TABELLA 2.9: COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA PER REGIONE. DISTRIBUZIONE PERCENTUALE. ANNO 2015

	Rivalutazione	Lavoro irregolare	Altro	Totale NOE
Mezzogiorno	27,8	35,1	31,5	31,2
Nord-ovest	28,1	25,6	27,0	27,0
Centro	22,1	21,2	22,2	21,8
Nord-est	22,0	18,0	19,3	20,0
Lombardia	17,5	16,4	17,2	17,0
Lazio	9,4	11,4	11,3	10,5
Campania	7,6	10,4	9,0	8,9
Veneto	9,6	6,8	7,3	8,1
Emilia-Romagna	8,7	7,3	7,9	8,1
Sicilia	6,0	8,1	7,9	7,2
Toscana	7,8	6,2	6,9	7,1
Piemonte	7,4	6,4	6,5	6,9
Puglia	5,8	6,4	5,7	6,0
Calabria	2,4	3,7	3,0	3,0
Liguria	2,9	2,6	3,1	2,8
Marche	3,2	2,2	2,5	2,7
Sardegna	2,4	2,8	2,2	2,5
Abruzzo	2,3	2,4	2,6	2,4
Friuli-Venezia Giulia	2,0	1,8	1,7	1,9
Umbria	1,7	1,5	1,5	1,6
Provincia Autonoma Bolzano	0,8	1,1	1,3	1,0
Provincia Autonoma Trento	0,9	1,0	1,0	0,9
Basilicata	0,8	0,8	0,7	0,8
Molise	0,5	0,5	0,3	0,5
Valle d'Aosta	0,3	0,3	0,2	0,3
Italia	100,0	100,0	100,0	100,0

3. AMPIEZZA E DIFFUSIONE DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA

A) UN QUADRO DI SINTESI DELLE IMPOSTE E DEI CONTRIBUTI ANALIZZATI

Le stime del sommerso economico, come componente dell'Economia non osservata, illustrata nel Capitolo 2, non consentono di quantificare direttamente il *gap* del gettito derivante dal non completo adempimento degli obblighi fiscali. Per questo fine è necessario effettuare delle ulteriori elaborazioni che conducono alla stima del *tax gap*.

La letteratura economica distingue anche tra *tax gap* al netto dei mancati versamenti (*assessment gap*), ovvero la differenza tra quanto il contribuente avrebbe teoricamente dovuto versare e quanto ha effettivamente dichiarato, e *tax gap* dovuto a omessi versamenti (*collection gap*), ovvero la differenza tra quanto dichiarato e quanto effettivamente versato. Conseguentemente e in linea con quanto previsto nel Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160, si distinguono, ove possibile, le seguenti componenti: *i)* il mancato gettito derivante da errori dei contribuenti; *ii)* gli omessi versamenti rispetto a quanto risulta in base alle dichiarazioni; *iii)* le mancate entrate fiscali e contributive ascrivibili al divario tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che si sarebbero dovuti versare in un regime di perfetto adempimento.

L'individuazione delle tre componenti del *gap* rappresenta un aspetto centrale nella definizione delle misure di *policy*. A seconda del tipo di fenomeno, infatti, occorre impiegare differenti leve per ridurne l'entità: l'attività di prevenzione e contrasto per l'evasione intenzionale, 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.

A livello internazionale, esistono metodologie che consentono di costruire stime complessive del *tax gap* (si veda la Tabella 3.A.1) come somma dei *gap* riferibili ai singoli tributi; ciò consente di indagare i differenti meccanismi evasivi collegati a ciascun tributo, nonché le caratteristiche dei soggetti passivi impegnati nel versamento dell'imposta. In questa sede, per la stima del *tax gap* di tutte le imposte è stata utilizzata una metodologia di tipo *top down*, ossia basata sul confronto tra i dati della Contabilità nazionale (che includono la stima dell'Economia non osservata) e quelli derivanti da fonti amministrative. In particolare, la quantificazione del *tax gap* in base all'approccio *top down* è calcolata considerando la differenza tra il gettito ottenuto applicando la tassazione prevista dalla legislazione vigente alla base imponibile teorica e alla base imponibile dichiarata. Accanto alla stima *top down*, per la quantificazione del *tax gap* dell'IRPEF viene utilizzata anche una metodologia c.d. *bottom up*, cioè basata su dati di fonte amministrativa, per l'individuazione dell'aliquota applicabile in assenza di evasione[36].

La Tabella 3.A.1 sintetizza le metodologie utilizzate in Italia ed in alcuni Paesi esteri per la stima del *tax gap* delle imposte sul reddito delle persone fisiche, delle imposte sul reddito delle società, delle imposte sul valore aggiunto e delle imposte immobiliari. Emerge innanzitutto che

[36] Per stima *bottom-up* si intende una quantificazione ottenuta partendo dai dati micro (tipicamente quelli basati sugli accertamenti, solitamente casuali) e proiettandoli a livello macro. Per stima *top-down* si intende, invece, quella basata primariamente sul confronto tra basi dati (tipicamente quelle fiscali con quelle di Contabilità nazionale) e poi eventualmente disaggregata per zone, settori, ecc.

esistono stime del *tax gap* dell'IVA basate sulla metodologia *top down* in tutti i Paesi considerati (eccetto gli Stati Uniti dove non esiste l'imposta sul valore aggiunto). Per la stima del *tax gap* delle imposte dirette nel Regno Unito e negli Stati Uniti si utilizza esclusivamente un approccio di tipo *bottom up*; in Italia è invece possibile stimare il *tax gap* delle imposte dirette mediante un approccio di tipo *top dow*n utilizzando come base informativa le dichiarazioni IRAP. La stima del *tax gap* sulle accise nel settore dei prodotti energetici è attualmente condotta in pochi Paesi a livello internazionale: nel Regno Unito e in Slovacchia si applica una metodologia di tipo *top down*.

La Tabella 3.A.2 riporta, per le principali imposte del sistema fiscale italiano, il gettito in milioni di euro per l'anno di imposta 2016, il peso sul totale delle entrate e la metodologia di stima del *tax gap* (ovviamente solo nel caso in cui per quell'imposta sia stata effettuata una stima ufficiale del relativo *tax gap*). In particolare, una stima ufficiale del *tax gap* è stata elaborata per le seguenti entrate tributarie: per quanto riguarda le imposte di competenza del Governo centrale, l'IVA, l'IRES, l'IRPEF, la cedolare secca, IMU e TASI sugli immobili produttivi, e le accise sui prodotti energetici; per quanto riguarda le altre Amministrazioni centrali, il canone RAI; per quanto riguarda le imposte delle Regioni e degli Enti locali, l'IRAP, l'IMU e la TASI sugli altri fabbricati. **Complessivamente il gettito delle imposte per le quali è ora disponibile una stima del *tax gap* rappresenta l'87,5% circa del gettito totale potenzialmente evadibile[37], risultato che pone l'Italia in una posizione di assoluto primato nell'ambito dei Paesi OCSE per ciò che concene la valutazione del *tax gap*, anche in termini di tempestività delle stime.**

TABELLA 3.A.1: METODOLOGIA DI STIMA DEL *TAX GAP*

Tipo di imposta	Regno Unito	Stati Uniti	Francia	Germania	Italia	Spagna
Imposte sul reddito delle persone fisiche	Bottom-up	Bottom-up	N.D.	N.D.	Top-down/Bottom up	N.D.
Imposte sul reddito delle società	Bottom-up	Bottom-up	N.D.	Bottom-up	Top-down/Bottom up	N.D.
IVA	Top-down	N.D.	Top-Down	Top-down[1, 2]	Top-down	N.D.
Imposte immobiliari	Bottom-up	Bottom-up	N.D.	N.D.	Top-down	N.D.
Accise sui prodotti energetici	Top-down	N.D.	N.D.	N.D.	Top-down	N.D.

[1] Il Governo tedesco non prepara stime ufficiali. La stima del VAT gap è preparata dall'ente IFO Institute.
Fonti: HRMC "Measuring tax gaps 2015 edition Tax gap estimates for 2013-14", FISCALIS tax gap Project Group, "THE CONCEPT OF TAX GAPS- Report on VAT Gap Estimations" e IRS "tax gap Estimates for Tax Years 2008–2010"
[2] La Commissione europea pubblica annualmente un report sul VAT gap per tutti I paesi europei, basato sulla metodologia top-down (cfr. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf).

[37] Nei Box 3.A.1 e 3.A.2 si illustrano nel dettaglio le motivazioni per cui si ritiene che le imposte sui redditi finanziari e sui trasferimenti immobiliari siano difficilmente oggetto di fenomeni evasivi.

TABELLA 3.A.2: ENTRATE TRIBUTARIE E *TAX GAP*

Imposte	Gettito 2016 (milioni di euro)	*TAX GAP*	Peso sul totale delle Entrate potenzialmente evadibili	Metodologia di stima	Fonte
IRPEF[1]	180.004	√	36,86%	*Top down* e *Bottom Up*[2]	Agenzia entrate e Dipartimento delle finanze
di cui:					
ritenute dipendenti	144.342	√		*Top down*	Dipartimento delle finanze
Ritenute lavoratori autonomi	23.438	√		*Top down* e *Bottom Up*[2]	Agenzia entrate
Irpef saldo e acconto	12.224	√		*Top down* e *Bottom Up*[2]	Agenzia entrate
IRES[1]	35.251	√	7,12%	*Top down* e *Bottom Up*[2]	Agenzia entrate
Sost. Redditi, rit. su interessi e altri redditi di capit.[2]	9.024	X			
Sost. sui redditi da capitale e sulle plusvalenze[2]	1.308	X			
Cedolare secca	2.361	√	0,48%	*Top down*	Dipartimento delle finanze Agenzia entrate
IMU immobili ad uso produttivo	3.603	√	0,74%	*Top down*	Dipartimento delle finanze
Imp. sulle riserve mat. rami vita ass.[2]	2.574	X			
Registro[3]	4.747	X			
IVA[4]	124.336	√	25,46%	*Top down*	Agenzia entrate
Bollo	6.806	X			
Assicurazioni[2]	3.098	X			
Ipotecaria[3]	1.609	X			
Canoni di abbonamento radio e TV	2.112	√	0,43%	*Top down*	Dipartimento delle finanze Agenzia entrate
Imp. di fabbricazione sugli oli minerali	25.428	√	5,21%	*Top down*	Dipartimento delle finanze Agenzia delle dogane e dei monopoli
Imp. energia elettrica e addiz.	2.853	N.D.	0,58%		
Imp. di consumo sul gas metano	3.416	N.D.	0,70%		
Tabacchi (imp. sul consumo)[5]	10.882	N.D.	2,23%		
Proventi del lotto[6]	7.794	X			
Apparecchi e congegni di gioco[6]	5.557	X			
Altre Imposte	18.318	X			
Totale Imposte Governo Centrale (A)	**451.081**				
Comuni					
IMU[7]	15.967	√	3,27%	*Top down*	Dipartimento delle finanze
TASI[7]	1.161	√	0,24%	*Top down*	Dipartimento delle finanze
Addizionale comunale IRPEF	4.510	√	0,92%	*Top down*	Dipartimento delle finanze

Province					
IPT	1.638	N.D.	0,34%		
RC auto	2.196	N.D.	0,45%		
Regioni					
IRAP netta complessiva	20.587	√	4,22%	*Top down*	Agenzia entrate
Tasse auto a carico delle famiglie	4.626	N.D.	0,95%		
Addizionale regionale IRPEF	11.877	√	2,43%	*Top down*	Dipartimento delle finanze
Altre Imposte Locali	35.562	N.D.	7,28%		
Totale Imposte Enti locali (B)	**98.124**				
Totale Imposte (A+B)	**549.205**				
Totale Imposte potenzialmente soggette a evasione	**488.370**		100,00%		
di cui: imposte per le quali è stimato il *tax gap* (valore assoluto)	**427.197**				
di cui: imposte per le quali è stimato il *tax gap* (valore percentuale)	**87,47%**				

Note: con √ si intende che il *tax gap* viene quantificato; con N.D. che il *tax gap* non è quantificato; con X che il *tax gap* è nullo o trascurabile.
[1] In particolare, l'Agenzia delle entrate stima il *tax gap* per lavoratori autonomi e imprese, mentre il Dipartimento delle finanze stima il tax *gap* per i lavoratori dipendenti irregolari.
[2] Non stimabile in quanto pagate da intermediari finanziari (Box 3.A.1).
[3] Non stimabile in considerazione delle caratteristiche tecniche delle imposte (Box 3.A.2).
[4] Metodologia differente da quella utilizzata dalla Commissione europea sulla variazione dello stock di crediti.
[5] Nell'agenda di lavoro 2019 della Commissione è prevista la quantificazione del *tax gap* per le accise sui tabacchi. Si osserva, tuttavia, che la quantificazione del *gap* dell'IVA include anche la componente riconducibile al contrabbando di sigarette.
[6] Non evadibile dato il prelievo automatico da parte dell'erario. Sono in corso approfondimenti con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.
[7] Valutazione ad aliquota di base (escluse le abitazioni principali "di lusso", i terreni, le aree fabbricabili e i fabbricati rurali strumentali).
Fonte: Elaborazione su dati del Bollettino delle entrate, Dipartimento delle finanze (MEF).

Box 3.A.1: Redditi di natura finanziaria

Per le imposte sui redditi di natura finanziaria (sostitutive sui redditi, ritenute su interessi e altri redditi di capitale, sostitutive sui redditi da capitale, sulle riserve rami vita assicurazioni e sulle plusvalenze, assicurazioni) non si è proceduto alla stima del *tax gap* in considerazione delle caratteristiche tecniche delle stesse, che mal si prestano alla realizzazione di manovre evasive o elusive.

Per i redditi di natura finanziaria, di regola, il prelievo è di tipo proporzionale e non progressivo. Il prelievo avviene a monte, ossia al momento della percezione del reddito, e non a valle, attraverso la compilazione della dichiarazione dei redditi conseguiti nell'intero periodo di imposta.

Dal 1996, con l'introduzione del Decreto 1 aprile 1996, n. 239, il prelievo a monte sulla principale categoria di redditi di natura finanziaria – gli interessi da titoli obbligazionari emessi dai c.d. grandi emittenti (banche, società per azioni quotate, Stato ed enti territoriali) – non avviene attraverso l'ordinario sistema della ritenuta alla fonte, caratterizzato dall'intervento dell'emittente in qualità di sostituto di imposta (e, quindi, con il coinvolgimento del soggetto che eroga il provento imponibile). Invece, il prelievo avviene attraverso un meccanismo - quello dell'imposta sostitutiva applicata dagli intermediari finanziari (banche, società di gestione del risparmio, imprese di assicurazione, ecc.) che intervengono nella percezione del reddito - che assegna ai soggetti che ordinariamente percepiscono i proventi per conto dei beneficiari (e, quindi, dei soggetti che percepiscono il provento imponibile per conto del beneficiario) la responsabilità della liquidazione e del versamento delle imposte dovute sui proventi stessi.

Questo cambiamento è stato poi esteso con il Decreto 21 novembre 1997, n. 461 anche alla gran parte delle plusvalenze derivanti dalla cessione degli strumenti finanziari (redditi diversi di natura finanziaria di cui all'art. 67, comma 1, lett. da c-bis) a c- quinquies), del TUIR) e ai dividendi non qualificati erogati dalle società quotate. Anche per tali dividendi, l'art. 27-ter del DPR n. 600 del 1973, prevede l'applicazione del meccanismo sopra descritto, ovvero un'imposta sostitutiva applicata dagli intermediari finanziari.

Con i provvedimenti che hanno dato attuazione alla c.d. "Finanza per la crescita", il meccanismo è stato esteso anche a ipotesi particolari di interessi da titoli obbligazionari emessi da società non quotate, diventando, sostanzialmente, un modello di imposizione nel settore in esame. Se il suddetto meccanismo non trova applicazione, rimane comunque spesso applicabile l'ordinario sistema della ritenuta alla fonte.

Il modello di imposizione nel settore delle c.d. rendite finanziarie si caratterizza, quindi, per l'intervento di un terzo soggetto (rispetto all'erario e al contribuente) nel prelievo tributario. Ciò consente, da un lato, di esonerare il contribuente dalle operazioni di liquidazione e di versamento delle imposte dovute, riducendo in tal modo sia errori che omissioni, e dall'altro di assegnare tali adempimenti a soggetti che molto spesso hanno, per l'attività che svolgono, una maggiore attitudine professionale al loro espletamento e soprattutto non hanno alcun interesse a evitare il pagamento dell'imposta su redditi che non sono a loro ascrivibili.

Box 3.A.2: Imposte sui trasferimenti immobiliari

Per le imposte sui trasferimenti immobiliari (imposte di registro, ipotecaria, catastale) non si è proceduto ad una stima del *tax gap* in considerazione delle caratteristiche tecniche delle stesse, che mal si prestano alla realizzazione di manovre evasive o elusive. Le imposte in questione sono liquidate e versate dai notai, per conto delle parti, al momento della registrazione telematica degli atti di compravendita. L'assolvimento dell'obbligo fiscale è demandato quindi a soggetti particolarmente affidabili.

La base imponibile, in linea generale, è costituita dal valore catastale del bene e non dal prezzo convenuto dalle parti e indicato nell'atto; l'imposta, liquidata dal notaio sulla base di tale valore, può essere rettificata a seguito di attività di controllo da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria. La contestazione del valore del bene considerato ai fini della determinazione della base imponibile può dar luogo all'emissione di avvisi di accertamento e, ove questi non vengano accettati dalle parti, determinare l'apertura di un contenzioso.

I contenziosi sono stati limitati in passato con talune previsioni di legge (art. 52, commi 4 e 5, Testo Unico Registro di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131) che impedivano agli uffici di procedere a rettifiche di valore qualora l'ammontare del corrispettivo indicato in atto fosse superiore alla rendita catastale dell'immobile compravenduto moltiplicata per un coefficiente stabilito dalla legge (c.d. moltiplicatore). Questa disposizione favoriva, comunque, l'occultamento del maggior corrispettivo rispetto a quello sufficiente per cautelarsi da eventuali accertamenti fiscali. La normativa si è poi evoluta (art. 1, comma 497, Legge 23 dicembre 2005, n. 266), per i soli immobili abitativi acquistati da persone fisiche non imprenditori, mentre le successive disposizioni hanno previsto che la base imponibile è pari al valore catastale dell'immobile come sopra determinato indipendentemente dall'ammontare del corrispettivo indicato in atto, il che ha consentito l'emersione della totalità dei corrispettivi, superando l'annoso fenomeno del pagamento "in nero" di parte dei corrispettivi convenuti.

Sul piano fiscale, le norme sulla base imponibile non consentono la realizzazione di rilevanti disegni evasivi, posto che, per gli immobili abitativi acquistati da persone fisiche, la base imponibile è pari al valore catastale rivalutato. Per gli immobili acquistati da soggetti diversi dalle persone fisiche (essenzialmente società), normalmente il corrispettivo indicato in atto, preso a base della tassazione da parte del notaio, appare come un dato affidabile, se si tiene conto delle difficoltà da parte delle società a effettuare i pagamenti "in nero" dei corrispettivi occultati.

B) LA STIMA DEL "*TAX GAP*" PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (IRPEF)

Il *gap* IRPEF può riguardare diverse tipologie di redditi e di soggetti. Qui si presentano distinte le stime per i redditi:

- derivanti dalle attività imprenditoriali e professionali;
- da lavoro dipendente irregolare.

Le attività imprenditoriali possono essere svolte da imprenditori individuali, che sono soggetti autonomi di imposta, ovvero da società di persone che sono tenute al pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche per il tramite dei propri soci (c.d. tassazione per trasparenza). Per i soggetti che esercitano attività di impresa o lavoro autonomo, tale fonte di reddito risulta predominante rispetto alle altre, come evidenziato nella Tabella 3.B.1.

TABELLA 3.B.1: COMPOSIZIONE DEL REDDITO DICHIARATO DALLE PERSONE FISICHE TITOLARI DI PARTITA IVA PER TIPOLOGIA (ANNO D'IMPOSTA 2011)

Tipologia di reddito	Quota sul totale
Reddito di impresa, professionale o da partecipazione in società di persone o assimilate	66,3%
Reddito minimo	5,9%
Reddito agricolo	0,8%
Reddito di terreni e fabbricati	5,6%
Reddito da lavoro dipendente e assimilato	20,2%
Altri redditi	1,2%
Totale	**100,0%**

Si assume come platea di riferimento quella dei contribuenti IRAP e nello specifico coloro che compilano i quadri IQ ed IP. Tuttavia, per quanto riguarda i soggetti IRPEF, questa scelta comporta l'esclusione dall'analisi delle persone fisiche esentate dall'IRAP, ovvero i professionisti privi di autonoma organizzazione, nonché i contribuenti minimi, i cui redditi, sono, in ogni caso, sottoposti a tassazione sostitutiva e non rilevano ai fini della determinazione del reddito imponibile IRPEF[38].

Per determinare il risultato lordo potenziale, $RLGp_{IRPEF}$, si parte dal dato della contabilità nazionale Istat per settore istituzionale, in particolare si considerano il settore delle famiglie produttrici nonché la quota delle settore delle società non finanziarie ascrivibile alle società di persone.

La metodologia di stima è strettamente collegata a quella dell'IRES, con la quale condivide la parte iniziale della procedura, fino alla determinazione del risultato lordo di gestione non dichiarato (*RLGnd*):

$$RLGnd_{IRPEF} = RLGp_{IRPEF} - RLGd_{IRPEF}$$
$$BIND_{IRPEF} = RLGnd_{IRPEF} + \Delta nd_{IRPEF}$$

dove $RLGd_{IRPEF}$ è il risultato lordo di gestione calcolato in base ai dati delle dichiarazioni con riferimento ai soggetti IRPEF e $BIND_{IRPEF}$ è la base IRPEF non dichiarata che si differenzia da risultato lordo di gestione in ragione di Δnd (si veda prospetto 2).

La distinzione fondamentale con la metodologia adottata per l'IRES si rinviene nella determinazione dell'aliquota da applicare a $RLGnd_{IRPEF}$ al fine di determinare l'imposta evasa, in quanto la previsione di un'aliquota crescente per scaglioni di reddito complessivo, che caratterizza l'IRPEF, comporta che l'aliquota media che si applicherebbe su $BIND_{IRPEF}$ possa ragionevolmente essere diversa dall'aliquota media sul dichiarato. Per tenere conto di tale aspetto, l'aliquota implicita (*Aliql*) calcolata rapportando l'imposta effettiva (IRPEFe) a $RLGd_{IRPEF}$

[38] L'impatto di tale esclusione è considerevole in termini di numero di soggetti, in quanto riguarda circa il 25% delle imprese presenti negli archivi fiscali, ma il peso in termini di valore aggiunto prodotto è notevolmente più contenuto, in quanto ammonta a circa l'1,7% del totale dichiarato; in particolare, i contribuenti minimi rappresentano circa la metà della platea degli esclusi nell'anno d'imposta 2011 e circa un terzo negli anni successivi, in conseguenza della riforma dei regimi fiscali agevolati. Inoltre, anche nel caso dell'IRPEF si ritiene opportuno non includere nell'analisi i settori caratterizzati da particolari modalità di determinazione del reddito (ovvero il settore agricolo e il settore finanziario) ed il settore pubblico, per il quale si ipotizza assenza di evasione.

viene corretta in ragione di un differenziale (*diffAliq*) tra l'aliquota media dichiarata e quella evasa calcolato sulla base delle risultanze delle stime *bottom up* condotte sugli esiti degli accertamenti[39], ottenendo l'aliquota $Aliql^{*}_{IRPEF}$ che, applicata a $RLGnd_{IRPEF}$, consente di stimare l'ammontare di IRPEF derivante dall'omessa dichiarazione dalle imprese e dai lavoratori autonomi:

$$Aliql^{*}_{IRPEF} = IRPEFe/RLGd_{IRPEF} + diffAliq$$
$$IRPEFnd = RLGnd_{IRPEF} * Aliql^{*}_{IRPEF}$$

dove

IRPEFnd rappresenta la componente del *gap* IRPEF riconducibile ad omessa dichiarazione dei redditi di imprese e lavoratori autonomi. Per ottenere il *gap* complessivo occorre aggiungere le somme non versate dovute ad errori nella compilazione dei modelli o a crisi di liquidità (IRPEFov), desunte dagli esiti dei controlli automatizzati effettuati ai sensi dell'articolo 36-bis del DPR 600/1973.

I valori stimati del *gap* e della relativa propensione sono illustrati nella Tabella 3.B.2.

TABELLA 3.B.2: AMMONTARE DEL *GAP* IRPEF PER IMPRESE E LAVORATORI AUTONOMI E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2011-2016.

	Anno	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Gap IRPEF imprese e lav.aut	Non dichiarato (*)	30.984	30.935	30.548	31.675	31.314	32.184
in mln di euro	Non versato (**)	1.533	1.604	1.647	1.732	1.712	1.760
(IRPEFnv)	**Complessivo**	**32.517**	**32.539**	**32.195**	**33.408**	**33.026**	**33.944**
Gap IRPEF imprese e lav.aut	Non dichiarato (*)	61,2%	64,0%	64,5%	65,3%	64,7%	64,3%
in % dell'imposta potenziale	Non versato (**)	3,0%	3,3%	3,5%	3,6%	3,5%	3,5%
(IRPEFnv / IRPEFp)	**Complessivo**	**64,2%**	**67,3%**	**67,9%**	**68,8%**	**68,2%**	**67,9%**
Gap IRPEF imprese e lav.aut	Non dichiarato (*)	1,9%	1,9%	1,9%	2,0%	1,9%	1,9%
in % del PIL	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
(IRPEFnv /PIL)	**Complessivo**	**2,0%**	**2,0%**	**2,0%**	**2,1%**	**2,0%**	**2,0%**

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2016 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2015 semi-definitivi.
(**) I mancati versamenti sono estrapolati per gli anni 2015 e 2016.

Complessivamente, dai circa 32,5 miliardi di euro rilevati nel 2011 si sale ai quasi 34 miliardi nel 2016. Sia la propensione al *gap* relativa ad omessa dichiarazione, sia, sebbene in misura minore, quella relativa ad omesso versamento presentano, se rapportati all'IRPEF potenziale[40], un andamento tendenzialmente crescente fino al 2014 per poi iniziare una leggera inversione di tendenza a partire dal 2015.

Per quanto riguarda il *tax gap* IRPEF riconducibile ai lavoratori dipendenti irregolari si riportano, di seguito, le stime relative al periodo 2011-2015, già pubblicate il 13 novembre 2017 a

[39] Le stime *bottom up* sono realizzate a partire dalle risultanze degli accertamenti effettuati su contribuenti sottoposti a selezione in base ad analisi del rischio evasione da parte dell'Amministrazione. Per correggere la conseguente distorsione da selezione si è adottato il metodo della post-stratificazione per riportare all'universo i risultati degli accertamenti effettuati solo su un campione non casuale di contribuenti. La metodologia ha previsto anche una procedura di controllo degli *outlier* basato sulla costruzione di intervalli di confidenza sulla mediana per strato. Data la specificità dei dati degli accertamenti, le stime *bottom up* sono disponibili con un certo *lag* temporale. Le ultime disponibili sono riferibili all'anno di imposta 2011 e consentono di calcolare l'aliquota media sull'evaso e l'aliquota media dichiarata. Dal loro confronto è possibile calcolare la differenza tra aliquota media dichiarata e evasa, che per il 2011 in media è pari al 4,02%.

[40] Ovvero la somma di IRPEFd e IRPEFnd.

seguito della revisione dei Conti nazionali apportata dall'Istat. Per stimare i dati relativi al 2016 occorre attendere che l'Istat provveda alla pubblicazione dei dati relativi all'Economia non osservata nei Conti nazionali prevista per il mese di ottobre 2018.

La stima dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) evasa dai lavoratori dipendenti irregolari è complementare rispetto alle stime effettuate dall'Agenzia delle entrate per calcolare il *tax gap* IRPEF riconducibile ad altre categorie di soggetti. I lavoratori dipendenti irregolari rappresentano una quota rilevante del mercato del lavoro irregolare che, in senso ampio, può essere definito come insieme di attività lavorative volontariamente sottratte all'osservazione da parte delle autorità al fine di evitare il pagamento delle imposte in senso lato, dei contributi sociali obbligatori, e di non ottemperare alle regolamentazioni amministrative e agli standard del mercato del lavoro[41]. Da questo punto di vista, l'input di lavoro dipendente irregolare può riguardare un insieme eterogeneo di tipologie lavorative: posizioni totalmente irregolari, lavoratori formalmente regolari con altre occupazioni non regolari, ore lavorate in nero o con retribuzioni e/o altri compensi percepiti "fuori busta paga", immigrati illegali.

Con riferimento agli anni di imposta 2011-2015, le stime dell'evasione fiscale IRPEF riconducibili al lavoro dipendente irregolare sono state effettuate mediante un approccio basato sulle elaborazioni Istat relative alle retribuzioni dei lavoratori irregolari misurate all'interno della Contabilità nazionale[42] e sui dati delle dichiarazioni fiscali elaborati dal MEF. Tale approccio consente di approssimare l'IRPEF evasa sulle posizioni lavorative classificate dall'Istat come totalmente irregolari applicando le aliquote registrate nel mercato regolare nella stessa branca di attività.

I risultati di seguito riportati sono ottenuti mediante un'analisi in due stadi. Nel primo stadio, dalla base imponibile evasa totale (fiscale e contributiva) elaborata dall'Istat, pari al numero (medio annuo) delle posizioni irregolari[43] moltiplicato per la retribuzione pro-capite degli irregolari, sono stati sottratti i contributi a carico del lavoratore per ottenere la base imponibile evasa rilevante ai fini IRPEF. Nello specifico, la base imponibile evasa rilevante ai fini IRPEF[44] presenta le stesse caratteristiche di quella totale elaborata dall'Istat: *i)* articolazione settoriale (98 codici attività economica); *ii)* suddivisione sulla base della dimensione di impresa (3 classi di addetti: 1-5, 6-9, 10-19); *iii)* utilizzo di due ipotesi:

- ipotesi 1, in base alla quale i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria uguale a quella dei dipendenti regolari (per strato);
- ipotesi 2, in base alla quale i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione-oraria diversa da quella dei dipendenti regolari.

Nel secondo stadio, l'ammontare dell'IRPEF evasa riconducibile alle posizioni lavorative irregolari dipendenti è ottenuta applicando alla base imponibile rilevante ai fini IRPEF un'aliquota media effettiva derivante dalle dichiarazioni fiscali dei lavoratori dipendenti presentate per ogni anno di imposta sotto osservazione[45]. In particolare, si è proceduto a calcolare le aliquote medie effettive, pari al rapporto tra imposta netta e reddito imponibile, per ognuno dei 98 settori di

[41] Per approfondimenti, siveda Schneider, F. & Williams, C.C. (2013) "*The Shadow Economy*", The Institute of Economic Affairs, Londra.

[42] Le definizioni adottate sono contenute nella nota metodologica del già citato Report dell'Istat "L'Economia non osservata nei conti nazionali: anni 2011-2014" del 14 ottobre2016; per ulteriori elementi si veda De Gregorio, C. & Giordano, A. (2014) *""Nero a metà": contratti part-time e posizioni full-time fra i dipendenti delle imprese italiane"*, Istat workingpaper, n. 3. E' da notare, in particolare, che la definizione di lavoro irregolare utilizzata dall'Istat non include le componenti dei compensi "fuori busta paga".

[43] Le posizioni dipendenti totalmente irregolari individuate dall'Istat tra il 2012 ed il 2014, pari in media a circa 2 milioni e 929 mila, rappresentano una componente rilevante del mercato del lavoro irregolare.

[44] Il dettaglio puntuale relativo alla definizione e al calcolo della base imponibile evasa totale è definito nel successivo Paragrafo H, relativo alla stima del *gap* per i contributi sociali sul lavoro dipendente.

[45] Fonte MEF – dati del sostituto d'imposta principale.

attività economica e sulla base della ripartizione dimensionale di impresa discussa in precedenza. La Tabella 3.B.3 riporta i risultati ottenuti per gli anni di imposta 2011-2015. I dati si riferiscono alle posizioni lavorative irregolari dipendenti per l'intera economia e al dettaglio per i settori più numerosi in termini di posizioni irregolari.

TABELLA 3.B.3: AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER LAVORATORI DIPENDENTI IRREGOLARI– ANNI 2011-2015.

VARIABILE	2011		2012		2013		2014		2015	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
Base imponibile evasa totale	33.042	26.606	32.642	24.801	32.050	25.469	35.022	27.647	37.705	29.175
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.273	1.551	2.183	1.416	2.208	1.440	2.287	1.530	2.585	1.618
Personale Domestico Famiglie	8.748	8.721	8.399	8.439	8.469	8.779	9.169	9.495	9.323	9.499
Base imponibile IRPEF evasa	30.817	24.968	30.422	23.302	29.891	23.940	32.653	25.984	34.657	26.916
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.072	1.414	1.990	1.291	2.013	1.313	2.084	1.395	2.356	1.474
Personale Domestico Famiglie	8.748	8.721	8.399	8.439	8.469	8.779	9.169	9.495	8.806	9.043
Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	**3.949**	**3.150**	**3.887**	**2.932**	**3.975**	**3.137**	**5.149**	**4.091**	**5.465**	**4.240**
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	127	87	126	82	146	95	161	107	181	116
Personale Domestico Famiglie	1.073	1.070	1.028	1.023	1.077	1.116	1.073	1.111	1.039	1.058
GAP addizionale regionale lavoratori dipendenti irregolari	**468**	**380**	**462**	**354**	**460**	**369**	**513**	**408**	**558**	**443**
GAP addizionale comunale lavoratori dipendenti irregolari	**142**	**115**	**170**	**130**	**182**	**146**	**202**	**161**	**222**	**172**
Totale Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	**4.559**	**3.644**	**4.520**	**3.417**	**4.618**	**3.652**	**5.864**	**4.660**	**6.245**	**4.846**
n. posizioni lavorative irregolari*		2.897		2.867		2.864		3.056		3.098

Note: importi espressi in milioni di euro. * importi espressi in migliaia di unità. I dati relativi alle branche di attività 'Agric. Allev. Silvic. e Pesca' sono ottenuti come somma dei codici di attività economica 1-4; 'Personale domestico famiglie' rappresenta il codice di attività 97. (1) e (2) si riferiscono alle ipotesi 1 e 2 così come definite nella scheda tecnica Istat.

Con riferimento al totale dei settori di attività economica e al periodo triennale 2013-2015, le stime dell'evasione IRPEF condotte risultano in media pari a 4.863 milioni di euro adottando l'Ipotesi 1 e a circa 3.823 milioni di euro adottando l'Ipotesi 2.

In aggiunta, nella Tabella 3.B.3 sono riportati anche i dati relativi all'ammontare delle addizionali regionale e comunale IRPEF evase riconducibili alle posizioni lavorative irregolari dipendenti. Questi importi sono ottenuti applicando alla base imponibile rilevante ai fini IRPEF un'aliquota media effettiva derivante dalle dichiarazioni fiscali dei lavoratori dipendenti presentate per ogni anno di imposta sotto osservazione, per l'addizionale regionale e per l'addizionale comunale[46].

Osservando l'addizionale regionale IRPEF e il periodo triennale 2013-2015, le stime condotte risultano in media pari a 510 milioni di euro adottando l'Ipotesi 1 e a circa 407 milioni di euro adottando l'Ipotesi 2. Per quanto riguarda l'addizionale comunale IRPEF, sempre per il triennio 2013-2015, risulta un'imposta media evasa pari a 202 milioni di euro adottando l'Ipotesi 1 e a circa 160 milioni di euro adottando l'Ipotesi 2. Nel 2015, il *gap* IRPEF

[46] Fonte MEF – dati del sostituto d'imposta principale.

dell'addizionale regionale e comunale ha registrato un incremento rispetto al 2014 pari a circa 45 milioni di euro e 20 milioni di euro, rispettivamente.

Con riferimento al totale dei settori di attività economica e al periodo triennale 2013-2015, le stime dell'evasione IRPEF nazionale e delle addizionali regionali e comunali condotte risultano in media pari a 6.245 milioni di euro adottando l'Ipotesi 1 e a circa 4.846 milioni di euro adottando l'Ipotesi 2.

Due aspetti meritano, però, particolare attenzione. Da un lato, la dinamica dell'evasione fiscale IRPEF da lavoro dipendente irregolare conferma un incremento anche nel 2015 (316 milioni di euro in più rispetto al 2014) per effetto, tra l'altro, dell'aumento delle posizioni lavorative irregolari (circa 42 mila unità in più rispetto al 2014). Dall'altro lato, è utile rilevare come i risultati qui presentati rappresentano una possibile sottostima del fenomeno per almeno tre motivi: *i)* sono state considerate aliquote calcolate sulla base degli importi dichiarati che riflettono il peso delle imposte dichiarate in ciascuna branca di attività economica; *ii)* non viene presa in considerazione l'evasione dovuta alle addizionali regionali e locali; *iii)* le stime si riferiscono alle sole posizioni lavorative irregolari totali[47]. In aggiunta[48], la costruzione delle aliquote effettive risente di ulteriori limitazioni quali:

- sono state considerate imprese con un numero di addetti fino a 19 addetti;
- la classificazione per dimensione di impresa operata da Istat non trova riscontro esatto in quella presente nel database MEF.

Al tempo stesso, poiché la retribuzione dei lavoratori dipendenti irregolari è inferiore a quella dei lavoratori regolari, l'aliquota effettiva applicata potrebbe essere distorta verso l'alto, il che potrebbe determinare una sovrastima del gettito IRPEF evaso.

C) LA STIMA DEL "*TAX GAP*" PER L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ (IRES)

L'imposta sul reddito delle società (IRES) ha un'aliquota unica cui sono soggetti le società di capitali (SC) e gli Enti pubblici e privati (denominati nel seguito "Enti non commerciali" o ENC). Questi ultimi, pur presentando delle specificità dal punto di vista della disciplina applicata, rappresentano una porzione contenuta del totale dei redditi imponibili IRES (circa il 2% del totale).

La Tabella 3.C.1 mostra la composizione in termini di numero di imprese e di produzione lorda IRAP (VPL) delle principali tipologie di società di capitali, distinguendola sulla base delle dimensioni dei contribuenti. Le società per azioni (S.p.A.) sono prevalenti tra i grandi contribuenti (soggetti per i quali il valore più alto tra i Ricavi/Compensi ed il Volume di affari totale risulta non inferiore a 100 milioni di euro), mentre, tra le imprese minori e medie, risultano maggiormente presenti le società a responsabilità limitata (S.r.l.); complessivamente, le S.r.l. sono più numerose delle S.p.A. ma rappresentano quasi la medesima quota del valore aggiunto prodotto (41% le S.r.l. e 51% le S.p.A.). Con riferimento al totale delle società di capitali, i contribuenti di

[47] Con riferimento alla quantificazione del fenomeno dei lavoratori/delle posizioni parzialmente irregolari (ad esempio, 'fuori busta' ed altre occupazioni irregolari), componente di primaria importanza per il mercato del lavoro irregolare italiano, sono state effettuate delle stime preliminari basate su dati campionari derivanti dal matching esatto tra fonti amministrative e rilevazione EU-SILC e l'adozione del modello di microsimulazione MEF-Dipartimento delle Finanze. Tali stime sono in fase di perfezionamento e validazione metodologica da parte della Commissione. Sull'importanza di considerare tutte le componenti del mercato del lavoro irregolare si veda MEF (2011) *"Economia non osservata e flussi finanziari"*, Rapporto finale sull'attività del gruppo di lavoro sull'economia sommersa e i flussi finanziari, Roma.

[48] Per approfondimenti sulla metodologia utilizzata e sulle limitazioni dei risultati presentati, si veda la scheda tecnica allegata.

piccole e medie dimensioni dichiarano un VPL pari a 310 miliardi, a fronte dei 214 miliardi dichiarati dai grandi contribuenti.

TABELLA 3.C.1: COMPOSIZIONE PERCENTUALE DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI PER FORMA GIURIDICA, CALCOLATA IN BASE SIA ALLA NUMEROSITÀ SIA ALL'AMMONTARE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE LORDA (VPL) - ANNO D'IMPOSTA 2011.

Tipo di società	Imprese minori[1]		Imprese medie[2]		Grandi contribuenti[3]		Totale	
	Numero	VPL	Numero	VPL	Numero	VPL	Numero	VPL
Società in accomandita per azioni	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Società a responsabilità limitata	89%	87%	62%	44%	23%	11%	88%	41%
Società per azioni	2%	3%	31%	49%	71%	83%	4%	51%
Società cooperative	8%	9%	5%	7%	5%	5%	8%	7%
Altro	1%	0%	1%	0%	2%	1%	1%	1%
Totale	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

(1) Ricavi/Compensi (o Volume di affari) inferiori a 5.164.569 €
(2) Ricavi/Compensi (o Volume di affari) superiori a 5.164.569 € e inferiori a 100.000.000 €
(3) Ricavi/Compensi (o Volume di affari) non inferiori a 100.000.000 €

Ai fini della presente analisi, vengono esclusi dall'analisi il settore finanziario, che presenta, tra l'altro, regole di contabilità e modalità di determinazione del reddito non comparabili con gli altri settori[49], e il settore pubblico, per il quale si formula l'ipotesi di assenza di evasione. Ne segue che, di fatto, la platea di riferimento coincide con quella dei contribuenti IRAP, più precisamente con riferimento ai soggetti che compilano i campi IC ed IE[50] della relativa dichiarazione[51].

Anche in questo caso per stimare il *gap* è necessario scegliere un aggregato di riferimento desunto dalla Contabilità nazionale[52]. L'aggregato di riferimento viene individuato nel risultato lordo di gestione potenziale (*RLGp*). Il Prospetto 1 mostra il calcolo di *RLGp* ottenuto a partire dal valore aggiunto al costo dei fattori (*VACF*) di Contabilità nazionale.

VACF rappresenta la misura esauriente, ovvero comprensiva della componente sommersa, dei redditi generati nel processo di produzione di beni e servizi. La metodologia seguita per isolare la quota di *RLGp* attribuibile ai soggetti IRES (qui definita $RLGp_{IRES}$) mira a conservare il carattere esauriente dell'aggregato ed ad escludere tutte le componenti che non generano base imponibile. Gli aggregati statistici sono desunti dai Conti nazionali per settore istituzionale in modo da individuare la parte di RLGp imputabile ai soli soggetti IRES[53].

[49] In questo settore, inotre, l'eventuale *gap* deriva principalmente da fenomeni elusivi che si stimano con difficoltà tramite il metodo *top down*.

[50] Il quadro IC è compilato dalle tipologie di società elencate in Tabella 3.D.1. mentre il quadro IE è utilizzato dagli enti non commerciali non pubblici.

[51] In realtà, nel caso dell'IRAP si ipotizza che nel settore finanziario non ci sia evasione, mentre nel caso dell'IRES il settore finanziario viene totalmente escluso e quindi non compare neanche al denominatore della propensione all'evasione.

[52] I risultati dell'analisi si riferiscono al territorio nazionale.

[53] Il settore istituzionale considerato per individuare la platea dei contribuenti assoggettati all'IRES è quello delle società non finanziarie, che comprende al suo interno anche gli enti non commerciali che effettuano attività commerciale, con l'esclusione della quota ascrivibile alle società di persone.

Prospetto 1

CALCOLO DEL RISULTATO LORDO DI GESTIONE POTENZIALE (RLGp)

Valore aggiunto al costo dei fattori (VACF)

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

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

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

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

(=) Produzione lorda potenziale (PLP)

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

(=) Risultato Lordo di Gestione potenziale (RLGp) da cui si ottiene

Risultato Lordo di Gestione potenziale IRES ($RLGp_{IRES}$)

Il prospetto 1 mette in evidenza come, in un ottica redistributiva, il valore aggiunto sommerso e la conseguente evasione inclusa nel valore aggiunto si scompone in una componente destinata a remunerare il lavoro irregolare e in un'altra che è inclusa in RLGp. Il lavoro irregolare genera un *gap* sia per quanto riguarda le imposte dirette, sia per la parte contributiva.

RLG non ha un corrispondente immediato dal lato fiscale. Come indicato nel Prospetto 2[54], il risultato di gestione lordo dichiarato ai fini IRES, $RLGd_{IRES}$, può essere ricostruito integrando i dati di bilancio contenuti nella dichiarazione IRAP con quelli relativi al costo del lavoro dipendente desunto dalle dichiarazioni 770. Così facendo, $RLGd_{IRES}$ rappresenta un aggregato economico intermedio tra la produzione lorda IRAP (*PL*) e il reddito rilevante a fini fiscali (*RF*); in particolare, per quanto riguarda il dichiarato, il complesso delle grandezze (contabili e fiscali) che distinguono RLGd da RFd è indicato con Δd.

[54] La relazione tra le grandezze illustrate nel prospetto 2 fa riferimento alle voci di bilancio di un'impresa in contabilità ordinaria.

Prospetto 2

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

	Componenti positivi:(A) Valore della produzione[55]	
(-)	Componenti negativi: (B) Costi della produzione deducibili a fini IRAP[56], esclusi gli ammortamenti	
(=)	**Valore Aggiunto al Lordo degli ammortamenti = Produzione Lorda IRAP (PLd)**	
(-)	Costo del lavoro (Wd)	
(=)	***Risultato lordo di gestione dichiarato ai fini IRES (RLGd)***	
(-)	Ammortamenti	
(=)	Risultato netto di gestione dichiarato (RNGd)	
(-)	Ulteriori elementi contabili, non rilevabili da fonti fiscali[57]	*Δd*
(+/-)	Imposte sul reddito dell'esercizio (IRES/IRPEF; IRAP)	
(=)	**Risultato di esercizio (Utile o perdita) dichiarato**	
(+/-)	Variazioni in aumento e in diminuzione	
(=)	***Reddito (o perdita) rilevante a fini fiscali dichiarato (RFd)***	

La differenza tra $RLGp_{IRES}$ e $RLGd_{IRES}$ rappresenta il risultato lordo di gestione non dichiarato (*RLGnd*) che si differenzia dalla base imponibile non dichiarata (BIND) in ragione di fattori analoghi a quelli che compongono *Δd,* che vengono complessivamente indicati con *Δnd*:

$$RLGnd_{IRES} = RLGp_{IRES} - RLGd_{IRES}$$
$$BIND_{IRES} = RLGnd_{IRES} + \Delta nd_{IRES}$$

L'imposta evasa per omessa dichiarazione (IRESnd) di ciascun settore è ottenuta moltiplicando *RLGnd* per *Aliql*:

$$IRESnd = RLGnd_{IRES} * Aliql_{IRES}$$ [58]

IRESnd rappresenta la componente del *gap* IRES riconducibile ad omessa dichiarazione della base o dell'imposta[59]. Per ottenere il *gap* complessivo occorre aggiungere ad IRESnd le somme non versate dovute ad errori nella compilazione dei modelli o a crisi di liquidità (IRESov), desunte

[55] Ricavi delle vendite e delle prestazioni; Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti; Variazione dei lavori in corso su ordinazione; Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni; Altri ricavi e proventi.

[56] Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci; Servizi; Godimento beni di terzi; Variazioni di materie prime, sussidiarie di consumo e merci; Oneri diversi di gestione.

[57] Voci del bilancio civilistico: B10c: Altre svalutazioni delle immobilizzazioni; B10d: Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide; B12: Accantonamenti per rischi; B13: Altri accantonamenti; C: Proventi e oneri finanziari; D: rettifiche di valore delle attività finanziarie; E: Proventi e oneri straordinari.

[58] In assenza di informazioni circa l'ammontare complessivo e la distribuzione di *Δnd*, si ipotizza che la sua incidenza su *RLGnd*, per ciascun settore di attività economica, sia pari a quella riscontrata nel dichiarato. Il rispetto di tale ipotesi è garantito dall'applicazione di un'aliquota implicita (*AliqIRES*) calcolata rapportando l'imposta effettiva (IRESe) a RLGd, circostanza che permette, inoltre, di tenere conto indirettamente della possibilità di una base imponibile negativa (in tale evenienza, l'emersione del sommerso non darebbe luogo ad un maggiore reddito bensì ad una minore perdita) e di eventuali variazioni normative che influenzano il rapporto tra base e imposta. Si ha, quindi: $Aliql_{IRES} = IRESe/RLGd_{IRES.}$

[59] Si precisa che la metodologia adottata, individuando l'aggregato economico di riferimento nel risultato lordo di gestione, non è in grado di cogliere gli elementi che intervengono nella gestione finanziaria e straordinaria ovvero nello Stato Patrimoniale dell'impresa mentre è idonea ad individuare l'evasione derivante dall'attività caratteristica.

dagli esiti dei controlli automatizzati effettuati ai sensi dell'articolo 36-bis del DPR 600/1973. Il *gap* IRES è quindi dato da:

IRESnv = IRESnd + IRESov

e può essere analizzato nelle sue due componenti sia in valore assoluto, sia in rapporto all'IRES potenziale[60].

I valori stimati del *gap* e della relativa propensione sono illustrati nella Tabella 3.C.2.

TABELLA 3.C.2: AMMONTARE DEL GAP IRES E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2011-2016.

	Anno	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Gap IRES	Non dichiarato (*)	7.612	7.054	6.975	7.439	5.693	6.416
in mln di euro	Non versato (**)	1.435	1.353	1.417	1.470	1.125	1.268
(IRESNV)	**Complessivo**	**9.046**	**8.407**	**8.392**	**8.909**	**6.818**	**7.685**
Gap IRES	Non dichiarato (*)	20,3%	21,4%	21,6%	22,0%	16,4%	17,7%
in % dell'imposta potenziale	Non versato (**)	3,8%	4,1%	4,4%	4,3%	3,2%	3,5%
(IRESNV/IRESp)	**Complessivo**	**24,1%**	**25,5%**	**26,0%**	**26,3%**	**19,6%**	**21,2%**
Gap IRES	Non dichiarato (*)	0,5%	0,4%	0,4%	0,5%	0,3%	0,4%
in % del PIL	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
(IRESNV/PIL)	**Complessivo**	**0,6%**	**0,5%**	**0,5%**	**0,5%**	**0,4%**	**0,5%**

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2016 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2015 semi-definitivi.
(**) I mancati versamenti sono estrapolati per gli anni 2015 e 2016.

Il *gap* complessivo oscilla dagli 8 ai 9 miliardi nel periodo 2011-2014 per poi flettere consistentemente nel 2015 facendo registrare un valore di poco inferiore ai 7 miliardi di euro. Nel 2016[61], nonostante si osservi un incremento di 866 milioni, il *gap* si attesta su valori sensibilmente inferiori rispetto al quadriennio 2011-2014. La propensione all'evasione evidenzia una crescita costante negli anni 2011-2014, per poi collocarsi su valori nettamente inferiori nel biennio successivo, mentre l'incidenza dei mancati versamenti sul *gap*, per l'intero periodo, presenta lievi oscillazioni intorno ad un valore medio del 4%.

D) LA STIMA DEL "*TAX GAP*" PER L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA)

Il *gap* IVA[62] è stimato con il metodo *top down*, 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. Le informazioni su cui si fondano le elaborazioni possono essere provvisorie o parziali rispetto alle ultime due annualità pubblicate.

[60] Ovvero la somma di IRESd e IRESnd.

[61] Nel 2016 la quota di *gap* IRES ascrivibile all'agricoltura è estrapolata per incompletezza delle fonti informative. A partire da tale anno il settore agricolo è esonerato dall'IRAP.

[62] Per la descrizione della metodologia si rimanda alle note metodologiche. Per approfondimenti si veda D'Agosto et al. (2013, 2014, 2016).

La stima dell'IVA potenziale si ottiene utilizzando i dati relativi a consumi e investimenti (sia pubblici sia privati), depurandoli da tutte le transazioni che non rimangono incise dal tributo[63] (connesse in gran parte ai fenomeni derivanti da erosione), così da ottenere 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 si fonda, prevalentemente, sui flussi coinvolti nella gestione di cassa del tributo, evidenziati della Tabella 3.D.1. Nella prima colonna è indicata l'IVA lorda da adempimento spontaneo[64] che rappresenta l'imposta dovuta versata all'Erario a seguito delle transazioni effettuate sul mercato nazionale e quelle derivanti dalle importazioni.

TABELLA 3.D.1: FLUSSI CHE CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL GETTITO IVA DI COMPETENZA. ANNI 2011-2016 (MILIONI DI EURO).

Anni	IVA lorda	IVA competenza economica	Stock crediti	Variazione stock crediti	IVA effettiva di competenza (IVAEC)
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2011[1]	117.460	95.837	40.255	908	94.928
2012	115.234	93.457	38.536	-1.719	95.176
2013[2]	112.273	90.992	35.910	-2.626	93.618
2014	114.490	93.473	34.456	-1.454	94.927
2015[3]	119.376	97.422	35.309	853	96.570
2016	124.328	99.005	36.161	852	98.153

Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate.
[1] L'aliquota standard passa dal 20% al 21% (17 settembre 2011).
[2] L'aliquota standard passa dal 21% al 22% (1 Ottobre 2013).
[3] Introduzione dello Split Payment (1 Gennaio 2015).

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 il criterio di competenza giuridica e quello economico dell'imposta, si giunge all'IVA di competenza economica (colonna 2)[65]. Con il termine stock di crediti (colonna 3) si definisce l'ammontare di crediti che il contribuente può traslare all'anno di imposta successivo a quello della dichiarazione, indicato nell'apposita riga del quadro IVA. La variazione dello stock di crediti, quindi, misura il credito IVA non portato in detrazione nelle liquidazioni periodiche, né richiesto in rimborso e compensazione. Per avere una rappresentazione dell'IVA effettiva di competenza (IVAEC) (colonna 5) coerente con i criteri di contabilizzazione dei Conti nazionali (utilizzati nel metodo *top down*), è necessario sottrarre all'IVA di competenza economica (colonna 2) la variazione dello stock di crediti (colonna 4).

L'analisi in serie storica di IVAEC mette in luce una brusca flessione (-1,6%) nel 2013, imputabile anche al perdurare della fase economica negativa del ciclo. Segue, nel 2014, un

[63] Nell'ambito delle transazioni escluse si annoverano quelle riferite ai beni e i servizi illegali ad esclusione del contrabbando di tabacchi per il quale esistye un equivalente mercato legale.

[64] L'ammontare in oggetto esclude gli introiti derivanti da attività di accertamento e controllo e non comprende le somme versate per condoni e sanatorie.

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