Le fasi di costruzione degli indici sintetici di affidabilità

Il processo di costruzione degli indici sintetici segue differenti fasi, illustrate nella Figura 5.A.1.

FIGURA 5.A.1: SCHEMA DELLE FASI DI COSTRUZIONE

Il sistema di Indicatori elementari

La stima complessiva del grado di affidabilità prevede, oltre alla stima del livello di ricavi e del valore aggiunto (e conseguentemente del reddito), anche una preventiva analisi di normalità-coerenza economica delle relazioni tra dati di natura contabile (si pensi alla gestione del magazzino, agli ammortamenti, agli accantonamenti o altre poste di natura straordinaria o finanziaria), e una verifica di correttezza degli elementi di carattere strutturale dichiarati nel modello degli studi di settore (si pensi ai dati relativi alla base occupazionale dichiarata o alla percentuale di energie lavorative impiegate nell'attività dal titolare, dai soci o altri collaboratori).

Il grado di affidabilità può essere valutato sia attraverso il riscontro di normalità dei dati dichiarati sulla base di una idonea analisi di tipo economico aziendale, sia attraverso il confronto tra i dati dichiarati nello stesso modello degli studi rispetto ad omologhe fonti informative esterne. Tale riscontro può essere rilevato, cioè, attraverso la comparazione tra informazioni richieste contemporaneamente in diversi modelli di dichiarazione che costituiscono il sistema informativo della fiscalità, ovvero attraverso il confronto con altre banche dati esterne. Si pensi, ad esempio, alla base occupazionale dichiarata nel modello studi di settore e la stessa ottenibile da un confronto con il modello Uniemens (INPS).

In relazione all'obiettivo di cogliere il profilo fiscale del contribuente nella sua complessità è stato elaborato un set di indicatori di affidabilità differenziabili in due gruppi: indicatori relativi alle basi imponibili e alla gestione tipica dell'attività; indicatori di anomalia relativi a comportamenti non corretti o atipici per il gruppo o settore economico di appartenenza.

Gli indicatori elementari di affidabilità riguardano: le stime dei ricavi e del valore aggiunto per addetto e del reddito; l'attendibilità di rapporti che esprimono aspetti della gestione tipica dell'attività; l'esito delle verifiche e/o degli accessi brevi subiti dal contribuente. Il grado di affidabilità riguardante le stime ottenute viene espresso sulla base delle differenze calcolate rispetto al dato dichiarato. In relazione ai rapporti che colgono aspetti della gestione tipica di

impresa (ad esempio, la durata delle scorte e il decumulo delle stesse)[140] la valutazione del grado di affidabilità dipende dal posizionamento del contribuente rispetto alle soglie individuate dall'analisi specifica. Il diverso grado di affidabilità fiscale viene misurato con un **voto in scala da 1 a 10**.

Gli indicatori elementari di anomalia comprendono sia indicatori di grave incongruenza (riferibili a disallineamenti tra dati ed informazioni presenti in diversi modelli di dichiarazione ovvero emergenti dal confronto con banche dati esterne)[141], sia indicatori riferibili a situazioni di normalità/coerenza del profilo contabile e gestionale che presentano carattere atipico rispetto al settore e al modello organizzativo cui sono riferiti. Con riferimento a questi ultimi, è opportuno osservare che, trattandosi di anomalie di natura contabile e/o informazioni relative alla componente del lavoro prestato non in forma di lavoro dipendente (soci, collaboratori familiari etc.) è comunque possibile intervenire: a) modificando i dati contabili e strutturali, in modo da allinearli al grado di affidabilità richiesto dal modello, ove ritenuti non correttamente imputati; b) provvedendo, mediante adeguamento, al maggiore valore richiesto ai fini della stima di diverse basi imponibili, con riflessi positivi "a cascata" su altri indicatori di affidabilità correlati ai diversi margini di redditività (Valore aggiunto, M.O.L., reddito operativo e reddito/perdita d'impresa). Trattandosi di indicatori elementari riferibili unicamente ad anomalie, ovvero a situazioni da considerare atipiche rispetto al settore economico di riferimento, il diverso grado di affidabilità fiscale viene misurato con un **voto in scala da 1 a 5.**

L'indice sintetico

L'indice sintetico di affidabilità rappresenta il posizionamento di ogni contribuente rispetto all'affidabilità dei suoi comportamenti fiscali. È una media semplice degli indicatori elementari di affidabilità e anomalia e assume un valore compreso da 1 a 10. L'indice sintetico può essere calcolato con riferimento a ciascuno dei periodi d'imposta considerati; in tal modo, è possibile verificare l'andamento della gestione nei diversi periodi.

Una visualizzazione degli indicatori elementari e dell'indice sintetico di affidabilità consente al contribuente, che presenta un grado di affidabilità eccessivamente basso nelle pregresse annualità, di modificare per tempo i propri comportamenti al fine di migliorare, appunto, il proprio profilo contabile e reddituale già in sede di dichiarazione dei redditi, in un contesto di premialità. È previsto, infatti, nei casi di alto grado di affidabilità, un meccanismo di premialità basato su uno o più livelli, in modo da assicurare un più sereno e proficuo rapporto tra il contribuente ritenuto meritevole e l'Amministrazione finanziaria.

Il sistema premiale

Il contribuente che presenta un alto grado di affidabilità potrà accedere ad un sistema premiale da definire sulla base di quanto previsto dal citato articolo 9-bis, comma 11 da strutturare in uno o più livelli di accesso. In particolare, sono previste la semplificazione degli adempimenti relativi ai rimborsi e compensazioni di crediti d'imposta, l'esclusione dall'ambito di

[140] In tale contesto, va posto in evidenza il ruolo dell'indicatore che misura la progressiva riduzione delle rimanenze finali cumulate - anche a causa dell'invenduto provocato dal perdurare della crisi - teso a migliorare il profilo di affidabilità dei contribuenti che presentano una rotazione lenta del magazzino. La scelta di questo indicatore esprime in sé una funzione di accompagnamento alla definizione di un più affidabile quadro economico oltre che fiscale.

[141] Si rinvia per una sintetica descrizione delle modalità di scambio e utilizzo dei dati tra più amministrazioni al "Box 5.A.1" riportato alla fine del paragrafo.

applicazione della disciplina delle società non operative o in perdita sistemica, di forme di accertamento analitico induttivo e, in determinati casi, di determinazione sintetica del reddito complessivo. E' prevista altresì l'anticipazione di almeno un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento con riferimento al reddito d'impresa e di lavoro autonomo.

L'obiettivo è indurre spontaneamente i contribuenti ad una maggior *compliance* rispetto alla pretesa tributaria e contrastare indirettamente e più efficacemente ambiti di evasione che alterano il mercato e minano l'efficienza produttiva. In questo senso viene totalmente superato il precedente meccanismo applicativo e di accertamento basato sugli studi di settore e sui parametri anche dal punto di vista giuridico.

Il dialogo con il contribuente

L'infrastruttura informatica attraverso la quale si concretizzerà il nuovo percorso dialogato con il contribuente, interessa due diverse fasi applicative: la comunicazione del profilo di affidabilità proprio del contribuente e del settore economico di appartenenza; la messa a disposizione di un software (sostitutivo di Gerico) da utilizzare in sede di dichiarazione, in grado di restituire anch'esso una valutazione di affidabilità modificabile, in parte in base alla possibilità di adeguamento in dichiarazione dei ricavi dichiarati e/o del valore aggiunto per addetto per rendere le basi imponibili maggiormente conformi alla realtà economica dell'esercizio, in parte attraverso una migliore imputazione dei dati in contabilità generale.

Il "Cassetto fiscale" o area riservata al contribuente e i servizi informativi

La comunicazione al contribuente e/o all'intermediario degli indicatori di affidabilità e dell'indice sintetico relativi agli anni pregressi avviene tramite una specifica area riservata al contribuente al pari del sistema di comunicazione telematica basato sul cosiddetto "Cassetto fiscale", il servizio telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate al quale può accedere il contribuente o l'intermediario che lo assiste. L'area riservata conterrà, oltre ad informazioni e dati relativi agli studi di settore già disponibili per il contribuente, una serie di report con l'obiettivo di fornire degli strumenti informativi di supporto alle imprese interessate:

- ***Report Economico di settore***, che offre una fotografia dei principali settori dell'economia attraverso la descrizione sintetica della struttura e delle dinamiche del settore di riferimento. Vengono approfonditi argomenti di particolare interesse per la valutazione del posizionamento e delle performance delle PMI e dei settori produttivi. Grande attenzione è posta, infine, sui diversi Modelli di Business e sui fattori competitivi di successo in grado di delineare le possibili evoluzioni del settore.

  Viene descritto il settore nel suo complesso e le imprese/professionisti che vi operano. Vengono riportate le caratteristiche di tali operatori; descritti i prodotti realizzati e/o venduti, i servizi erogati o le attività svolte. Viene fornita, inoltre, una fotografia delle imprese/professionisti sul territorio nazionale, la loro distribuzione regionale e quella degli addetti, e si riportano dati relativi alle dinamiche del settore e l'andamento della domanda interna. Infine, viene analizzato il settore dal punto di vista dell'offerta e dei fattori fondamentali dei processi produttivi riportando i modelli di business del settore, nonché i fattori competitivi di successo del comparto;

- ***Report di* Affidabilità *di settore***, il quale fornisce, per ciascun settore economico, il valore dell'Indice sintetico di Affidabilità complessivamente conseguito dalle imprese del settore e il relativo andamento nel tempo. Sono stati attualmente presi in esame i

periodi di imposta dal 2010 al 2017. Attraverso una rappresentazione grafica, vengono riportati i valori medi dei singoli indicatori di affidabilità negli anni considerati e la distribuzione dei contribuenti per classi di affidabilità;

- ***Report delle Annotazioni***, che riporta l'analisi e la classificazione delle note trasmesse dai contribuenti soggetti a studi di settore in specifiche aree tematiche. L'obiettivo è di far emergere le problematiche caratteristiche del settore in esame. Si ricorda che nel procedimento di compilazione del modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, il contribuente era chiamato a porre particolare attenzione al campo "Note aggiuntive". In tale spazio o scheda, il contribuente poteva indicare le ragioni per le quali riteneva che lo specifico studio non tenesse conto delle peculiarità dell'attività svolta, che potrebbero determinare situazioni di non congruità, non coerenza, o, in casi particolari, portare alla non applicazione dello studio di settore.

  Nella prima parte del Report viene fornito il quadro generale del settore e una sintesi, in numeri, delle note analizzate e relativi risultati. Attraverso tecniche di *text mining*, vengono approfondite le principali problematiche segnalate dai contribuenti e classificate in aree tematiche;

- ***Report di Affidabilità Personale***, il quale fornisce un quadro di sintesi relativo al singolo contribuente e mostra l'Indice sintetico di Affidabilità specifico derivante dall'analisi dei modelli di acquisizione dati compilati per i periodi di imposta osservati. Viene riportato il valore dell'Indice sintetico del singolo, confrontato con quello del settore di appartenenza; i valori medi dei singoli indicatori di affidabilità negli anni considerati; gli indicatori elementari di anomalie raggruppati in quattro famiglie (gestione caratteristica, gestione beni strumentali, gestione extra-caratteristica, redditività);

- ***Report di Audit e Benchmark***, che mette a disposizione il risultato di analisi economiche effettuate sulla nuova piattaforma di condivisione dei dati delle imprese italiane soggette agli indici di affidabilità (ex studi di settore). Il report sarà suddiviso in due parti: Audit, che riporta l'analisi della singola impresa e la valutazione delle sua performance; Benchmark, che descrive il confronto tra l'impresa e un gruppo di riferimento.

  L'applicazione degli ISA permette di superare i concetti tradizionali di accertamento di tipo analitico induttivo, a favore "dell'accompagnamento" del contribuente al miglioramento del proprio profilo di affidabilità fiscale alla luce di una più approfondita conoscenza del proprio ambito territoriale e di mercato, nonché del miglioramento del rapporto di *compliance* in sede di dichiarazione, attraverso il riscontro di informazioni già presenti in anagrafe tributaria o comunque messe a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate. Si passa da una logica di controllo a posteriori basata su un concetto statico di congruità dei ricavi in un contesto di normalità economica, ad un'impostazione dinamica orientata sia al miglioramento della gestione economica dell'esercente impresa arte o professione sia a una maggiore correttezza nel rapporto di *compliance* tra lo stesso e l'Amministrazione finanziaria.

  L'adeguamento spontaneo non è orientato a raggiungere un risultato puntuale, modificabile attraverso artifici contabili tesi a conseguire un ingiustificato vantaggio fiscale, bensì a migliorare nel complesso il profilo di affidabilità del contribuente e a stimolare in chiave preventiva una attività di correzione dei dati contabili anche alla luce della conoscenza dell'andamento del proprio settore e con riferimento ad operatori che presentano un analogo modello organizzativo. Per questo le informazioni a disposizione dell'Agenzia e relative al settore saranno rese note in modo assolutamente trasparente al contribuente il quale avrà la possibilità di riconoscersi nel

profilo di affidabilità proposto dal modello, salvo condizioni particolari di non normale svolgimento dell'attività che potranno essere riscontrate e affrontate in un altro contesto.

Infine, il regime premiale, teso ad assicurare un più disteso rapporto tra Fisco e contribuente, non è governato dal mero riscontro di congruità e normalità/coerenza dei ricavi dichiarati, ma dal grado di affidabilità complessiva del contribuente. Si passa, cioè, dalla constatazione di raggiungimento di un dato puntuale (i ricavi) ad una valutazione soggettiva del contribuente, colto nella sua complessità gestionale e di relazione anche con riferimento al settore di appartenenza e alla propria area di mercato. Ciò impone una gradualità dei benefici attribuibili sia in termini quantitativi che qualitativi in funzione del diverso grado di affidabilità fiscale espresso dall'indice sintetico.

L'attività di elaborazione degli ISA

Nel 2017 sono stati elaborati gli indici sintetici di affidabilità fiscale per i primi 70 settori (15 manifatture, 29 commercio, 17 servizi, 9 attività professionali), con riferimento ad una platea di circa 1.400.000 contribuenti precedentemente soggetti a studi di settore. Le relative note tecniche e metodologiche sono state approvate con D.M. 23 marzo 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 12 aprile 2018.

Nel 2018 verrà completata l'elaborazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per ulteriori 82 settori (17 manifatture, 22 commercio, 29 servizi, 14 attività professionali), con riferimento ad una platea di circa 2.200.000 contribuenti precedentemente soggetti a studi di settore. Nel 2018 verranno, altresì, elaborati gli indici sintetici di affidabilità fiscale con metodologia semplificata per gli ultimi 23 settori (5 manifatture, 1 commercio, 15 servizi, 2 agricoltura), con riferimento ad una platea di circa 170.000 contribuenti precedentemente soggetti a parametri.

L'attività di elaborazione degli ISA è stata effettuata, come previsto dalle norme, in costante consultazione della Commissione degli Esperti, in cui sono rappresentate le Organizzazioni di Categoria e gli Ordini Professionali.

Box 5.A.1: Le modalità di scambio ed utilizzo di banche dati fiscali e contributive esterne

Durante questi anni è stata spesso sollevata l'esigenza di un coordinamento tra gli enti dell'Amministrazione finanziaria al fine di migliorare la qualità dei dati dichiarati ai fini fiscali e contributivi, in un contesto di *compliance* tra operatori economici e P.A e nel rispetto della *privacy*. L'introduzione degli ISA comporta, in particolare, la elaborazione ed analisi da parte di SOSE di diverse fonti informative, anche di natura contributiva, che sono nella disponibilità di altre amministrazioni.

A tal proposito, è significativo menzionare la convenzione multilaterale firmata dalle Agenzie fiscali, dalla Guardia di Finanza, dall'INPS e dalla SOSE, grazie alla quale potranno essere esaminati, in una visione coordinata, dati di diversa natura riguardanti un medesimo soggetto. Per esempio, potranno essere riscontrate contestualmente situazioni riferibili alla base occupazionale dell'impresa e al valore aggiunto per addetto dichiarato dalla stessa. In particolare, potranno essere oggetto di analisi comparata i Modelli Certificazione Unica relativi ai dipendenti e i dati relativi al costo di lavoro dipendente dichiarati ai fini delle imposte sul reddito. In tal modo si perviene ad una visione integrata in grado di contribuire all'emersione di maggiore base imponibile anche attraverso l'individuazione di specifici indicatori di rischio fiscale e/o contributivo, dotati di un maggiore grado di attendibilità alla luce delle maggiori informazioni che li comporranno.

B) L'ESTENSIONE DELLO SPLIT PAYMENT E IL CONTRASTO ALLE INDEBITE COMPENSAZIONI IVA

L'estensione dello split payment

La Legge di stabilità del 2015 ha introdotto lo *split payment* come misura di contrasto all'evasione IVA. Tale norma prevede il versamento dell'IVA da parte della Pubblica Amministrazione (PA) per i beni e servizi da essa acquistati. Il provvedimento è stato emanato in considerazione del fatto che tale inversione avrebbe indotto un incremento di gettito spontaneo essendo il soggetto acquirente fiscalmente più *compliant* del venditore. Le analisi *ex post*, effettuate per verificare se si fosse realmente realizzato un incremento di gettito spontaneo riconducibile al nuovo provvedimento normativo, hanno quantificato tale effetto in 3,5 miliardi di euro, riscontrabile nei flussi di cassa 2015 e 2016[142].

Alla luce dei risultati positivi garantiti dalla suddetta norma, con l'articolo 1 del Decreto-Legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, il meccanismo dello *split payment* è stato esteso, a partire dal 1 Luglio 2017, a:

- tutte le pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196[143];
- le società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (controllo di diritto), direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- le società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2), del codice civile (controllo di fatto), direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- le società controllate, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (controllo di diritto), direttamente dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di comuni;
- le società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (controllo di diritto), dalle società di cui sopra;
- le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Successivamente. l'articolo 3 del Decreto Legge 16 ottobre 2017, n. 148 ha ulteriormente esteso il meccanismo della scissione dei pagamenti a tutte le fondazioni, enti e società controllate direttamente o indirettamente dalla Pubblica Amministrazione, ovvero alle fondazioni, enti e società partecipate in misura non inferiore al 70% dalla Pubblica Amministrazione medesima. Infine, l'articolo 12 del Decreto Legge 12 luglio 2018, n. 87 (c.d. "Decreto Dignità") ha previsto l'esclusione dell'applicazione dello split payment ai professionisti, assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all'articolo 25 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

L'Agenzia delle entrate ha predisposto un sistema di monitoraggio dei versamenti IVA dei soggetti interessati dall'allargamento della platea assoggettata al nuovo *split payment* (sia come acquirenti sia come fornitori) al fine di quantificare, attraverso tecniche di analisi controfattuale, gli effetti dell'estensione della norma.

---

[142] Cfr. Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2017, pag.198.

[143] Il perimetro della PA indicato nel provvedimento del 2015 era leggermente più contenuto rispetto a quello identificato dall'articolo 1, comma 3, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Nella Tabella 5.B.1 sono riportati i riscontri quantitativi registrati dopo 13 mesi dall'entrata in vigore del provvedimento[144]. Nel periodo agosto-dicembre 2017 la flessione nei versamenti dei fornitori delle società partecipate e delle prime 30 quotate rientranti nell'indice FTSE MIB 30 è pari a circa -761 milioni di euro (-4% rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente). Tale flessione è più che compensata dall'incremento dei versamenti effettuati dalle società partecipate e dalle prime 30 quotate rientranti nell'indice FTSE MIB: +2,724 milioni di euro (+73% rispetto all'anno precedente). Se si considera il secondo sub-periodo, gennaio agosto 2018, l'effetto "forbice" appare ancora più forte: -2,373 milioni di euro il calo dei fornitori (-10% sul corrispondente periodo dell'anno precedente) e +5,451 l'incremento dei versamenti (+138% di incremento tendenziale).

Le differenze appena descritte devono essere confrontate con la rimanente platea delle partite IVA, la cui dinamica dei versamenti dovrebbe rispecchiare l'andamento del gettito che si sarebbe realizzato solo in virtù dell'evoluzione del ciclo economico (ipotesi controfattuale). I versamenti di questo *cluster* presentano dinamiche sostanzialmente stabili. Pertanto, si può ipotizzare che l'andamento del ciclo non abbia influenzato significativamente il confronto tra fornitori e acquirenti che operano nel segmento di mercato delle società partecipate e dalle prime 30 quotate rientranti nell'indice FTSE MIB.

Allo stato attuale delle elaborazioni, il differenziale positivo riscontrato per l'IVA lorda va interpretato solo come un segnale dell'esistenza di un effetto positivo indotto dalla norma. Non si può, però, quantificare con precisione l'ammontare dell'effetto poiché sono ancora in corso approfondimenti di carattere econometrico per testare la robustezza dei risultati acquisiti.

[144] Il monitoraggio ha riguardato il periodo che va dal 1 Agosto 2017 al 31 Luglio 2018.

TABELLA 5.B.1: MONITORAGGIO VERSAMENTI E COMPENSAZIONI DEI SOGGETTI INTERESSATI DALL'ESTENSIONE DELLO *SPLIT PAYMENT*

Versamenti		
	Fornitori Split Payment	Acquirenti
Ago-Dic 2017	17,203	6,467
Ago-Dic 2016	17,964	3,742
Variazione	**-761**	**2,724**
Variazione%	**-4.2%**	**72.8%**
Gen-Ago 2018	20,543	9,397
Gen-Ago 2017	22,916	3,946
Variazione	**-2,373**	**5,451**
Variazione%	**-10.4%**	**138.1%**
Compensazioni		
	Fornitori Split Payment	Acquirenti
Ago-Dic 2017	769	24
Ago-Dic 2016	761	37
Variazione	**8**	**-13**
Variazione%	**1.0%**	**-35.0%**
Gen-Ago 2018	2,338	39
Gen-Ago 2017	1,980	108
Variazione	**358**	**-69**
Variazione%	**18.1%**	**-64.1%**

L'incremento dell'IVA lorda, di per sé, non implica *tout court* un recupero di *compliance*. Affinché ciò si verifichi è necessario che si incrementi l'IVA effettiva di competenza (a proposito si veda cap. 3, par. D), ovvero l'IVA lorda deve essere nettata delle compensazioni e dei rimborsi.

Uno degli effetti fisiologici conseguenti all'introduzione dello *split payment* è l'aumento dell'IVA a credito dei fornitori, che si traduce o nella richiesta di maggiori rimborsi o nell'incremento delle compensazioni. Infatti, dalla Tabella 5.B.1 si ricava che le compensazioni dei fornitori delle società partecipate e dalle prime 30 quotate rientranti nell'indice FTSE MIB registrano un incremento trascurabile negli ultimi 5 mesi del 2017 e più deciso nei primi 8 mesi del 2018. Nel secondo sub-periodo analizzato, che corrisponde a quello in cui i fornitori interessati dallo *split payment* iniziano a compensare i crediti di competenza, si registra un incremento pari a circa 358 milioni di euro (+18% rispetto all'anno precedente) Tale incremento è di entità modesta e non inficia il guadagno fatto registrare dai flussi dell'IVA lorda, anche se ci si attende che esso aumenti ancora in virtù del fatto che le richieste di compensazioni di competenza del 2017 si possono effettuare fino a Febbraio 2019 mentre quelle di competenza del 2018 fino a Febbraio 2020. Una valutazione più puntuale dell'effetto della manovra, pertanto, potrà essere effettuata solo nel corso dei primi mesi del 2019.

Anche per quanto riguarda i rimborsi richiesti non si dispone di tutte le informazioni necessarie per una quantificazione definitiva relativa al 2018, poiché un quadro completo sarà disponibile solo nei primi mesi del 2019, quando gli operatori avranno presentato tutte le loro richieste. I primi risultati del monitoraggio mensile sembrano indicare che la norma stia producendo effetti positivi in termini di recupero di *compliance*. Le proiezioni effettuate sembrano confermare che l'ammontare dei rimborsi richiesti dagli operatori interessati dall'estensione dello *split payment* in qualità di fornitori, come atteso, ha subito un incremento

ma non in misura tale da annullare l'effetto positivo illustrato in Tabella 5.B.1. Un discorso analogo vale anche per l'anno d'imposta 2017.

Contrasto alle indebite compensazioni

Nel corso del 2017 si è assistito a un calo delle compensazioni IVA, IRES, IRAP e IRPEF per un totale di 963 milioni di euro rispetto al 2016. Nelle pagine che seguono si intende verificare se tale contrazione sia riconducibile all'entrata in vigore del DL 50/2017, che ha introdotto nuove "disposizioni di contrasto alle indebite compensazioni" concernenti:

- l'utilizzo esclusivo dei servizi telematici dell'Agenzia per le compensazioni di crediti IVA inferiori a 5.000 euro[145].
- l'obbligo di apposizione del visto di conformità alla dichiarazione IVA, IRES, IRAP e IRPEF se il credito che da essa emerge è compreso nella classe 5.000 - 15.000 euro[146].
- l'obbligo di utilizzo esclusivo dei servizi telematici dell'Agenzia per le compensazioni IRES, IRAP e crediti agevolativi indicati nel quadro RU della dichiarazione, effettuate dalle partite IVA.

L'imposizione dell'obbligo di utilizzo del canale telematico dell'Agenzia consente di porre in essere un controllo preventivo in grado di bloccare le compensazioni ritenute indebite, esercitando sia un effetto deterrente, sia ponendo in essere un sistema di controllo molto più efficiente di quello basato sul controllo *ex post*. Dall'osservazione del passato si è verificato, inoltre, che l'apposizione del visto di conformità ha rappresentato un valido strumento per scoraggiare l'utilizzo di indebite compensazioni.

Le disposizioni ai punti 1 e 2 hanno prodotto i loro effetti a partire da giugno 2017, con l'esclusione della variazione del visto IVA, che è diventata efficace solo a partire dalla presentazione della dichiarazione successiva all'introduzione della norma, cioè febbraio 2018. Le disposizioni al punto 3 hanno prodotto i loro effetti a partire da maggio 2017.

Ci si propone di analizzare l'effetto dell'introduzione di tali disposizioni, considerando l'andamento delle compensazioni nel 2017 e nei primi 6 mesi del 2018. Nel dettaglio, si osservano le variazioni, nei due sotto periodi, dell'importo cumulato delle compensazioni disaggregate per fascia di importo[147]. Si è quindi applicata una tecnica denominata analisi *shift-share*, utilizzando la quale si riesce a scindere la variazione annuale delle compensazioni in due componenti: una "comune" a tutte le fasce di importo, che tiene conto, pertanto, dei fattori esogeni che influenzano la dinamica generale del fenomeno, e una strutturale, dove si isola il solo effetto attribuibile alle specificità normative che caratterizzano ciascuna fascia.

Le variazioni complessive e le variazioni strutturali 2016-2017 delle fasce interessate dai provvedimenti sono illustrate in Tabella 5.B.2, dove si osserva che, in un quadro generale di diminuzione delle compensazioni (-963 milioni), la componente attribuibile all'introduzione delle

[145] Per quelle superiori a 5.000 euro già vigeva l'obbligo dell'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia.

[146] Tale obbligo, in precedenza, vigeva solo per i crediti superiori a 15.000 euro.

[147] Tali fasce sono determinate dal valore complessivo delle compensazioni effettuate da un soggetto nell'anno. Questo significa che se un contribuente effettua compensazioni per 1.000 euro a maggio, poi per altri 6.000 euro a giugno, l'importo delle sue compensazioni sarà classificato nella prima fascia a maggio e nella seconda a giugno.

disposizioni di cui ai punti 1 e 2 e, in parte anche al punto 3[148], è comunque importante (-787 milioni).

TABELLA 5.B.2 VARIAZIONI TOTALI, COMUNI E STRUTTURALI (SOLO PER LE FASCE INTERESSATE DALLE DISPOSIZIONI) DELLE COMPENSAZIONI PER IL 2017 RISPETTO AL 2016

Tributo	Fasce di importo compensazioni	Variazione totale	Variazione comune	Variazione strutturale (effetto della norma)
IVA	1) 0,01 - 5.000	-68	52	-121
	2) 5.000,01 - 15.000	54	60	
	3) 15.000,01 - 50.000	-4	58	
	4) >50.000	571	383	
	Totale	553	553	
IRPEF	1) 0,01 - 5.000	165	-159	
	2) 5.000,01 - 15.000	-489	-69	-420
	3) 15.000,01 - 50.000	64	-23	
	4) >50.000	-3	-12	
	Totale	-263	-263	
IRES	1) 0,01 - 5.000	73	-4	
	2) 5.000,01 - 15.000	-164	-7	-157
	3) 15.000,01 - 50.000	86	-6	
	4) >50.000	-39	-27	
	Totale	-44	-44	
IRAP	1) 0,01 - 5.000	-135	-329	
	2) 5.000,01 - 15.000	-333	-243	-90
	3) 15.000,01 - 50.000	-214	-182	
	4) >50.000	-526	-454	
	Totale	-1,209	-1,209	
	Effetto complessivo	**-963**	**-963**	**-787**

Dati in milioni di euro

Da un punto di vista generale, nei primi 6 mesi del 2018 (Tabella 5.B.3), si attenuano le diminuzioni delle compensazioni nelle fasce per le quali le disposizioni introdotte hanno già esercitato il loro effetto nel 2017. La fascia da 0 a 5 mila euro dell'l'IVA si presenta in contro tendenza, in quanto si osserva un aumento delle compensazioni (+142 milioni). Tale dinamica va letta congiuntamente con il calo nella fascia da 5 a 15 mila euro (-536 milioni), dove si sono manifestati gli effetti delle disposizioni concernenti l'obbligo di apposizione del visto di conformità alla dichiarazione IVA, se il credito che da essa emerge è compreso nella classe da 5 a 15 mila, introdotti nel 2017 ma che non avevano trovato riscontro nei flussi in quanto, al momento dell'introduzione della norma, la dichiarazione IVA era stata già presentata.

[148] Limitatamente alle fasce 0-5.000 dell'IVA e 5.000 - 15.000 dell'IRES e dell'IRAP che sono state prese in considerazione nell'analisi strutturale.

In ogni caso anche nei primi sei mesi del 2018, in un quadro generale di diminuzione delle compensazioni (-1,182 milioni), la componente attribuibile all'introduzione dei provvedimenti rimane allineata con l'anno precedente (-347 milioni in 6 mesi). Occorre però precisare che una visione corretta del fenomeno si avrà solo a fine anno con l'attribuzione dei dati cumulati nella fascia di appartenenza definitiva.

TABELLA 5.B.3 VARIAZIONI TOTALI, COMUNI E STRUTTURALI (SOLO PER LE FASCE INTERESSATE DALLE DISPOSIZIONI) DELLE COMPENSAZIONI PER GIUGNO 2018 RISPETTO A GIUGNO 2017

Tributo	Fasce di importo compensazioni	Variazione totale	Variazione comune	Variazione strutturale (effetto della norma)
IVA	1) 0,01 - 5.000	142	-47	189
	2) 5.000,01 - 15.000	-536	-50	-486
	3) 15.000,01 - 50.000	80	-55	
	4) >50.000	-99	-262	
	Totale	-413	-413	
IRPEF	1) 0,01 - 5.000	-266	-261	
	2) 5.000,01 - 15.000	-82	-60	-21
	3) 15.000,01 - 50.000	-19	-37	
	4) >50.000	-15	-23	
	Totale	-381	-381	
IRES	1) 0,01 - 5.000	-32	-26	
	2) 5.000,01 - 15.000	-49	-25	-24
	3) 15.000,01 - 50.000	-32	-32	
	4) >50.000	-82	-113	
	Totale	-196	-196	
IRAP	1) 0,01 - 5.000	-54	-59	
	2) 5.000,01 - 15.000	-33	-28	-5
	3) 15.000,01 - 50.000	-24	-25	
	4) >50.000	-81	-80	
	Totale	-192	-192	
Effetto complessivo		**-1,182**	**-1,182**	**-347**

Dati in milioni di euro

C) L'EFFETTO DELL'INSERIMENTO DEL CANONE RAI NELLA BOLLETTA ELETTRICA

Fino al 2015, la modalità più diffusa per pagare il canone era il bollettino postale. Si poteva optare anche per altre modalità: in tabaccheria, in Banca, via telefono o Via internet e, in presenza di determinati requisiti, mediante addebito diretto sulla pensione.

Dal 2016 (articolo 1, commi da 152 a 159, della Legge n. 208 del 2015):

- è stata introdotta la presunzione di detenzione dell'apparecchio televisivo nel caso in cui esista un'utenza per la fornitura di energia elettrica nel luogo in cui una persona ha la propria residenza anagrafica;
- i titolari di utenza elettrica per uso domestico residenziale effettuano il pagamento del canone mediante addebito nella fattura dell'utenza di energia elettrica in dieci rate mensili di pari importo, da gennaio a ottobre di ogni anno (per il 2016, anno di avvio del nuovo sistema di riscossione, nel mese di luglio sono state addebitate cumulativamente le prime 7 rate del canone);
- per le famiglie in cui nessun componente della famiglia anagrafica è titolare di utenza elettrica residenziale e per gli utenti per i quali l'erogazione dell'energia elettrica avviene nell'ambito di reti non interconnesse con la rete di trasmissione nazionale (isole) il pagamento del canone deve essere effettuato mediante modello F24 (Regolamento n. 94 del 2016).

Per stimare il numero di famiglie soggette a canone TV nel 2016 è stata impiegata la stessa metodologia utilizzata nel 2015: sono state considerate quindi le famiglie in abitazioni depurate dalle coabitazioni e dal non possesso di un apparecchio televisivo[149]. È necessario però riformulare le statistiche in base ai nuovi flussi di dati a disposizione: al numero degli utenti TV effettivi si perviene sommando le varie categorie coinvolte: titolari di utenza di fornitura elettrica ad uso domestico residenziale (abbonati tv elettrici), F24 individuali, esenzioni over75, pensionati rateizzati, c/c SAT; si ottiene così il nuovo universo di riferimento degli utenti riconducibile alla dicitura "Iscritti a ruolo". Tale dato sconta il numero delle dichiarazioni di non detenzione di un apparecchio TV (DND quadro A) e delle dichiarazioni sostitutive di non addebito del canone per la presenza di altra utenza elettrica (quadro B).

Come si è avuto modo di sottolineare nel paragrafo G, l'effetto positivo della nuova modalità di riscossione del canone ad uso privato ha registrato nel 2016 livelli ragguardevoli, quasi 6 milioni di iscritti a ruolo in più rispetto al 2015 mentre di quasi 6,5 milioni è stato l'incremento dei paganti. Variazioni queste che si sono riflesse su decrementi altrettanto elevati delle percentuali di evasione e di morosità. Il *gap* in euro, dopo anni di continui aumenti, nel 2016 si riduce del 76% rispetto all'anno precedente, con un abbassamento della propensione al *gap* dal 36.6% al 9.9%.

Occorre a questo punto domandarsi da cosa sia composta tale quota residuale di evasione. Le ipotesi che si ritengono più ragionevoli riguardano i contribuenti che:

- fanno false dichiarazioni di non detenzione TV (DND quadri A e B).
- dovrebbero pagare il canone mediante F24, in quanto non titolari di utenze addebitabili, e non effettuano il pagamento. Tale fattispecie può riguardare, ad esempio, gli affittuari (o persone che risiedono in abitazioni a titolo gratuito) che non effettuano la voltura del contratto elettrico a loro nome, per cui l'intestatario del contratto elettrico rimane il proprietario di casa, il quale potrebbe già versare il canone in relazione all'utenza residenziale a lui intestata (questo avviene per tutti gli affitti in nero, ma potrebbe avvenire anche per affitti regolari).

Analogamente. tale casistica può riguardare i residenti in isole non interconnesse con la rete elettrica nazionale.

[149] Al riguardo va precisato che, disponendo di dati aggiornati non sono state considerate le famiglie accertate al 1° gennaio 2016 ma si è proceduto al calcolo della media del numero delle famiglie residenti in abitazione registrate al 1° gennaio e al 31 dicembre 2016 e che il dato sul possesso di un televisore non è quello riferito all'anno precedente ma quello stimato dall'Istat per l'anno 2016.

D) LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

Negli ultimi anni con il D.L. 193/2016, con il D.L. 50/2017 e con le leggi di bilancio per il 2017 e per il 2018 sono state introdotte numerose misure finalizzate al contrasto all'evasione fiscale e per aumentare la compliance fiscale dei contribuenti, soprattutto ai fini dell'IVA. In Italia, il *gap* dell'IVA per la stima dell'evasione fiscale e contributiva può essere ripartito nelle seguenti componenti: i) l'evasione da omessa fatturazione, ovvero la c.d. "evasione con consenso"; ii) l'evasione da omessa dichiarazione, ovvero la c.d. "evasione senza consenso" tra acquirenti e fornitori circa l'importo da fatturare; iii) l'evasione da omesso versamento. Incidere con norme specifiche sul contrasto all'evasione da omessa fatturazione è complicato. Quest'ultima è infatti basata sul "consenso" tra gli operatori economici, che si accordano per non fatturare l'IVA, e che quindi risultano difficilmente tracciabili e accertabili. Per contrastare l'evasione derivante da omesso versamento o da omessa dichiarazione, sono state adottate negli ultimi anni dal Governo specifiche misure che hanno contribuito a ridurre il *gap* dell'IVA.

Gli interventi legislativi degli ultimi anni si muovono in una linea di continuità. Da un lato, sono state ampliate le informazioni disponibili all'Amministrazione finanziaria, con l'intento di consentirne l'utilizzo in funzione preventiva di incentivo all'adesione fiscale (*compliance*) anziché esclusivamente repressiva. In questa chiave vanno interpretate l'introduzione delle comunicazioni trimestrali IVA e l'accelerazione, introdotta successivamente, della tempistica di acquisizione da parte dell'Amministrazione finanziaria dei dati delle fatture e delle liquidazioni periodiche IVA al fine di consentire tempestive segnalazioni al contribuente di eventuali anomalie e discrepanze e stimolare, per questa via, l'adempimento spontaneo (comunicazioni dei dati delle fatture e dei dati delle liquidazioni periodiche, art. 4 del D.L. n. 193/2016). Dall'altro lato, per contrastare il fenomeno degli omessi versamenti dell'IVA alcune misure hanno introdotto una differente modalità di versamento dell'IVA rispetto a quella ordinaria, assegnando l'onere di effettuare il versamento dell'imposta ai contribuenti ritenuti più "affidabili" negli adempimenti degli obblighi tributari. Rientrano tra queste misure il *reverse charge* e lo *split payment* per i fornitori della Pubblica Amministrazione. Lo *split payment* è stato poi esteso anche alle società controllate dalla Pubblica Amministrazione e alle prime 40 società quotate nel FTSE- MIB.

Gli interventi introdotti con la Legge di bilancio 2018 prevedono ulteriori miglioramenti del *tax gap* nei prossimi anni. Di particolare rilevanza è l'estensione, a partire dal 1° gennaio 2019, dell'obbligo della fatturazione elettronica per tutte le operazioni commerciali con soggetti IVA (B2B) e consumatori finali (B2C). L'obbligo della fatturazione elettronica è stato anticipato a partire dal 1° luglio 2018, per il settore degli oli minerali e dei subappalti pubblici. Con questo provvedimento, l'obbligo di fatturazione elettronica, già previsto dal 2015 per le operazioni commerciali con la Pubblica Amministrazione (B2G), risulta quindi notevolmente esteso[150].

L'Italia ha presentato una domanda di deroga basata sull'articolo 395 della direttiva IVA per ottenere l'autorizzazione ad applicare la fatturazione elettronica obbligatoria a tutti i soggetti passivi stabiliti sul territorio nazionale, fatta eccezione per le piccole imprese che beneficiano della franchigia, e per introdurre le fatture nel Sistema di Interscambio (Sdi), gestito dall'Agenzia delle entrate. La deroga sulla fatturazione elettronica obbligatoria è, anche, in linea con la raccomandazione del Consiglio sul programma nazionale di riforma 2017 dell'Italia, nella quale si raccomandava di adottare provvedimenti nel 2017 e nel 2018 al fine di ampliare l'uso obbligatorio dei sistemi elettronici di fatturazione e di pagamento. La deroga deve essere autorizzata in base all'articolo 395 della direttiva IVA allo scopo di semplificare la procedura di riscossione

[150] Inizialmente era previsto l'anticipo dell'obbligo della fatturazione elettronica anche per tutto il settore degli oli minerali. Successivamente, l'articolo 11-bis del D.L. 87/2018 ("c.d. Decreto Dignità") ha previsto la proroga del termine di entrata in vigore degli obblighi di fatturazione elettronica per le cessioni di carburante per autotrazione presso gli impianti stradali di distribuzione a partire dal 1° gennaio 2019.

dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. Sulla base degli elementi forniti dall'Italia, la deroga è stata ritenuta coerente con le disposizioni vigenti in materia.

La fatturazione elettronica obbligatoria attraverso lo Sdi consentirà all'Amministrazione tributaria di acquisire in tempo reale le informazioni contenute nelle fatture emesse e ricevute fra operatori, consentendo controlli tempestivi e automatici della coerenza fra l'IVA dichiarata e quella versata. In aggiunta, la fatturazione elettronica obbligatoria presenta i seguenti vantaggi: automatismi degli obblighi di conservazione delle fatture, efficientamento dei processi contabili integrati coi sistemi di fatturazione, disponibilità di dati puntuali (non solo di riepilogo IVA) e in tempo reale, con la possibilità di attivare un confronto pre-dichiarativo costante con i contribuenti, miglioramento della trasparenza, mettendo a disposizione le fatture nel cassetto fiscale del contribuente.

Il potenziale recupero IVA, imputabile alle transazioni B2B e B2C tra soggetti che non operano con la PA, è pari a 13,2 miliardi: si ripartisce in 9,7 miliardi, derivanti dalle transazioni B2B tra soggetti che non operano con la PA e non effettuano cessioni a consumatori finali e 3,5 miliardi, imputabili prevalentemente alle transazioni al consumo finale. Sottraendo dal totale di 13,2 miliardi i recuperi attesi dalle misure già in vigore si perviene a un recupero potenziale di gettito IVA pari a 9,2 miliardi, al netto degli effetti delle misure sui limiti alle compensazioni IVA.

L'ipotesi di recupero integrale dell'ammontare residuo di evasione da omessa dichiarazione, pari a circa 9,2 miliardi di euro, è chiaramente irrealistica, tenuto conto della circostanza che i contribuenti aggiustino i propri comportamenti in risposta alle evoluzioni normative (ad esempio potrebbero incrementare la quota delle transazioni in "nero" che non sarebbero più tracciate in quanto non più certificate e trasmesse). La possibilità di un recupero di una parte di gettito dipende dalla capillarità, tracciabilità e tempestività dell'acquisizione dei dati relativi alle fatture emesse e ricevute (e collegate alla scadenza trimestrale delle liquidazioni IVA).

In primo luogo, è utile rilevare che la fatturazione elettronica, prevedendo la comunicazione immediata di tutte le informazioni, deve considerarsi come strumento finalizzato al potenziamento degli effetti di *tax compliance* derivanti dalla misura relativa alla trasmissione trimestrale dei dati delle fatture. In particolare, il recupero di gettito stimato per la trasmissione trimestrale dei dati delle fatture, pari a 2,04 miliardi di euro, che riflette un tasso di risposta dei contribuenti pari al 12%, deve essere considerato anche nel caso della fatturazione elettronica.

In secondo luogo, si possono individuare alcuni effetti deterrenti aggiuntivi dell'obbligatorietà della trasmissione delle fatture rispetto alle misure già poste in essere: la limitazione della possibilità di effettuare "aggiustamenti" contabili dopo che la fattura è stata acquisita dalla controparte con conseguente riduzione delle operazioni unilaterali; la riduzione della probabilità di commettere errori, connessi alla doppia trasmissione delle fatture prima al contribuente e poi all'Amministrazione; la maggiore tempestività con cui l'Amministrazione entra in possesso delle informazioni, che espone il contribuente a rischi di accertamento maggiori.

In dettaglio, è stato stimato prudenzialmente un incremento di gettito, dovuto alla eliminazione dei fenomeni evasivi contrastati dalla misura qui richiesta, pari ad almeno 2,05 miliardi di euro. Il recupero potenziale di gettito IVA potenziale si articola in: 0,39 miliardi derivanti dal miglioramento della *tax compliance*; 0,84 miliardi derivanti dall'acquisizione più tempestiva delle informazioni veicolate tramite la fattura elettronica; 0,36 miliardi derivanti dal contrasto ad attività fraudolente. Alle stime del recupero di gettito IVA sopra indicate si associa un recupero anche in termini di imposte dirette pari a 0,289 euro per ogni euro di IVA recuperata, per un ammontare di 0,46 miliardi di euro.

BOX 5.D.1: Dallo spesometro alla fatturazione elettronica

L'obbligo di fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica Amministrazione vige dal 2014 per le Amministrazioni centrali (a seguito dell'attuazione delle disposizioni della Legge n. 244/2007) ed è stato esteso alle PA locali dal 2015. Ha comportato un significativo processo di adeguamento tecnologico sia per le pubbliche amministrazioni sia per i fornitori delle PA. Tutte le fatture dirette alle PA transitano per il Sistema di Interscambio (Sdi), e sono inoltrate alla RGS ai fini del controllo della spesa. Il Sdi gestisce circa 2,5 milioni di fatture al mese e fa da cerniera tra circa 23.000 amministrazioni e 700.000 fornitori. Con il Decreto Legislativo n. 127/2015 è stato introdotto un regime opzionale per la trasmissione telematica dei dati delle fatture, a decorrere dal 2017. Tale regime opzionale comporta la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate, con cadenza trimestrale, dei dati di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento, e di quelle ricevute e registrate ai sensi dell'articolo 25 del DPR 633/1972, ivi comprese le bollette doganali, nonché i dati delle relative variazioni. I dati da trasmettere sono i dati del riepilogo IVA previsti dall'art. 21 del DPR 633/1972, riferiti a ogni singola fattura. In alternativa alla trasmissione periodica dei dati, è prevista la possibilità di inviare e ricevere fatture elettroniche tramite il Sistema di Interscambio (Sdi). Questa alternativa consente, in particolare, di soddisfare automaticamente l'obbligo di conservazione delle fatture, che quindi il soggetto passivo IVA non dovrà conservare con un applicativo gestito a proprie spese. I dati acquisiti sono resi disponibili tramite il cassetto fiscale. Con questo provvedimento si è anche avviato un processo di "cambio di verso", per cui l'Amministrazione fiscale assume la connotazione di facilitatore attivo di conformità, che si affianca al ruolo tradizionale di accertatore. Il Decreto Legge n. 193/2016 ha infine disposto l'obbligo della trasmissione telematica dei dati delle fatture, a decorrere dal 2017. Operativamente, l'obbligo è stato introdotto modificando l'art. 21 del D.L. n. 78/2010, il cd. 'Spesometro'. Per quanto riguarda i dati da trasmettere, le modalità tecniche e la periodicità, l'adempimento rende sostanzialmente cogente quanto richiesto al contribuente, in via opzionale, con il regime appena descritto.

6. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Acciari P., Tomarelli F., Limosani L., Benedetti L. (2015), Measurement of Base Erosion and Profit Shifting phenomena through the analysis of FDI stocks, Working paper 3/2015, Ministero dell'economia e delle finanze.

Alligham, M. e Sandmo, A. (1972), "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", Journal of Public Economics, 1, pp. 323-338.

Alm, J., (2013), Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies, International tax and public finance, 19, pp. 54-77.

Barone G. e Mocetti S. (2011), Tax morale and public spending inefficiency, International Tax and Public Finance, 18, pp.724–749.

Barone G., Cannari L., Mocetti S., (2012), 'Gli italiani e l'atteggiamento nei confronti del fisco', in A. Gentile e S. Giannini (a cura di), Evasione fiscale e tax compliance, Il Mulino, Bologna, 2012.

Braiotta A., Carfora A., Pansini R.V., Pisani S. (2015), "Tax Gap and Redistributive Aspects across Italy", Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle entrate, n. 2.

Braiotta A., Pisani S., Pisano E. (2013), "Evasione fiscale e distribuzione primaria del reddito", Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, n. 2.

Carfora, A., Pansini, R.V., Pisani, S. (2016), Spatial Dynamics in Tax Gap Determinants, Argomenti di discussione, n. 1, Agenzia delle entrate, Roma.

Carfora A., Marigliani M., Pisani S., Spingola A., (2017), "Gli effetti dello split payment sulla *compliance* IVA", Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle entrate, n. 2.

Coelli, T.J., Rao, D.S.P., O'Donnell, C.J., Battese, G.E. (2005). An introduction to efficiency and productivity analysis. Springer.

Commissione europea (2018), Impact Assessment accompanying the Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, Bruxelles.

Costa, S. e Sallusti, F. (2016) Message from an Italian bottleneck: inter-industry relationships and efficiency spillover. LLEE working paper series, n. 128.

D'Agosto E., Manzo M., Modica A., Pisani S. (2017), "Tax Audits and Tax Compliance – Evidence from Italy", 7th Annual IRS-TPC Joint Research Conference on Tax Administration.