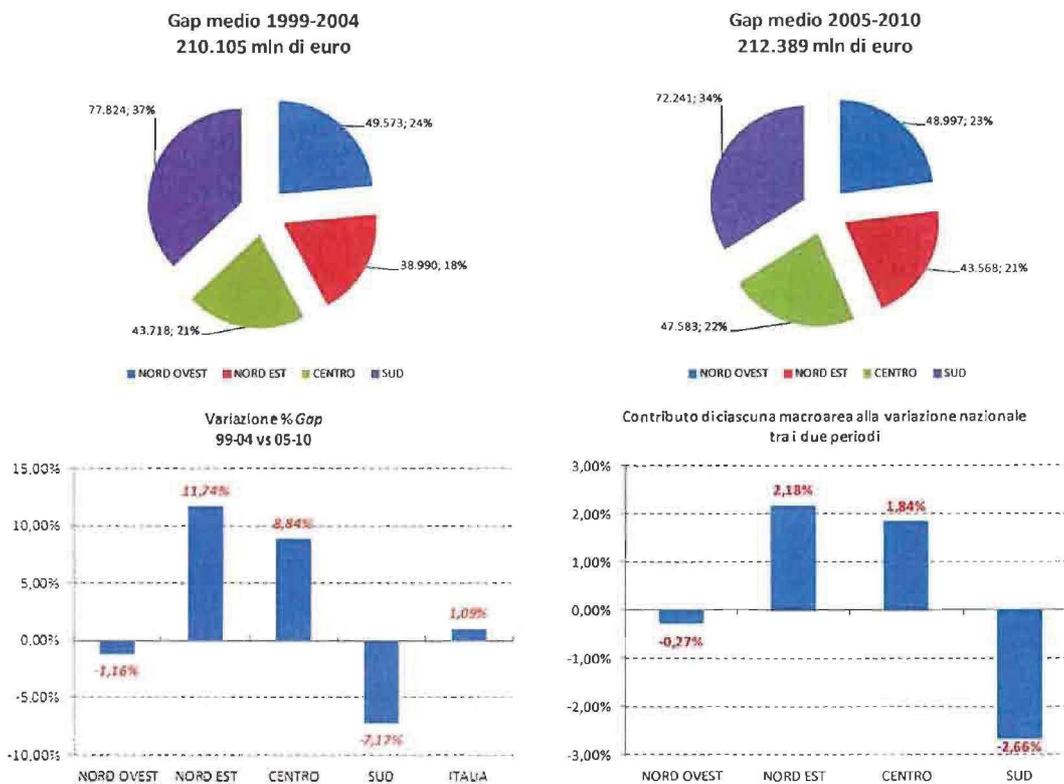
Più interessante è osservare come tale *gap* si ripartisca tra le diverse aree geografiche del Paese. Per i dati più recenti, sempre dalla figura 1.4, si osserva che il *gap* nella base ammonta a circa: 93 miliardi al nord (44% del totale), 72 al sud (34%) e 48 al centro (22%).

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

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

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

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



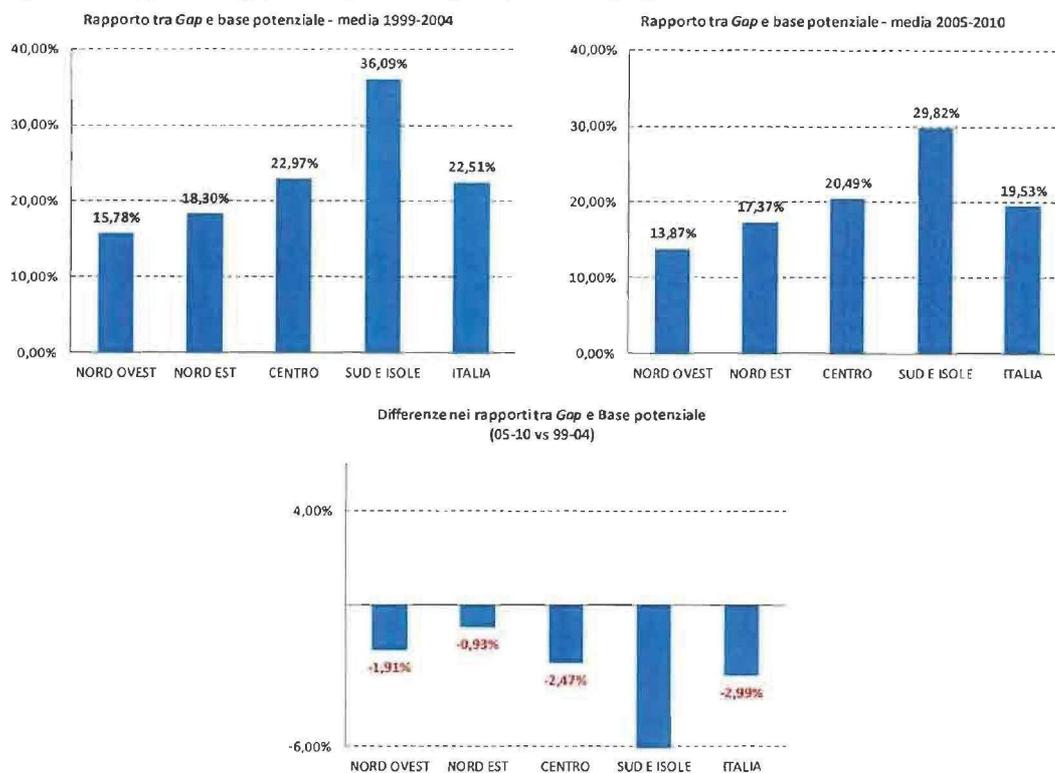
Per evidenziare la misura in cui ogni singola ripartizione ha influenzato il tasso di variazione complessivo (+1,09%), è fondamentale calcolarne il contributo alla crescita, che coniuga sia la variazione percentuale sia la rilevanza economica di ciascuna area sul totale nazionale. Anche in questo caso,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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

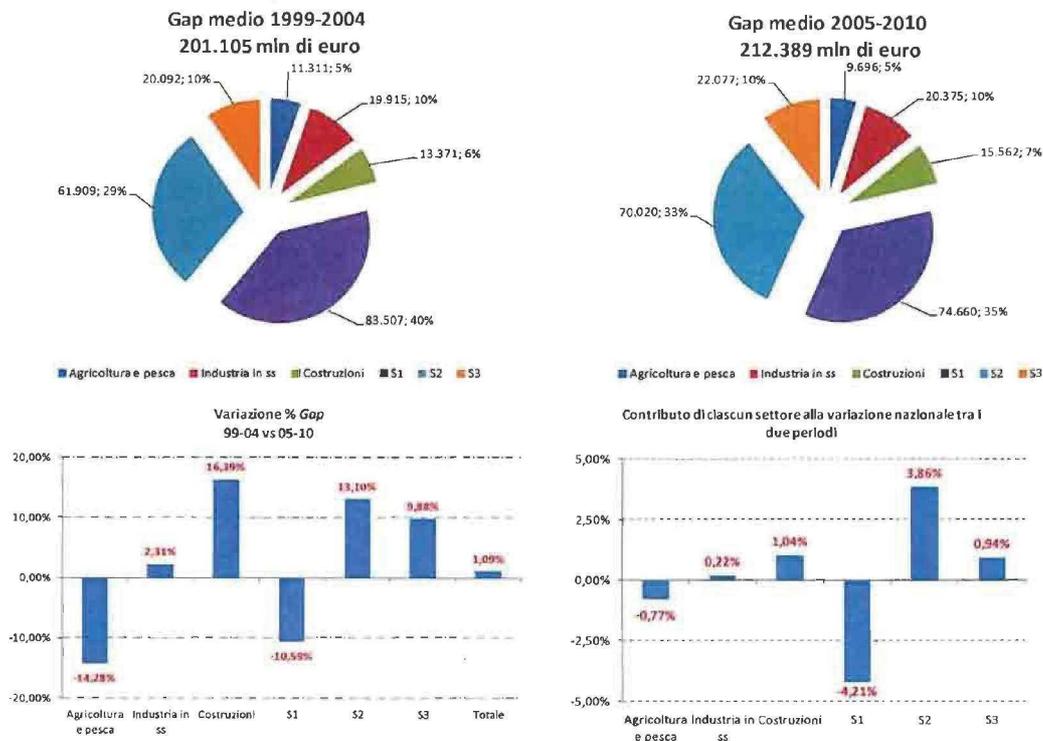
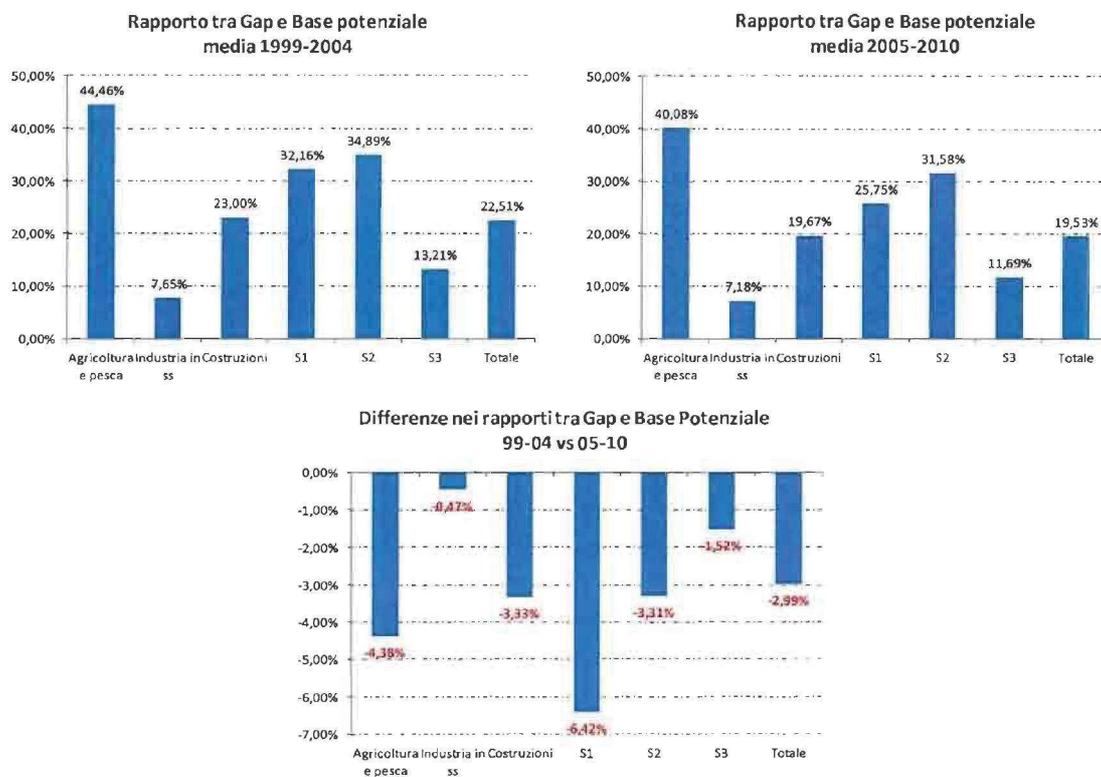


Figura 1.7 Rapporto tra gap e base potenziale per settore di attività economica. Periodi 1999-2004 e 2005-2010



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

1.3 ANALISI IN SERIE STORICA BASATA SUI DATI IVA

1.3.1 Flussi IVA e Base Imponibile Non Dichiarata

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Fonte: elaborazioni dell'Agenzia delle Entrate

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

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

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

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

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

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

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

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

Fonte: elaborazioni dell'Agenzia delle Entrate

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

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

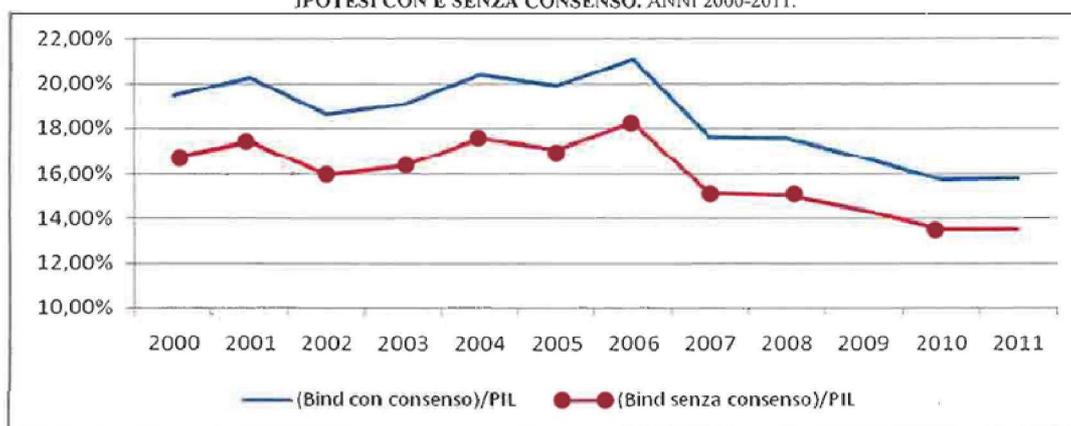
Nel 2011 si avvertono i prodromi della seconda fase della recessione, il PIL sale di poco più del 1,7%, e così pure l'IVA lorda (+1,7%), con l'IVA da importazioni (+17,7%) a spiegare la maggior parte della variazione. L'IVA effettiva di competenza, ne risente positivamente passando dai 94 MLD circa del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

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

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

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

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



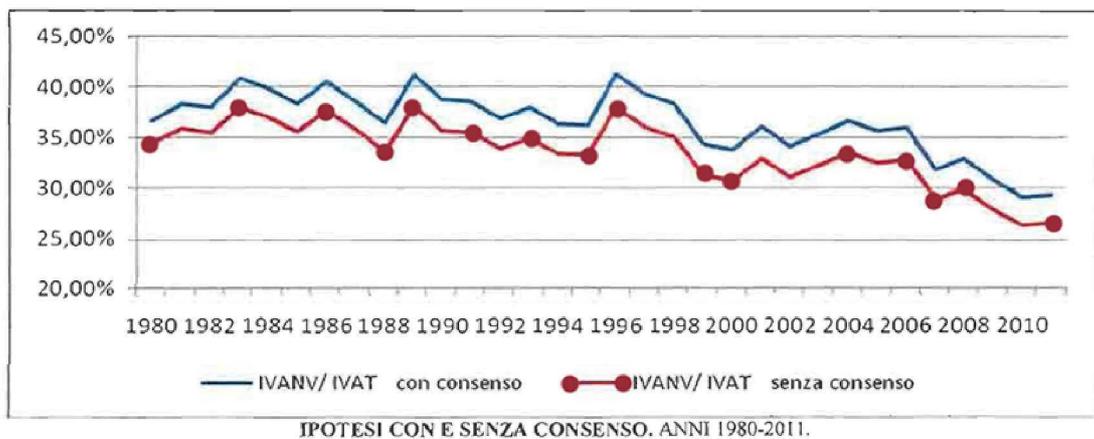
Per avere una misura più accurata dell'impatto che ha il gap sui flussi di finanza pubblica, lo stesso può essere misurato in termini di imposta. Applicando alla BIT le aliquote di legge è possibile calcolare l'imposta potenziale generata dal sistema. Sottraendo a quest'ultima l'IVAEC è agevole quantificare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

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

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

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

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



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

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

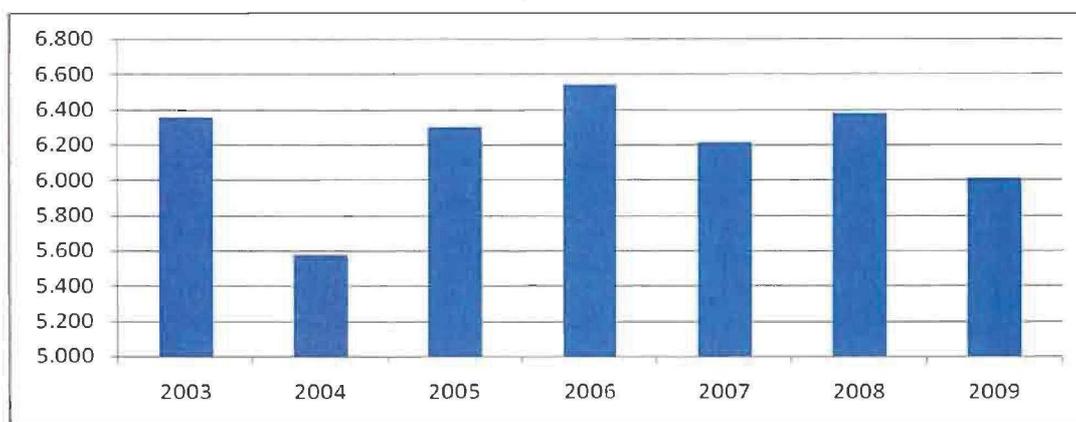
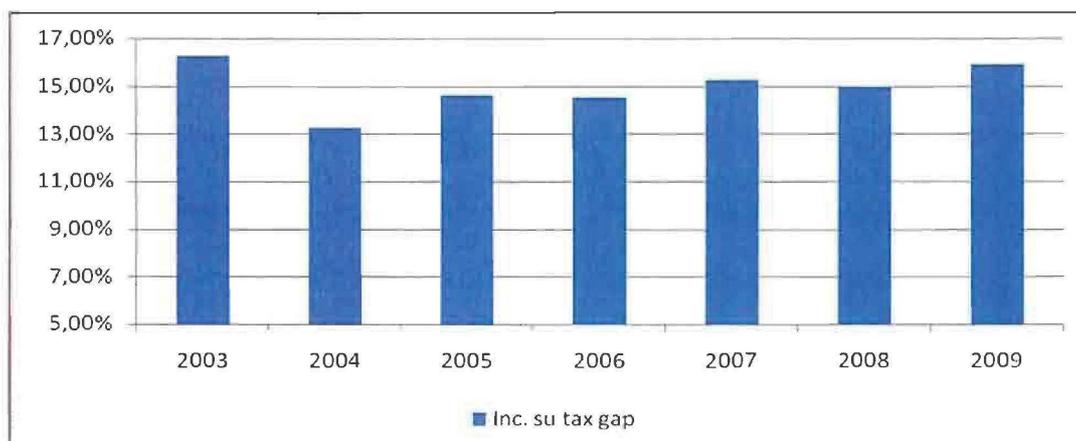


FIG. 1.11 INCIDENZA DEI MANCATI VERSAMENTI SUL TAX GAP. ANNI 2003-2009.



1.3.2 Elasticità comparata dell'IVA

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

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

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

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

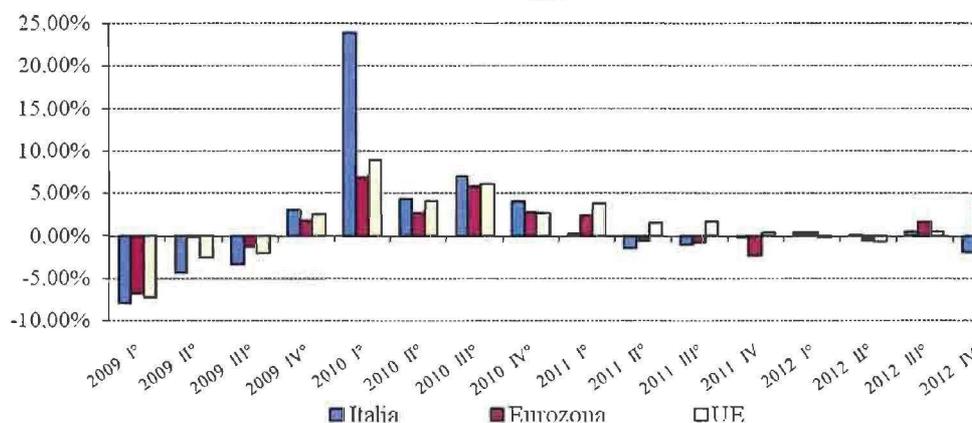
L'elasticità così calcolata consente di effettuare dei confronti internazionali. Dalla Figura 1.12 si evince che nei primi tre trimestri del 2009 l'elasticità è risultata inferiore a zero sia per l'EU27 che per l'Eurozona²⁵, analogamente a quanto accaduto in Italia. C'è da osservare, però, che in Italia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

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

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

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

FIG. I.12. DIFFERENZA TRA LA DINAMICA DEL GETTITO IVA E LA DINAMICA DEGLI AGGREGATI ECONOMICI DI RIFERIMENTO²⁶ PER L'ITALIA, L'EUROZONA E LA UE COMPLESSIVA NEL PERIODO 2009-2012



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

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

TABELLA 1.3.2.1
GETTITO IVA DA ADEMPIMENTO SPONTANEO IN ITALIA NEL PERIODO 2011-2013 CON E SENZA MODIFICA DELL'ALIQUOTA ORDINARIA DAL 20 AL 21%

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

Fonte: elaborazioni dell'Agenzia delle Entrate

²⁶ Risorse interne pari al PIL + importazioni – esportazioni.

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

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

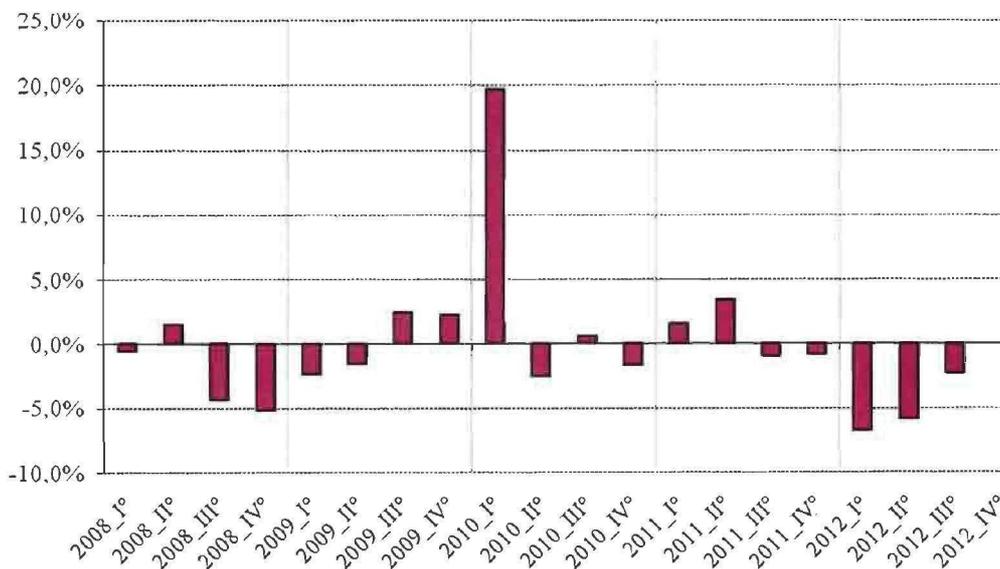
L'elasticità conferma per buona parte i risultati esposti nel paragrafo precedente per quanto riguarda gli anni 2008-2011 e mostra una possibile perdita di *compliance* nel 2012. L'indicatore indica una fase più acuta nei primi due trimestri e tende ad attenuarsi nella seconda parte dell'anno.

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

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

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

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



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

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

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