

# SENATO DELLA REPUBBLICA

————— XVII LEGISLATURA —————

**Doc. LVII**

**n. 3-bis**

ALLEGATO II

## NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2015

*(Articoli 7, comma 2, lettera b), e 10-bis della legge 31 dicembre 2009, n. 196,  
e successive modificazioni)*

**Presentata dal Presidente del Consiglio dei ministri**

(RENZI)

—————  
**Comunicata alla Presidenza il 19 settembre 2015**  
—————

### ALLEGATO II

**Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure  
di contrasto dell'evasione fiscale**

## INDICE

<b>PREMESSA</b> .....	3
<b>I. I RISULTATI DELL'ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE</b> .....	7
I.1 I DATI DELLA RISCOSSIONE .....	7
I.2 L'ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE .....	10
<b>II. LA VALUTAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE DA DESTINARE AL FONDO PER LA RIDUZIONE DELLA PRESSIONE FISCALE</b> .....	33
II.1 IL FONDO PER LA RIDUZIONE DELLA PRESSIONE FISCALE .....	33
II.2 LA VALUTAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE DERIVANTI DALL'ATTIVITÀ DI CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE .....	35
II.3 IL MONITORAGGIO DELL'EVASIONE E DELL'EROSIONE FISCALE NELLA LEGGE DELEGA .....	42
<b>III. LA STIMA E IL MONITORAGGIO DELL'EVASIONE FISCALE</b> .....	53
III.1 INTRODUZIONE .....	53
III.2 LA MISURAZIONE DEL TAX GAP .....	54
III.3 UN CONFRONTO INTERNAZIONALE BASATO SUL GAP IVA .....	83
III.4 IL RECUPERO DELL'EVASIONE E L'EFFETTO DETERRENZA .....	85
<b>IV. STRATEGIE DI PREVENZIONE E CONTRASTO PER L'ANNO 2015</b> .....	97
IV.1 PREMESSA .....	97
IV.2 COORDINAMENTO TRA GLI ORGANI DI CONTROLLO .....	98
IV.3 IL CAMBIA VERSO .....	98
IV.4 AZIONE DI CONTROLLO .....	99
IV.5 GRANDI CONTRIBUENTI .....	100
IV.6 IMPRESE MEDIE DIMENSIONI .....	100
IV.7 IMPRESE MINORI DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI .....	101
IV.8 CONTRASTO ALLE FRODI .....	101
IV.9 COOPERAZIONE INTERNAZIONALE .....	102
IV.10 RISCOSSIONE .....	102
<b>RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI</b> .....	103

## PREMESSA

L'articolo 2, comma 36.1, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, introdotto dall'articolo 1, comma 299, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013), prevede che "Il Ministro dell'economia e delle finanze presenta annualmente, in allegato alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, un Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale. Il Rapporto indica, altresì, le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale, le aggiorna e confronta i risultati con gli obiettivi, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti".

Tuttavia, lo scorso anno l'articolo 6, comma 1, primo periodo, del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66, ha previsto che il Governo presentasse alle Camere un "Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto dell'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi. Conseguentemente, relativamente all'anno 2013, non si è applicato l'articolo 2, comma 36.1, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138". Quest'anno torna in vigore quest'ultimo articolo, e quindi la norma secondo la quale è il Ministro dell'economia e delle finanze che deve presentare il Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale, in allegato alla Nota di aggiornamento del DEF.

Nel primo capitolo del presente Rapporto, predisposto in attuazione della predetta disposizione, sono evidenziati i risultati dell'attività di contrasto all'evasione fiscale svolta nell'anno 2014 dalle strutture dell'Amministrazione finanziaria, inclusi degli effetti realizzati nel 2014 da specifiche misure normative introdotte negli anni precedenti il 2014.

Il Documento di economia e finanza 2015 ha già anticipato, nella Sezione 2^ "Analisi e tendenze della finanza pubblica" i risultati, specificatamente in termini di gettito, relativi all'anno 2014 indicando al Capitolo VIII la valutazione delle maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale ai sensi dell'articolo 1, comma 433, della legge 27 dicembre 2013, n. 147.

Il gettito incassato nel 2014 è risultato di 14,2 miliardi di euro (tributi erariali e tributi non erariali), in linea con il dato relativo all'annualità precedente. Con riferimento ai soli tributi erariali (circa 11,7 miliardi di euro), l'ammontare incassato nel 2014 risulta contabilizzato nei pertinenti capitoli/articoli del Rendiconto generale dello stato per l'anno 2014, con un maggior gettito di 1,7 miliardi di euro rispetto alle previsioni assestate per l'anno 2014 (10 miliardi di euro).

A tal proposito, nel secondo capitolo del presente Rapporto si riporta l'evoluzione dal punto di vista normativo e applicativo della valutazione delle maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale nel corso dell'ultimo triennio, evidenziando, in particolare, l'ammontare delle

risorse destinate al Fondo per la riduzione della pressione fiscale. Inoltre, un ampio paragrafo del capitolo è dedicato alle importanti novità introdotte con lo schema di decreto legislativo, Atto di Governo n. 182, sottoposto al parere parlamentare, “recante norme in materia di stima e monitoraggio dell’evasione fiscale e in materia di monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale”, in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23, di “delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”.

Inoltre, sempre ai sensi del citato articolo 2, comma 36.1, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, il presente Rapporto evidenzia anche, “ove possibile, il recupero del gettito attribuibile alla maggiore propensione all’adempimento da parte dei contribuenti”. Pertanto, il terzo capitolo del presente Rapporto illustra le metodologie utilizzate e la stima della tax non compliance per le principali imposte. Occorre ricordare che la stima della tax non compliance è ottenuta attraverso la quantificazione del c.d. tax gap, ovvero la differenza tra l’ammontare del gettito teorico di ciascuna imposta e l’ammontare del gettito effettivamente riscosso. E’, inoltre, illustrata la dinamica temporale del tax gap nel corso degli ultimi anni. La misurazione del tax gap è elaborata attraverso la consueta metodologia top-down, ossia attraverso il confronto tra i dati di contabilità nazionale e i dati amministrativi fiscali dell’anagrafe tributaria, con riferimento all’IVA, all’IRAP e all’IRPEF per lavoratori autonomi e imprese. Tuttavia, quest’anno viene introdotta per la prima volta anche una stima bottom-up con riferimento al tax gap IRPEF e IRAP. Infine, si riporta, per la prima volta, anche una quantificazione preliminare del tax gap dell’IMU per il biennio 2012 e 2013. Tuttavia, è possibile, soltanto con cautela, considerare l’ammontare complessivo del tax gap come una proxy dell’evasione fiscale, per le ragioni che saranno illustrate all’interno del capitolo.

Uno sviluppo ulteriore è stato predisposto anche con riferimento all’analisi di tipo controfattuale dell’effetto deterrenza dell’attività di controllo e accertamento esercitata dall’Amministrazione fiscale sui contribuenti. Tale indagine è stata raffinata sul piano econometrico, consentendo di fornire risultati maggiormente robusti. Rispetto al Rapporto dello scorso anno, è stata analizzata in modo più accurato la differenza tra le varie tipologie di controllo ed è stata introdotta una valutazione in grado di discernere l’effetto deterrenza correttivo, ovvero specifico dei contribuenti sottoposti ad audit da parte dell’amministrazione, e l’effetto deterrenza spillover, ovvero relativo alla generalità dei contribuenti non necessariamente controllati.<sup>1</sup>

Infine, il quarto capitolo indica le strategie per il contrasto dell’evasione fiscale. In linea con i principi della legge delega, il contrasto all’evasione verrà perseguito, da un lato ponendo le premesse per il miglioramento del rapporto di fiducia e collaborazione reciproca tra Amministrazione fiscale e contribuente, dall’altro rafforzando gli strumenti di controllo. Infatti, le attività di gestione delle relazioni con i contribuenti potranno essere maggiormente efficienti, con un inevitabile ritorno in termini di semplificazione delle procedure e di snellimento

<sup>1</sup> Resta, tuttavia, limitata all’IRAP e alle imprese individuali l’analisi fin qui svolta. Ciò è dovuto all’esigenza di migliorare la robustezza della stima econometrica prima di passare all’analisi delle altre imposte e delle altre categorie di contribuenti.

*burocratico a vantaggio di cittadini e imprese. Ciò sarà possibile anche con il miglioramento delle modalità d'incrocio delle banche dati esistenti e l'utilizzabilità della mole di informazioni già disponibili, tra le quali quelle relative alla fatturazione elettronica (una volta a regime) e alla trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché la documentazione in materia di imposta sul valore aggiunto e le transazioni effettuate. La prima significativa evidenza delle azioni avviate per la realizzazione del cosiddetto "cambia verso" si è già avuta attraverso la predisposizione di comunicazioni finalizzate a consentire ai contribuenti di verificare la correttezza dei relativi comportamenti dichiarativi.*

*Inoltre, un approccio teso al miglioramento della compliance non comporterà l'abbandono da parte dell'Amministrazione finanziaria della necessaria fase del controllo; tuttavia esso consentirà al Fisco di concentrare le proprie risorse nei confronti dei contribuenti meno collaborativi ritenuti maggiormente a rischio. L'utilizzo e l'incrocio delle molteplici informazioni a disposizione consentirà di sviluppare indicatori che aiutino a comprendere le caratteristiche e, soprattutto, il profilo di rischio dei contribuenti al fine di indirizzare le scelte strategiche future e investire meno su soggetti con profilo di rischio potenziale basso o nullo.*



## I. I RISULTATI DELL'ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE

### I.1 I DATI DELLA RISCOSSIONE

Nel 2014 l'attività di recupero dell'evasione ha comportato riscossioni per complessivi 14,2 miliardi di euro, in aumento (8,4 per cento) rispetto al 2013. Il risultato monetario conseguito rappresenta la somma più alta incassata dall'Agenzia dalla sua costituzione in seguito all'attività di controllo.

Il dato comprende le entrate erariali e non erariali riscosse nell'anno 2014 a seguito della complessiva azione di contrasto degli inadempimenti dei contribuenti (accertamento, contenzioso, controllo formale e liquidazione automatizzata), sia in termini di versamenti diretti che di riscossioni coattive.

**TABELLA I.1: INCASSI DA ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO, CONTROLLO E DI LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA SUDDIVISI PER RUOLI E VERSAMENTI DIRETTI (TRIBUTI ERARIALI E NON)**

	2013	2014	Var.%
Riscossioni complessive	13,1	14,2	8,4
di cui:			
<i>Ruoli</i>	3,9	4,1	5,1
<i>Versamenti</i>	9,2	10,1	9,8

Fonte: Agenzia delle entrate.

Valori espressi in miliardi di euro.

Le entrate da ruoli sono state pari a 4,1 miliardi di euro, in aumento di circa il 5 per cento rispetto al corrispondente dato del 2013, risultato senz'altro significativo anche tenuto conto degli interventi normativi assunti negli ultimi anni, orientati ad accrescere le tutele dei debitori iscritti a ruolo. Analogo risultato registrano i versamenti diretti in netto aumento, sia in termini assoluti (circa 1 miliardo) che relativi (10 per cento circa).

Considerando un arco temporale più lungo (Tabella I.2), si osserva che le riscossioni complessive sono aumentate di circa il 100 per cento dal 2008 al 2014, gli incassi dovuti ai versamenti diretti (accertamento con adesione<sup>2</sup> ed omessa impugnazione) rilevano, soprattutto nel periodo 2009-2014, un incremento significativo, indice di un buon grado di solidità della pretesa tributaria.

Come già evidenziato, il livello delle riscossioni ha mostrato una crescita costante superando la soglia dei 14 miliardi di euro.

<sup>2</sup> Oltre all'accertamento con adesione, il dato si riferisce alle possibilità di adesione ai processi verbali di constatazione e agli inviti al contraddittorio, introdotti rispettivamente con l'articolo 83, comma 18, del D.L. n. 112/2008 e con l'articolo 27, comma 1, lett. b) del D.L. n. 185/2008.

**TABELLA 1.2: INCASSI DA ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO, CONTROLLO E DI LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA SUDDIVISI PER RUOLI E VERSAMENTI DIRETTI (TRIBUTI ERARIALI E NON)**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Riscossioni complessive	4,3	6,4	6,9	9,1	11,0	12,7	12,5	13,1	14,2
di cui									
Ruoli	1,7	3,2	3,3	3,5	4,4	4,5	4,2	3,9	4,1
Versamenti	2,6	3,2	3,6	5,6	6,6	8,2	8,3	9,2	10,1

Fonte: Agenzia delle entrate.

Valori espressi in miliardi di euro.

Con riferimento alle due attività a cui sono connesse le riscossioni (v. Tabella 1.3), si evidenzia che 8,1 miliardi di euro<sup>3</sup> (quasi il 60 per cento del totale) si riferiscono all'attività di accertamento e di controllo formale, con una variazione del 6,6 per cento rispetto all'anno precedente, e 6,1 miliardi di euro sono relativi all'attività di liquidazione delle imposte<sup>4</sup> in aumento rispetto al 2013.

**TABELLA 1.3: INCASSI DA ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO E CONTROLLO SUDDIVISI IN BASE ALLA TIPOLOGIA DI CONTROLLO**

	2013	2014	Var.%
Riscossioni complessive	13,1	14,2	8,4
di cui			
da attività di liquidazione	5,5	6,1	10,9
da attività di controllo	7,6	8,1	6,6

Fonte: Agenzia delle entrate.

Valori espressi in miliardi di euro.

Nell'ambito delle sole entrate da attività di accertamento e controllo formale (8,1 miliardi di euro nel 2014), si osserva che 6,3 miliardi di euro sono stati riscossi mediante versamenti diretti, mentre i restanti 1,8 miliardi di euro rappresentano incassi da ruoli (v. Tabella 1.4).

**TABELLA 1.4: INCASSI DA ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO E CONTROLLO SUDDIVISI PER RUOLI E VERSAMENTI DIRETTI**

	2013	2014	Var.%
Riscossioni complessive	7,6	8,1	6,6
di cui			
Ruoli	1,7	1,8	5,9
Versamenti diretti	5,9	6,3	6,8

Fonte: Agenzia delle entrate.

Valori espressi in miliardi di euro.

<sup>3</sup> Si tratta di somme riscosse relative a imposte erariali (IRPEF, IRPEG/IRES, IVA, Registro) e non erariali (IRAP, addizionali comunali e regionali all'IRPEF), nonché a interessi e sanzioni, derivanti dall'attività di accertamento e di controllo formale (delle dichiarazioni dei redditi ex art. 36-ter del DPR n. 600 del 1973 e degli atti/dichiarazioni di successione iscritti nel "campione unico"), comprese le relative riscossioni correlate alla fase del contenzioso.

<sup>4</sup> Si tratta di somme riscosse a seguito dell'attività di controllo automatizzato delle dichiarazioni (art. 36-bis D.P.R. n. 600/73 e art. 54-bis D.P.R. n. 633/72), nonché somme riscosse a seguito delle attività di controllo sugli atti e dichiarazioni soggetti a registrazione, somme derivanti dal controllo dei pagamenti delle concessioni governative per la telefonia mobile e delle tasse auto.



Relativamente alla tipologia di entrate derivanti dall'attività di liquidazione (attività di controllo automatizzato delle dichiarazioni), si rileva dai dati riportati nella Tabella I.5 che 3,8 miliardi sono ascrivibili a versamenti diretti (con un incremento del 15,2 per cento rispetto al 2013) e 2,3 miliardi sono stati riscossi tramite ruoli, in aumento del 4,5% rispetto all'anno precedente.

**TABELLA I.5: INCASSI DA ATTIVITA' DI LIQUIDAZIONE SUDDIVISI PER RUOLI E VERSAMENTI DIRETTI**

	2013	2014	Var. %
Riscossioni complessive	5,5	6,1	10,9
di cui			
Ruoli	2,2	2,3	4,5
Versamenti diretti	3,3	3,8	15,2

Fonte: Agenzia delle entrate.

Valori espressi in miliardi di euro.

Le sole entrate erariali<sup>5</sup> derivanti dalla lotta all'evasione, con esclusione quindi dell'IRAP e delle altre entrate locali, nel 2014 sono risultate pari a 11,7 miliardi di euro, registrando un incremento del 9,3 per cento rispetto a quelle dell'anno precedente. Le sole entrate tributarie (al netto di interessi e sanzioni) riscosse a seguito dell'attività di accertamento e controllo ammontano a 9,2 miliardi di euro, in aumento del 9,5 per cento rispetto al 2013 (v. Tabella I.6).

**TABELLA I.6: ENTRATE ERARIALI DA ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO E CONTROLLO (BILANCIO DELLO STATO)**

	2013	2014	Var.%
Ruoli (A)	4,4	5,0	13,6
Accertamento con adesione e acquiescenza (B)	3,8	4,0	5,3
Conciliazione giudiziale (C)	0,2	0,2	0,0
<b>Entrate tributarie (A+B+C)</b>	<b>8,4</b>	<b>9,2</b>	<b>9,5</b>
Interessi e sanzioni	2,3	2,5	8,7
<b>Totale incassi</b>	<b>10,7</b>	<b>11,7</b>	<b>9,3</b>

Fonte: elaborazioni Dipartimento delle finanze su dati del Bilancio dello stato. Note: le entrate sono classificate in conformità alla contabilizzazione nei pertinenti capitoli/articoli del Rendiconto dello stato.

Valori espressi in miliardi di euro.

Nella Tabella I.7 viene evidenziato il sostanziale incremento delle entrate erariali derivanti dall'azione di contrasto all'evasione che sono passate da 6 miliardi di euro nel 2008 a oltre 11 miliardi di euro nell'anno 2014. Tale aumento è risultato maggiore per le entrate tributarie nel Bilancio dello stato, salite da 4,2 miliardi di euro nel 2008 a 9,2 miliardi di euro nel 2014.

<sup>5</sup> Nell'aggregato relativo alle entrate erariali non sono compresi le entrate degli enti territoriali (IRAP, addizionali comunali e regionali all'IRPEF e altri tributi locali riscossi dall'Agenzia delle entrate per legge o per convenzioni stipulate con l'ente impositore). Non sono inoltre considerati gli incassi di accertamenti riscossi a mezzo F23, i cui pagamenti sono effettuati con i medesimi codici tributi adottati per gli adempimenti spontanei, non rilevabili tra le entrate del Bilancio dello stato, qualificate come "ruoli"; tali entrate risultano comunque consuntivate dall'Agenzia delle entrate mediante apposite elaborazioni con il sistema di "Business Intelligence".

**TABELLA I.7: ENTRATE ERARIALI DA ATTIVITA' DI ACCERTAMENTO E CONTROLLO NLE PERIODO 2008 – 2014 (VALORI ESPRESSI IN MILIARDI DI EURO)**

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Riscossione complessiva	6,0	7,0	8,1	10,1	10,2	10,7	11,7
di cui							
IRPEF	1,8	2,1	2,5	2,9	2,9	3,1	3,5
IRES	0,8	1,3	1,4	2,1	2,4	2,3	2,4
IVA	1,4	1,5	1,8	2,4	2,4	2,5	2,8
Altri tributi	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,3	0,3
Conciliazione giudiziale	0,1	0,2	0,2	0,3	0,1	0,2	0,2
<b>Totale entrate tributarie</b>	<b>4,2</b>	<b>5,2</b>	<b>6,0</b>	<b>7,9</b>	<b>7,9</b>	<b>8,4</b>	<b>9,2</b>
<b>Entrate extra tributarie</b>	<b>1,8</b>	<b>1,8</b>	<b>2,1</b>	<b>2,2</b>	<b>2,3</b>	<b>2,3</b>	<b>2,5</b>

Fonte: elaborazioni Dipartimento delle finanze su dati del Bilancio dello stato. Note: le entrate classificate come extra tributarie si riferiscono ad interessi e sanzioni. Le somme di colonna possono differire dal totale a causa di arrotondamenti.

## I.2 L'ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE

### I.2.1 L'attività effettuata dall'Agenzia delle entrate

L'attività di contrasto all'evasione svolta nel 2014 dall'Agenzia delle entrate ha consentito di accertare complessivamente 26,1 miliardi di euro di maggiore imposta a fronte di un numero totale di accertamenti pari a 642.256.

Le attività istruttorie esterne sono state coordinate con quelle della Guardia di finanza nonché degli altri enti che svolgono attività ispettive per assicurare la massima diffusione dell'azione di controllo in ciascun ambito territoriale e per evitare la reiterazione dei controlli nei confronti degli stessi soggetti.

E' proseguita inoltre la collaborazione tra l'Agenzia delle entrate e i Comuni relativamente alla partecipazione di questi ultimi all'accertamento tributario<sup>6</sup>.

In termini quantitativi, il numero complessivo di accertamenti del 2014 registra una flessione (9,2 per cento) rispetto al corrispondente dato del 2013, con variazioni in diminuzione che hanno interessato prevalentemente la tipologia di controllo degli accertamenti parziali automatizzati e degli accertamenti settore registro. La tabella seguente riporta la suddivisione del dato secondo le diverse tipologie di accertamento.

<sup>6</sup> Nel corso del 2014 sono state prese in carico dalle strutture operative dell'Agenzia delle entrate 9.886 segnalazioni qualificate provenienti dai Comuni, la maggior parte delle quali riferite all'ambito "Proprietà edilizie e patrimonio immobiliare" (42,4 per cento) e all'ambito "Beni indicanti capacità contributiva" e (42,4 per cento). Nello stesso anno sono stati emessi 2.699 accertamenti collegati ad almeno una segnalazione qualificata dei Comuni, a fronte dei quali è stato possibile accertare maggiori imposte per circa 76, 5 milioni di euro.

**TABELLA I.8: NUMERO ACCERTAMENTI**

Tipologia di controllo	2013	2014	Var. %
Accertamenti ordinari II.DD. IVA e IRAP*	323.449	309.319	-4,4
Accertamenti parziali imposte dirette	331.556	289.277	-12,8
Accertamenti in materia di imposte di registro e altre imposte correlate	52.300	43.660	-16,5
<b>Totale</b>	<b>707.305</b>	<b>642.256</b>	<b>-9,2</b>

Fonte: Agenzia delle entrate.

\*Esclusi i controlli sui crediti d'imposta.

Il risultato conseguito è strettamente connesso agli obiettivi numerici di budget fissati nel 2014 su livelli compatibili con il massimo sforzo delle risorse disponibili, in costante diminuzione, e all'esigenza di ottimizzare gli esiti dei singoli controlli indirizzandoli sulle situazioni a maggior rischio fiscale e improntando l'azione amministrativa all'efficacia, efficienza ed economicità in modo da consolidare i risultati qualitativi conseguiti negli esercizi precedenti.

La diminuzione del numero di accertamenti II.DD., IVA, IRAP e Registro è peraltro espressione di una riduzione operata già in sede di programmazione, rispetto ai risultati conseguiti nell'esercizio precedente relativamente a tipologie di controllo quali: gli accertamenti nei confronti delle imprese di medie dimensioni, gli accertamenti nei confronti delle imprese di piccole dimensioni e professionisti, gli accertamenti con determinazione sintetica del reddito, gli accertamenti parziali automatizzati e gli accertamenti degli atti e delle dichiarazioni soggetti a registrazione.

Nella Tabella I.9 sono posti a confronti i risultati conseguiti nel biennio 2013/2014 per le distinte tipologie di controllo rilevanti ai fini del numero di "accertamenti ordinari<sup>7</sup> II.DD., IVA e IRAP".

**TABELLA I.9: DISTRIBUZIONE DEGLI ACCERTAMENTI ORDINARI II.DD., IVA e IRAP PER TIPOLOGIA CONTROLLO**

Tipologia di controllo	2013	2014	Var. %
Accertamenti nei confronti di grandi contribuenti	2.981	3.112	4,4
Accertamenti nei confronti di imprese di medie dimensioni	14.363	14.211	-1,1
Accertamenti nei confronti di imprese di piccole dimensioni e professionisti	167.392	160.007	-4,4
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	4.777	5.318	11,3
Altri accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo*	112.401	115.580	2,8
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	21.535	11.091	-48,5
<b>Totale</b>	<b>323.449</b>	<b>309.319</b>	<b>-4,4</b>

Fonte: Agenzia delle entrate.

\*Esclusi i controlli dei crediti d'imposta.

Per quanto riguarda gli accertamenti finalizzati alla determinazione sintetica del reddito delle persone fisiche si fa presente che il risultato annuale non tiene in considerazione i procedimenti istruttori (circa 11.200 inviti al contraddittorio) avviati ai sensi dell'art. 38, settimo comma (c.d. primo contraddittorio

<sup>7</sup> Accertamenti trasmessi mediante le procedure A.U.Re.S. e Accertamento unificato (esclusi quindi gli accertamenti parziali automatizzati).

necessario) del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24 dicembre 2012, e chiusi senza la prosecuzione dell'attività di controllo in quanto, sulla base dei documenti forniti o delle motivazioni addotte dal contribuente, in ordine alle "spese certe", alle "spese per elementi certi", agli investimenti ed alla quota di risparmio dell'anno, l'ufficio non ha riscontrato elementi tali da giustificare la prosecuzione del controllo sostanziale.

Il totale indicato nella Tabella I.8 non comprende i controlli documentali delle dichiarazioni (ex art. 36 ter D.P.R. n. 600/73), che nel 2014 sono stati 817.273, rilevanti soprattutto per ciò che riguarda il controllo delle deduzioni e delle detrazioni d'imposta dichiarate dal contribuente<sup>8</sup>.

La maggiore imposta complessivamente accertata<sup>9</sup> (MIA) nel 2014 (Tabella I.10) è risultata pari a 26,1 miliardi di euro, per la quasi totalità derivante dagli accertamenti ordinari ai fini II.DD., IVA e IRAP. Le altre tipologie di controllo (accertamenti parziali automatizzati e accertamenti degli atti e dichiarazioni soggetti a registrazione) hanno consentito di accertare maggiori imposte rispettivamente per circa 440 milioni di euro e 307 milioni di euro, in diminuzione rispetto all'esercizio precedente. Detta flessione risente indirettamente della variazione in diminuzione del numero di accertamenti eseguiti.

**TABELLA I.10: MAGGIORE IMPOSTA COMPLESSIVAMENTE ACCERTATA** (Valori espressi in milioni di euro)

Tipologia di controllo	2013	2014	Var.%
MIA Accertamenti ordinari II.DD. IVA e IRAP	24.001	25.373	5,7
MIA Accertamenti parziali imposte dirette	474	440	-7,2
MIA Accertamenti in materia di imposte di registro e altre imposte correlate	392	307	-21,7
<b>Totale</b>	<b>24.867</b>	<b>26.120</b>	<b>5,0</b>

Fonte: Agenzia delle entrate.

Considerando il periodo 2007-2014 risulta che la maggiore imposta accertata ai fini delle imposte dirette, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta sulle attività produttive è progressivamente aumentata con un livello massimo di oltre 30 miliardi nell'esercizio 2011.

**TABELLA I.11: MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA NEL PERIODO 2007-2014**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Maggiore imposta accertata complessiva	14,5	20,3	26,3	27,8	30,4	28,2	24,5	25,8

Fonte: Agenzia delle entrate.

Valori espressi in miliardi di euro.

Con riferimento ai soli accertamenti relativi a II.DD., IVA e IRAP (con esclusione degli accertamenti parziali automatizzati), la Tabella I.12 riporta la

<sup>8</sup> La diminuzione dei controlli rispetto all'esercizio 2013 (892.614 controlli eseguiti) è strettamente connessa alla minore numerosità di posizioni individuate a livello centrale, a seguito di specifiche attività di analisi del rischio, basate su criteri che tengono conto dei più frequenti e significativi rischi di micro-evasione che caratterizzano generalmente la platea dei contribuenti di riferimento, e segnalate alle strutture per il controllo.

<sup>9</sup> Per maggiore imposta accertata vanno intese le somme (al netto di sanzioni ed interessi) dovuti dai contribuenti in base a quanto emerso dai controlli ed accertamenti effettuati.

distribuzione degli accertamenti eseguiti per tipologia e relativa MIA. La maggioranza dei controlli realizzati ha riguardato le imprese di piccole dimensioni e i professionisti con 160.007 accertamenti pari al 51,7 per cento del totale. Relativamente ai grandi contribuenti<sup>10</sup> ed alle imprese di medie dimensioni, a fronte di un numero di accertamenti pari al 5,6 per cento del totale, la maggiore imposta accertata per tali categorie è stata pari a 10,4 miliardi di euro, che rappresenta il 41,1 per cento del totale.

**TABELLA I.12: DISTRIBUZIONE ACCERTAMENTI ORDINARI II.DD. IVA E IRAP PER TIPOLOGIA E RELATIVA MIA**

	Accertamenti 2014	MIA*	Valore Mediano MIA**
Accertamenti grandi contribuenti	3.112	4.542	128.677
Accertamenti imprese di medie dimensioni	14.211	5.895	44.129
Accertamenti imprese di piccole dimensioni e professionisti	160.007	11.362	13.041
Accertamenti determinazione sintetica del reddito	11.091	238	12.106
Accertamenti enti non commerciali	5.318	293	16.705
Accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	115.580	3.043	3.273
<b>Totale</b>	<b>309.319</b>	<b>25.373</b>	<b>8.616</b>

Fonte: Agenzia delle entrate.

\* Valori espressi in milioni di euro. \*\* Valori espressi in euro.

Come si evince dalla tabella sottostante, la positività dei controlli svolti nel 2014 dall'Agenzia delle entrate, in media pari al 94,2 per cento, conferma l'efficacia dei criteri di selezione adottati, in particolare per ciò che riguarda gli accertamenti nei confronti delle imprese di maggiore dimensione, contraddistinti anche da un maggior tasso di redditività.

**TABELLA I.13: INDICE DI POSITIVITA' PER TIPOLOGIA DI CONTROLLO**

Tipologia di controllo	Controlli eseguiti	Controlli positivi	Positività
Accertamenti grandi contribuenti	3.112	3.015	96,9
Accertamenti imprese medie dimensioni	14.211	13.914	97,9
Accertamenti imprese piccole dimensioni e professionisti	160.007	155.564	97,2
Accertamenti enti non commerciali	5.318	5.273	99,2
Accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	115.580	112.264	97,1
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	11.091	10.170	91,7
Accertamento da atti e dichiarazioni soggetti a registrazione	43.660	43.660	100,0
Accertamenti parziali automatizzati	289.277	261.222	90,3
<b>Totale</b>	<b>642.256</b>	<b>605.082</b>	<b>94,2</b>

Fonte: Agenzia delle entrate.

Gli accertamenti ordinari ai fini di imposte sui redditi, IVA ed IRAP, definiti con adesione<sup>11</sup> e acquiescenza nel 2014 sono risultati 121.752 ( in calo del 2,6 per cento rispetto al dato del 2013). La flessione è influenzata dalla diminuzione,

<sup>10</sup> Si tratta di soggetti con volume d'affari, ricavi o compensi non inferiori a 100 milioni di euro (Prov. Del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 aprile 2009).

<sup>11</sup> Si fa riferimento agli accertamenti con adesione ordinaria, adesione ai processi verbali di constatazione e adesione dell'invito al contraddittorio (articoli 5 e 6, 5-bis e 5, comma 1 bis, del D.lgs. n. 218/97).

rispetto al 2013, del dato relativo agli accertamenti con determinazione sintetica del reddito (48,2 per cento) strettamente correlata alla minore numerosità degli accertamenti eseguiti per detta tipologia di controllo.

Considerando anche gli accertamenti parziali automatizzati e gli accertamenti riguardanti atti e dichiarazioni soggetti a registrazione, nel 2014 gli accertamenti definiti con adesione od acquiescenza sono stati complessivamente 276.173 (in diminuzione dell'11 per cento rispetto al dato 2013).

**TABELLA I.14: DISTRIBUZIONE PER TIPOLOGIA CONTROLLO DEGLI ACCERTAMENTI DEFINITI PER ADESIONE E ACQUIESCENZA**

Tipologia di controllo	2013	2014	Var.%
Accertamenti grandi contribuenti	1.740	1.843	5,9
Accertamenti nei confronti di imprese di medie dimensioni	7.806	7.867	0,8
Accertamenti nei confronti di imprese di piccole dimensioni e professionisti	49.756	51.435	3,4
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	1.866	2.092	12,1
Accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	51.735	52.217	0,9
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	12.161	6.298	-48,2
<b>Accertamenti ordinari II.DD., IVA e IRAP</b>	<b>125.064</b>	<b>121.752</b>	<b>-2,6</b>
Accertamenti parziali automatizzati	155.973	129.907	-16,7
Accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione	29.402	24.514	-16,6
<b>Totale</b>	<b>310.439</b>	<b>276.173</b>	<b>-11,0</b>

Fonte: Agenzia delle entrate.

La maggiore imposta oggetto di definizione per adesione e acquiescenza è stata di 5,7 miliardi di euro, in flessione del 8,4 per cento rispetto al dato del 2013 che aveva fatto registrare 6,2 miliardi di euro di MIA oggetto di definizione, di cui 5,8 miliardi di euro erano riferiti ad accertamenti ordinari II.DD., IVA e IRAP.

**TABELLA I.15: DISTRIBUZIONE PER TIPOLOGIA CONTROLLO DELLA MIA OGGETTO DI DEFINIZIONE PER ADESIONE E ACQUIESCENZA (importi espressi in milioni di euro)**

Tipologia di controllo	MIA oggetto di definizione per adesione	MIA in acquiescenza	Totale
Accertamenti grandi contribuenti	1.916	175	2.090
Accertamenti nei confronti di imprese di medie dimensioni	983	318	1.301
Accertamenti nei confronti di imprese di piccole dimensioni e professionisti	881	254	1.135
Accertamenti nei confronti di enti non commerciali	31	11	42
Accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	409	214	624
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	89	11	100
<b>Accertamenti ordinari II.DD., IVA e IRAP</b>	<b>4.310</b>	<b>983</b>	<b>5.293</b>
Accertamenti parziali automatizzati	-	240	240
Accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione	81	93	174
<b>Totale</b>	<b>4.391</b>	<b>1.316</b>	<b>5.707</b>

Fonte: Agenzia delle entrate.

Per quanto attiene il solo istituto dell'adesione, si registra, nel 2014, una maggiore imposta definita (MID) di 2,5 miliardi di euro a fronte dei 2,4 miliardi definiti nel 2013 (Tabella I.16). Il tasso di definizione della maggiore imposta accertata (data dal rapporto tra la maggiore imposta definita per adesione e la maggiore imposta accertata per adesione) è del 56 per cento, in diminuzione rispetto al 2013 (pari al 58,4 per cento).

**TABELLA 1.16: MIA E MID RELATIVA AGLI ACCERTAMENTI DEFINITI PER ADESIONE – DISTRIBUZIONE PER TIPOLOGIA DI CONTROLLO**

Tipologia di controllo	MIA oggetto di definizione per adesione*	MID*	Tasso def. %
Accertamenti grandi contribuenti	1.916	909	47,4
Accertamenti imprese medie dimensioni	983	700	71,2
Accertamenti imprese piccole dimensioni e professionisti	881	490	55,6
Accertamenti enti non commerciali	31	20	64,5
Accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	409	261	63,8
Accertamenti con determinazione sintetica del reddito	89	42	47,2
Accertamenti atti e dichiarazioni soggetti a registrazione	81	37	45,7
<b>Totale</b>	<b>4.391</b>	<b>2.459</b>	<b>56,0</b>

Fonte: Agenzia delle entrate.

\*Importi espressi in milioni di euro.

## I.2.2 L'attività effettuata dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli

In continuità con le linee di azione adottate nell'esercizio precedente, nel 2014 l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha sviluppato la propria strategia lungo due direttrici: da un lato, l'ulteriore rafforzamento dell'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria e degli illeciti extratributari, attraverso una maggiore ottimizzazione ed efficacia dei controlli, nonché di potenziamento delle azioni di prevenzione e di contrasto al gioco illecito ed irregolare anche mediante l'affinamento delle tecniche di analisi dei rischi e, dall'altro, la semplificazione e la riduzione dell'onerosità degli adempimenti a carico degli operatori anche tramite un'estesa diffusione della telematizzazione dei processi doganali e di quelli relativi alle accise nonché il miglioramento della gestione dei comparti relativi al gioco ed ai tabacchi lavorati.

Nel corso del 2014 è stata privilegiata ulteriormente la qualità degli interventi definendo il programma dei controlli con l'obiettivo di assicurare un adeguato livello di vigilanza e di presidio nel settore doganale, delle accise, dei giochi e dei tabacchi. In linea generale, i risultati gestionali registrati a fine esercizio si attestano su valori superiori rispetto a quelli programmati e, nel complesso, confermano un miglioramento qualitativo delle attività di controllo anche rispetto all'anno precedente. Con specifico riferimento all'attività di prevenzione e contrasto delle violazioni tributarie e degli illeciti extratributari, gli interventi pianificati sono stati posti in essere sulla base degli esiti delle attività di raccolta, analisi e valutazione dei dati relativi ai flussi di traffico commerciale e dell'analisi dei dati del comparto giochi e del settore dei tabacchi.

**FOCUS****I.1 Contrasto all'evasione e alle attività illegali della ex AAMS**

Nell'ambito del settore dei tabacchi, sono stati effettuati 671 controlli sui depositi fiscali di distribuzione dei tabacchi lavorati, volti ad accertare la tempestività dei versamenti delle accise e la regolarità della tenuta dei registri prescrittivi. Inoltre, sono stati eseguiti 8.870 controlli sulla rete distributiva al dettaglio dei tabacchi, anche nei giorni festivi, volti a verificare il rispetto delle prescrizioni contenute nel capitolato d'onere dei generi di monopolio, con un incremento del 11,2 per cento rispetto al 2013.

L'attività di controllo ha avuto riguardo, in particolare, agli interventi diretti alla tutela della salute, soprattutto quella dei minori, attraverso la verifica del rispetto del divieto di vendita disciplinato dal D.L. 158 del 2012, c.d. decreto Balduzzi. I controlli in questione hanno riguardato anche i c.d. distributori automatici di tabacchi lavorati con verifiche dirette all'accertamento del regolare funzionamento di tali apparecchi che si sostanzia nel consentire il prelievo dei generi solo attraverso l'utilizzo dei documenti rilasciati dalle Pubbliche amministrazioni. Più in generale, i controlli sono stati diretti alla verifica del rispetto delle norme che disciplinano il rapporto concessorio sotto i diversi aspetti della gestione personale e delle altre persone autorizzate, dal corretto rapporto con i depositari autorizzati con la verifica della rispondenza delle rimanenze di tabacchi nell'esercizio con le quantità prelevate presso i citati depositari così da accertare che i tabacchi esitati in rivendita o sotto forma di patentino siano di lecita provenienza. Infine, le 1.226 analisi di laboratorio sulla conformità dei prodotti da fumo alla normativa, eseguite di iniziativa sono state effettuate per controllare i contenuti massimali ammissibili e dichiarati del contenuto di nicotina, catrame e monossido di carbonio nel fumo.

I dati consuntivi delle vendite dei tabacchi lavorati, evidenziano, rispetto al 2013, un lieve incremento in termini di quantità (0,63 per cento), dovuto in rilevante misura alla riduzione dei prezzi di vendita che si è registrata nel corso degli ultimi due anni. Nonostante il prezzo medio ponderato delle sigarette sia passato da 229 euro il chilogrammo nel 2013 a 226 euro nel 2014, le entrate erariali sono aumentate dello 0,36 per cento a titolo di accisa (a motivo sia dell'applicazione sulle sigarette e sul tabacco trinciato a taglio fino da usarsi per arrotolare le sigarette, dell'accisa minima, seppure in misura ridotta come deciso dal giudice amministrativo, sia delle misure fiscali di cui al decreto direttoriale 15 luglio 2014) e del 2,33 per cento a titolo di IVA (a motivo dell'aumento dell'aliquota ordinaria dal 21 per cento al 22 per cento). I ricavi dei produttori, al contrario, sono diminuiti di circa l'8 per cento. In termini assoluti le entrate erariali derivanti da tutto il comparto dei tabacchi lavorati sono pari a 13,6 miliardi di euro, con un maggior gettito di oltre 110 milioni di euro rispetto al 2013.

Per quanto concerne l'efficacia delle attività di controllo relativamente alle somme derivanti dall'accertamento di violazioni tributarie e amministrative, è stato registrato un valore di 59.825.000 euro. In merito, si evidenzia che tale valore scaturisce dalla predisposizione di un piano di interventi selezionati sulla base di un'analisi dei rischi di settore che si focalizza sull'efficacia di controlli selettivi e mirati, soprattutto con riferimento agli apparecchi da intrattenimento nei confronti dei quali si sono maggiormente concentrate le attività di controllo.

Per quanto riguarda il numero di controlli nel settore dei giochi, nel 2014 si registra un risultato pari a 43.245 con un incremento del 14,6 per cento rispetto al 2013. Relativamente agli apparecchi da divertimento e intrattenimento, sono stati effettuati 22.249 controlli, rispetto all'obiettivo pianificato, pari a 19.000 ed un aumento del 20,6 per cento rispetto al dato di consuntivo 2013 pari a 18.445 controlli. Nel 2014 sono stati effettuati complessivamente 4.738 controlli su esercizi che effettuano la raccolta delle scommesse a fronte di un obiettivo di piano di 4.000 controlli. Nel 2013 erano stati effettuati 4.072 controlli, registrando pertanto un aumento del 16,3 per cento.

Per quanto riguarda l'efficacia delle attività di controllo e antifrode dell'Area dogane, nel 2014 si riscontra un risultato complessivo di Maggiori Diritti Accertati (MDA) pari a 1.660 milioni di euro, con aumento del 1,2 per cento rispetto al dato di consuntivo dell'anno 2013, pari a 1.641 milioni di euro. Tale risultato appare



ancora più significativo considerato che il volume dei controlli effettuati nel 2014 è di 1.374.679, in calo del 3,8 per cento rispetto a quanto realizzato nel 2013 (1.429.970 controlli), in linea con gli indirizzi programmatici e con la strategia d'azione volta a privilegiare la qualità e l'efficacia dell'attività di contrasto attraverso controlli mirati e meno invasivi. Si rileva, inoltre, una diminuzione del 24,3 per cento (rispetto all'anno precedente) del dato relativo ai maggiori diritti riscossi nel 2014, complessivamente pari a 208 milioni di euro (v. Tabella I.17). Va precisato che i MDR si riferiscono unicamente ai MDA Dogane e Accise, considerato che la riscossione dei maggiori diritti IVA (Intra e Plafond) è di competenza dell'Agenzia delle entrate.

**TABELLA I.17: ATTIVITA' DELL'AGENZIA DELLE DOGANE – AREA DOGANE**

	2013	2014	Var.%
Verifiche e controlli tributari	1.429.970	1.374.679	-3,8
Maggiori Diritti Accertati*	1.641	1.660	1,2
Maggiori Diritti Riscossi*	275	208	-24,3

Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli.

\*Valori espressi in milioni di euro.

La Tabella I.18 riporta il numero complessivo delle verifiche e dei controlli eseguiti nell'anno 2014 nei settori dogane e accise per le principali tipologie di controlli e le relative variazioni rispetto all'anno precedente.

**TABELLA I.18: DISTRIBUZIONE DEI CONTROLLI PER PRINCIPALI TIPOLOGIE**

Principali tipologie di controlli	2013	2014	Var.%
Verifiche Intra	4.831	4.335	-10,3
Verifiche Plafond	715	635	-11,2
Revisioni d'accertamento con accesso	2.916	3.967	36,0
CDC - Controlli fisici allo sdoganamento	202.726	183.640	-9,4
CDC - Controlli documentali allo sdoganamento	305.286	267.068	-12,5
Controlli scanner	42.799	37.762	-11,8
Verifiche ordinarie	26.129	22.101	-15,4
Revisioni di accertamento in ufficio	234.773	214.438	-8,7
Controlli FEAGA	25	23	-8,0
Controlli AEO (inclusi post-audit)	778	723	-7,1
Verifiche tecnico amministrative in materia di accise	44.378	43.152	-2,8
Controlli su dichiarazioni sommarie pre-arrivo	413.770	434.634	5,0
<b>Totale</b>	<b>1.279.126</b>	<b>1.212.478</b>	<b>-5,2</b>

Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Si osserva che i maggiori diritti accertati per le verifiche IVA (Intra e Plafond) hanno avuto un sensibile incremento nel 2014 attestandosi a circa 1 miliardo di

euro (il 62,43 per cento dei maggiori diritti accertati complessivamente) rispetto agli 898,4 milioni di euro del 2013 (v. Tabella I.19).

**TABELLA I.19: DISTRIBUZIONE DEI MAGGIORI DIRITTI ACCERTATI NEL 2014 PER TIPOLOGIA DI CONTROLLO**

Tipologia di controlli	MDA*	% sul totale
IVA intra	961.810	57,9
IVA plafond	74.922	4,5
Revisioni d'Accertamento con accesso presso le aziende	26.757	1,6
Controlli ai depositi	368	0,0
Altre verifiche ordinarie con accesso	49.969	3,0
Altri controlli in ufficio	171.426	10,3
Verifiche accise	375.245	22,6
<b>Totale</b>	<b>1.660.497</b>	<b>100</b>

Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli.

\*Valori espressi in migliaia di euro.

Esaminando la redditività delle verifiche IVA (Tabella I.20), attestata dai maggiori diritti accertati medi, si riscontra un aumento per le verifiche Intra (18,1 per cento) e un decremento per le verifiche Plafond (-12,4 per cento). Nel complesso, la remuneratività media delle verifiche IVA, rappresentata dal rapporto tra i maggiori diritti accertati e le verifiche con esito positivo, risulta nel 2014 pari a 451 mila euro. Tale valore risulta in aumento rispetto al corrispondente dato 2013 (390 mila euro).

**TABELLA I.20: MAGGIORI DIRITTI ACCERTATI MEDI IN AMBITO IVA**

Tipologia	MDA media		
	2013	2014	Var.%
Verifiche Intra	421	497	18,1
Verifiche Plafond	234	205	-12,4

Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli.

\*Valori espressi in migliaia di euro.

Uno dei filoni più interessanti perseguiti dall'Agenzia negli ultimi anni, anche per i riflessi in materia di recupero del gettito è stato quello di migliorare il controllo del "valore" indicato nella dichiarazione doganale per le merci importate, onde accertare i casi di fraudolenta sottostima di tale elemento (c.d. contrabbando mediante dichiarazione in bolletta dell'imponibile non veritiero - cd. "sottofatturazione"), spesso associata alla produzione di documentazione falsa all'atto della presentazione della dichiarazione doganale, con evidenti riflessi in materia di evasione, oltre che dei dazi e dell'IVA all'importazione, anche dell'IVA nazionale e delle imposte sui redditi determinabili in relazione ai successivi passaggi "interni" della merce, molto spesso veicolata attraverso movimentazioni fiscalmente non dichiarate.

In particolare, nel 2014 gli interventi in materia di sottofatturazione sono stati 8.684 ed il tasso di positività è stato del 54 per cento, in aumento di quasi 10 punti rispetto all'anno precedente, ciò a riprova del continuo miglioramento e

affinamento dei profili di rischio che hanno portato ad una selezione mirata di spedizioni a più alto rischio di sottofatturazione.

Il più importante risultato prodotto dal rafforzamento dei controlli in questa specifica tipologia di frode è stato l'innalzamento dei valori medi dichiarati all'importazione per kg di merce, in particolare nei settori e dai Paesi a più rilevante rischio di frode (abbigliamento, calzature, borse, ecc. importati dalla Cina) che sono appunto i prodotti tradizionali del *made in Italy*. Dal 2003 al 2014 il valore medio per Kg è passato da circa 5,3 euro a circa 21,22 euro senza la presenza nel periodo in esame di alcun particolare fattore inflattivo nel commercio Cina-Italia.

I risultati, diretta conseguenza di tale incremento, nel periodo 2005-2014 sono stati: *i*) maggiori entrate per dazi ed IVA, nei soli settori dell'abbigliamento, calzature e borse importate dalla Cina per circa 6,4 miliardi di euro; *ii*) maggiori diritti accertati nei verbali di contrabbando per sottofatturazione per circa 470 milioni di euro, sanzioni incluse.

Oltre ai risultati sopra indicati vanno considerati i seguenti ulteriori elementi: *i*) il sequestro di circa 53,7 milioni di pezzi (capi di abbigliamento, paia di scarpe, borse, ecc.) nel periodo 2005-2014; *ii*) la presentazione all'Autorità giudiziaria nel periodo 2009-2014 di 670 notizie di reato per contrabbando. Altro rilevante effetto di tale forte attività di contrasto della dogana italiana è stato lo spostamento in altre dogane comunitarie di flussi in importazione di tali tipologie di merce.

L'Agenzia è competente, in via esclusiva, alla gestione delle accise che assicurano un gettito erariale pari a circa 47 miliardi di euro l'anno (di cui circa 14 relativi al settore tabacchi). Nel 2014, i circa 43.000 controlli nei settori oli minerali, energia elettrica, alcolici hanno consentito, complessivamente, l'accertamento di maggiori diritti per circa 375 milioni di euro (di cui circa 281 milioni di euro relativi ad accertamenti per irregolarità superiori alla soglia minima di 1.000 euro). Tale attività ha comportato la comunicazione di circa 450 notizie di reato. Nello specifico, analizzando i settori prioritari di intervento dell'Agenzia, si evidenziano i risultati riportati in Tabella I.21.

**TABELLA I.21: SETTORI PRIORITARI DI INTERVENTO**

Settore Imposta	N. Schede Irregolarità	Maggiori Diritti Accertati (comprensivi di Accise, IVA gravante ed altre imposte)	Maggiori Diritti Accertati (solo accise)
Oli minerali	2.213	123.019.439	70.075.301
Spiriti	397	103.978.002	35.351.189
Birra	197	38.871.448	20.754.717
Energia Elettrica	2.275	80.374.959	47.618.056
Gas metano	661	346.685.920	105.496.969
Oli lubrificanti	210	3.383.872	1.692.672
<b>Totale</b>	<b>5.953</b>	<b>696.313.640</b>	<b>280.988.904</b>

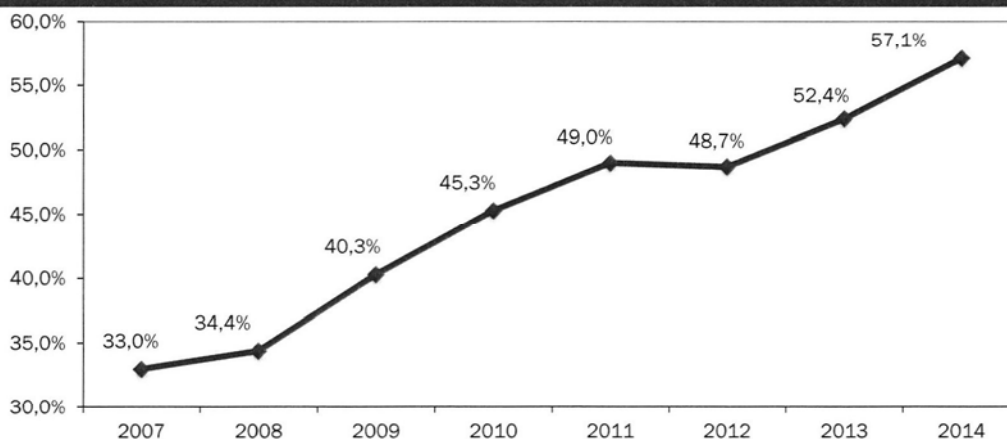
Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Nel settore delle accise, con esclusione dei tabacchi, sono stati effettuati 43.152 controlli, con un tasso di positività medio pari al 57,1 per cento, in miglioramento di 4,7 punti rispetto all'anno 2013 (v. Figura I.1). Tali controlli

hanno generato MDA per circa 375 milioni di euro ed hanno contribuito per il 23 per cento circa al loro volume complessivo. Detti risultati sono da attribuire sia all'intensificazione dell'uso di strumenti telematici sia alla incisività dei controlli riconducibile ad una migliore selezione degli operatori economici da sottoporre a controllo, basata anche sull'analisi dei rischi locale, che consentono di privilegiare gli interventi sostanziali rispetto a quelli riconducibili ad irregolarità formali.

Come emerge dal grafico seguente, anche il tasso di positività delle verifiche in materia di accise registra un andamento crescente negli ultimi anni.

**FIGURA I.1: ANDAMENTO DEL TASSO DI POSITIVITA' DELLE VERIFICHE ACCISE**



Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Inoltre va segnalato che, nell'ambito dell'attività di prevenzione e repressione alle violazioni della normativa accise, è stata condotta una rilevante attività di controllo e monitoraggio nello specifico settore dei rimborsi richiesti dagli autotrasportatori. Nel merito si segnala che l'Agenzia ha posto in essere una specifica attività di analisi che ha permesso di selezionare gli operatori più a rischio, secondo determinati parametri, trasmettendo il tutto alle strutture territoriali che hanno avviato le opportune attività di controllo alle quali sono seguiti ingenti recuperi di imposta, alcuni dei quali ancora in corso, considerato l'elevato numero di soggetti imprenditori segnalato, nonché numerose notizie di reato.

Si segnala, infine, che l'Agenzia sta ponendo in essere, dalla seconda metà dell'anno 2014, anche sulla base di informazioni ricevute (*use intelligence only*) da collaterali strutture estere, una rilevante attività avente ad oggetto flussi di gasolio/oli lubrificanti sottratti alla dovuta imposizione, provenienti da UE, immessi verosimilmente in consumo in frode in Italia. A tale riguardo è stato, infatti, possibile constatare che la tecnica fraudolenta consisterebbe nel movimentare prodotto (tra Stati membri) dichiarato dal mittente "oli lubrificanti" ma che, in realtà, sarebbe gasolio in quanto tale soggetto all'obbligo dell'emissione del documento amministrativo elettronico (*e-AD*). La circolazione dei prodotti in regime sospensivo avviene esclusivamente con l'*e-AD* che consente anche di tracciare in tempo reale i trasferimenti di tali prodotti sia in ambito nazionale che comunitario, con conseguente maggiore efficacia anche nei controlli

simultanei con gli Stati membri. In tale settore, infatti, i rischi di frode sono da ricondurre, fondamentalmente, sul piano nazionale a quei prodotti che beneficiano di agevolazioni, vista la possibilità di distrazione del prodotto da un utilizzo ad aliquota ridotta ad uno maggiormente tassato e, sul piano comunitario, agli artifici compiuti per simularne l'immissione in consumo negli Stati membri che adottano una fiscalità di maggiore favore procedendo, nella realtà, a contrabbandare i prodotti stessi negli Stati ad imposizione più elevata.

Il vigente sistema informatizzato integrato permette ora la tracciabilità e la simultanea sorveglianza dei movimenti di prodotti ad alta incidenza fiscale, quali quelli sottoposti ad accisa, tanto nei trasferimenti all'interno di ciascuno stato membro dell'Unione, quanto nella circolazione intracomunitaria.

Per quanto concerne, invece, l'attività di controllo del traffico di valuta si rileva che l'Agenzia, ai sensi del decreto legislativo 19 novembre 2008, n. 195, è individuata quale unica autorità nazionale che riceve le dichiarazioni relative al trasporto di denaro contante di importo pari o superiore a 10.000 euro, in entrata ed in uscita dal territorio nazionale; riceve e registra, oltre ai propri, anche i verbali di constatazione elevati dagli appartenenti alla Guardia di finanza; assicura lo scambio delle informazioni con le altre autorità competenti (Ministero dell'economia e delle finanze, Unità di informazione finanziaria, Comitato di sicurezza finanziaria, Guardia di finanza, Banca d'Italia).

L'attività di controllo realizzata nel 2014 ha ulteriormente migliorato la capacità di contrasto degli illeciti valutari alle frontiere. Il volume delle dichiarazioni valutarie, nel 2014, si è attestato su quasi 33 mila di dichiarazioni per un controvalore pari a 6.691 milioni di euro; le violazioni accertate sono state pari a 4.759, con un decremento, rispetto al 2013, del 7 per cento. La valuta sequestrata è stata pari a 9.248.000 euro e le oblazioni pagate a titolo di estinzione dell'illecito sono state pari a 6.167.452 di euro.

**FOCUS****I.2 I controlli in ambito extratributario**

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli è anche fortemente impegnata nell'azione di contrasto degli illeciti extratributari, in stretta collaborazione con le altre autorità competenti per i diversi profili interessati.

**Controlli a tutela della salute**

Nel corso del 2014 sono stati effettuati più di 54.000 controlli a tutela della salute umana e animale, all'atto dello sdoganamento e, in parte, a posteriori, in collaborazione con le locali autorità sanitarie, USMAF e PIF, ASL, ecc., oltre alla gestione di 1.032 casi segnalati dal circuito comunitario di allerta rapido RAPEX.

Per le finalità di tutela della salute, sono stati effettuati 46.218 controlli sui passeggeri internazionali. Di questi, sono risultati non conformi 3.362 nello specifico settore di prodotti alimentari, carni, prodotti a base di carne, latte e prodotti lattiero caseari trasportati a seguito dei passeggeri internazionali, col conseguente sequestro di 52.377,43 lbs e 1.501.882 lt. di prodotti di origine animale (1.711 pezzi). L'Agenzia interviene congiuntamente con le altre Autorità amministrative e giudiziarie competenti per finalità di tutela della salute pubblica e contrasto alle frodi agroalimentari (in particolare, con collaterali strutture specialistiche delle forze di polizia e con l'Ispettorato controlli qualità e repressione frodi del ministero delle politiche agricole, agroalimentari e forestali).

**Lotta alla contraffazione**

La contraffazione, la pirateria e il commercio abusivo investono sia problematiche di profilo economico che di salute dei cittadini, e le attività condotte dall'Agenzia si riconducono, in buona sostanza, alla necessità, da un lato, di sostenere e tutelare il mercato e i flussi leciti, e, dall'altro, di prevenire i pericoli che derivano dalla commercializzazione di prodotti pericolosi, come pure dall'aumento di canali di finanziamento illeciti ad uso della grande criminalità organizzata.

Le categorie merceologiche maggiormente interessate dai sequestri per contraffazione investono il settore dei tabacchi (sigarette ed altri prodotti del tabacco), accessori personali (occhiali da sole e da vista, borse, orologi, gioielli), apparecchi elettronici e informatici, prodotti per la cura del corpo (in particolare profumi e cosmetici), abbigliamento, giocattoli, calzature, medicinali, apparecchi di telefonia, prodotti alimentari e bevande, CD e DVD.

Per quanto concerne le origini dei prodotti contraffatti, nel 2014 la Cina si è confermata al primo posto tra i Paesi esportatori di prodotti che violano diritti di proprietà intellettuale (36,9%), seguita dall'Egitto (13,7%), gli Emirati Arabi (10,4%), Hong-Kong (8,6%), Taiwan (5,7%) e Bangladesh (3,9%).

Complessivamente, con riguardo al fenomeno della contraffazione sono stati effettuati 36.710 controlli, valore superiore del 18,4% rispetto a quanto programmato (31.000) e con un incremento del 2,3% sul dato di consuntivo dell'anno precedente (nel 2013 sono stati consuntivati 35.873 controlli). La necessità di procedere ad un incremento del numero dei controlli, sia da circuito automatizzato che d'iniziativa, trova conferma anche nel trend di crescita del tasso di positività che è passato dall'8% del 2012 al 13,4% del 2013 ed al 17,8% del 2014 (il valore atteso del 2014 era il 9,5%).

**Lotta al traffico illecito di sostanze stupefacenti**

L'attività è condotta prevalentemente attraverso l'individuazione di spedizioni sospette effettuata sulla base dell'analisi dei flussi, delle rotte e dei dati desumibili dai sequestri effettuati negli spazi doganali.

Le attività di prevenzione e repressione dei traffici di droga hanno determinato l'aumento dei quantitativi di droga sequestrati negli spazi doganali.

**QUANTITA' E VALORE STIMATO PER TIPOLOGIA DI STUPEFACENTI. ANNO 2014**

Tipologia di stupefacenti	kg/Lt	N. pezzi (pasticche o similari)	Valore stimato (euro)
Cocaina	2.112,20	46	226.993.717
Eroina	77,8		3.873.432
Hashish	51,4	41	466.233
Marijuana	3.760,90	179	29.427.180
Anfetaminici	1	7	18.146
Psicofarmaci	0	1.221	5.749
Khat	471,7		829.781
Oppio	105,5	1.730	4.760
Altre	36,9	3.624	364.229
<b>Totale</b>	<b>6.617,40</b>	<b>6.848</b>	<b>261.983.227</b>

Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli.

**Tutela dell'ambiente - contrasto al traffico illecito di rifiuti**

Per quanto riguarda il contrasto ai traffici internazionali di rifiuti, si evidenzia che nel 2014 gli Uffici doganali hanno sequestrato complessivamente circa 1,5 tonnellate di rifiuti di diverse categorie merceologiche.

Nel 2014 l'Agenzia ha continuato ad analizzare i flussi di polietilene, di metalli, di veicoli usati e parti di veicoli, di cascami tessili e cascami ed avanzi di rame dichiarati in entrata ed uscita dallo Stato, elaborando profili di rischio e selezionando per il controllo, in modo mirato, centinaia di operazioni doganali.

Nell'ambito del Codice operativo Unico nazionale denominato "RILAI", l'Agenzia ha proseguito l'attività di analisi dei flussi a rischio concernenti rifiuti, rottami di ferro, di parti di veicoli e veicoli usati esportati verso i paesi africani maggiormente a rischio, che hanno consentito già nel 2013, con due importanti di operazioni polizia giudiziaria, in collaborazione con il GICO della G. di F., coordinate dalla DNA, all'accertamento di delitti ambientali, nonché l'individuazione di una rete criminale dedita alla violazione della normativa sull'immigrazione, ritenuta dall'Autorità giudiziaria contigua ad entità sottoposte ad embargo e restrizioni dall'ONU e dalle politiche PESC dell'Unione Europea.

Nello stesso ambito operativo finalizzato al contrasto dei traffici illeciti di rifiuti, l'Agenzia è stata impegnata nello svolgimento di analisi e pre-investigazioni richieste dalla Direzione nazionale antimafia.

In particolare, l'elaborazione dei dati a livello nazionale relativi alle esportazioni dirette verso la Repubblica popolare cinese evidenzia il decremento di volumi trattati dai porti italiani, in coincidenza con l'aumento degli stessi flussi presso porti esteri situati nell'Europa del Nord (Regno Unito, Germania, Olanda, Belgio); le diverse politiche logistico portuali attuate in vari Stati Membri, anche in termini di investimenti economici e finanziari sono la ragione primaria dei diversi volumi di traffico trattati dalle varie Amministrazioni doganali dei Paesi UE, considerato che il mezzo navale è di grande rilevanza per il settore dei rifiuti/cascami e avanzi industriali, rientrando essi nella filiera economica del trattamento, riciclo/reimpiego nei settori industriali correlati a detti materiali, da tempo delocalizzati dall'Europa presso i Paesi asiatici e, in particolare in Cina.

## FOCUS

**I.3 Le linee strategiche in materia di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria e degli illeciti extratributari per il triennio 2015-2017**

Coerentemente con gli indirizzi programmatici contenuti nell'Atto di Indirizzo dell'Autorità politica 2015-2017, l'azione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli sarà protesa al potenziamento delle attività di prevenzione e contrasto delle frodi e dei traffici illeciti, coniugata a quella di presidio e deterrenza in settori ad alto rischio fiscale o di preminente interesse per la salute e sicurezza della collettività. Relativamente ai controlli, particolare attenzione sarà prestata all'aspetto qualitativo, privilegiando quelli potenzialmente più produttivi, anche al fine di assicurare adeguati livelli di recupero di gettito. In particolare, l'attività dell'Agenzia sarà volta al rafforzamento degli interventi per la prevenzione e il contrasto all'evasione tributaria nel settore dei diritti doganali, dei tabacchi, dell'IVA intracomunitaria e delle accise, anche mediante lo sviluppo delle attività di *intelligence* e di analisi dei flussi di traffico e dei rischi connessi. Sarà anche fortemente impegnata, in collaborazione con altri organi (Guardia di finanza, Carabinieri, Polizia di Stato, SIAE), ai fini di un sempre più incisivo contrasto di ogni fenomeno illegale nel comparto del gioco. Anche le azioni intraprese nell'ambito di cooperazione con altri organismi, nazionali e sovranazionali, favoriranno gli interventi di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria e degli illeciti extra tributari.

Saranno variabili strategiche della politica gestionale dell'Agenzia anche la semplificazione degli adempimenti ed il miglioramento della qualità delle prestazioni al fine di aumentare il livello di *compliance*. In tale ottica, sarà accelerato il processo di semplificazione amministrativa anche attraverso l'utilizzo esteso dell'informatica, la promozione del dialogo telematico con gli utenti, l'incremento dei servizi erogati on-line e la interoperabilità con le altre amministrazioni.

In coerenza con le linee strategiche sopra delineate, il piano è finalizzato al conseguimento dei seguenti obiettivi:

- incremento dell'efficacia delle attività per il presidio della regolarità, della legalità e della sicurezza del commercio internazionale;
- rafforzamento delle azioni di prevenzione e di contrasto al gioco illecito ed irregolare;
- potenziamento delle attività di controllo sulla produzione, distribuzione e vendita dei tabacchi lavorati;
- tutela degli interessi economici nazionali e la salvaguardia delle risorse proprie dell'Unione europea;
- presidio della pretesa tributaria assicurando la sistematica partecipazione alle pubbliche udienze nei diversi gradi di giudizio e migliorando la sostenibilità della pretesa tributaria stessa;
- semplificazione delle procedure e degli adempimenti per migliorare la compliance;
- sviluppo della digitalizzazione ed il rafforzamento della interoperabilità esterna cercando forme di collaborazione e cooperazione con gli altri enti coinvolti nel processo di sdoganamento attraverso l'uso esteso della telematica.

La strategia elaborata dall'Agenzia è finalizzata a rafforzare l'attività di controllo sia in campo tributario che extratributario. Coerentemente le linee di azione sono state definite sulla base di obiettivi strategici qualificanti e rappresentativi dell'attività volta al presidio della legalità e della sicurezza del commercio internazionale e nel settore dei giochi e dei tabacchi. Per quanto riguarda il settore delle dogane, le politiche intraprese dall'Agenzia sono improntate ad una dinamica impostazione dei dispositivi di prevenzione e contrasto degli illeciti anche in relazione all'evolversi dei traffici commerciali ed alla configurazione e localizzazione dei fenomeni fraudolenti. A tal fine, l'Agenzia intende intraprendere i necessari interventi per garantire il giusto equilibrio tra agevolazioni dei flussi commerciali legittimi ed espletamento dei controlli nonché assicurare che gli uffici delle dogane, responsabili della quasi totalità dei procedimenti, siano dotati di adeguate risorse logistiche, strumentali e umane, tenuto conto dei vincoli di carattere finanziario e di altra natura, che determinano e delimitano il bacino dei possibili interventi.

Relativamente al settore dei monopoli la strategia di azione è finalizzata al rafforzamento degli interventi per prevenire e contrastare il gioco illecito ed irregolare nonché al potenziamento delle attività di controllo sulla produzione, distribuzione e vendita dei tabacchi lavorati. In particolare, l'Agenzia potenzierà i controlli nei confronti dei soggetti



titolari di concessione nel settore dei giochi. In tale ambito, rivestono particolare rilevanza i controlli a tutela dei minori e quelli finalizzati alla prevenzione delle infiltrazioni criminali nella filiera del gioco. È previsto il rafforzamento delle azioni di prevenzione e contrasto al gioco illecito ed anche il monitoraggio costante sulle attività svolte dai concessionari e sulla permanenza di tutti i requisiti previsti per l'affidamento della concessione. Specifica attenzione sarà dedicata anche alla vigilanza nel comparto dei tabacchi per garantire il rispetto della normativa di settore.

Per potenziare la propria capacità operativa e conseguire maggiori risultati sul versante della sicurezza e della affidabilità dei traffici commerciali, senza incrementare l'attrito sullo scorrimento delle merci, l'Agenzia svilupperà il dialogo e la collaborazione con cittadini e imprese nonché la cooperazione internazionale puntando sugli strumenti dell'innovazione amministrativa e tecnologica.

In particolare, al fine di assicurare livelli di servizio sempre più rispondenti alle attese degli interlocutori istituzionali, degli operatori e delle imprese, l'Agenzia intende continuare ad investire nella digitalizzazione delle procedure e degli adempimenti, nello sviluppo del dialogo telematico con gli operatori e con i soggetti, pubblici e privati, che intervengono nel processo di movimentazione delle merci. Significativo rilievo assume l'obiettivo di razionalizzare e velocizzare le operazioni di *import/export*, che per loro natura devono espletarsi in tempo reale, attraverso l'implementazione di uno "sportello unico doganale". Tale meccanismo di raccordo fra i diversi soggetti pubblici coinvolti nel procedimento "doganale", consentendo il dialogo telematico tra le autorità competenti e concentrando nello stesso "luogo" le attività di controllo, risulta uno strumento indispensabile per ridurre i tempi delle procedure connesse allo sdoganamento e, di conseguenza, i costi che incidono sul grado di competitività delle imprese, senza diminuire il livello dei controlli e della vigilanza.

Nello specifico, per favorire lo sviluppo del dialogo telematico con gli operatori e la interoperabilità informatica con le altre amministrazioni, l'Agenzia sarà impegnata ad attuare soluzioni innovative e integrate idonee a facilitare gli operatori nell'espletamento delle formalità doganali e tributarie, anche ai fini della partecipazione all'EXPO' Milano 2015.

### 1.2.3 L'attività effettuata dalla Guardia di finanza

Nell'ambito della missione istituzionale, il contrasto all'evasione fiscale, alle frodi e all'economia sommersa rappresenta l'obiettivo prioritario della Guardia di finanza, che viene perseguito mediante un'azione coordinata, articolata sull'esecuzione di indagini di polizia giudiziaria, su delega della Magistratura, o di verifiche fiscali svolte nel quadro di piani operativi pianificati a livello centrale ed eseguiti nelle diverse aree del Paese tenendo conto delle dinamiche economiche in ambito locale.

Sotto il primo profilo, la Guardia di finanza sviluppa investigazioni estese a tutti i reati fiscali, economici e finanziari, procedendo ad interessare l'Autorità giudiziaria, con proposte di sequestro per equivalente, finalizzate alla successiva confisca dei beni nella disponibilità dei responsabili dei più gravi reati tributari, allo scopo di assicurare un effettivo recupero delle risorse indebitamente sottratte all'Erario.

In questa prospettiva, la Guardia di finanza rappresenta l'unico organo di polizia giudiziaria con competenze specialistiche in campo tributario e, come tale, in grado di esaminare in modo globale gli illeciti economico finanziari, attraverso il combinato esercizio dei poteri di polizia giudiziaria e di polizia tributaria.

Infatti, il Corpo, per un verso, risulta esclusivo destinatario degli elementi informativi riguardanti i fatti che possono configurarsi come violazioni fiscali, ai

sensi dell'art 36 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, anche derivanti dalle altre Forze di polizia, dagli organi di vigilanza e dalla magistratura, penale, civile e amministrativa; per altro verso, i Reparti, previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, utilizzano e trasmettono all'Agenzia delle entrate ai fini dell'accertamento e della riscossione delle imposte, documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti e ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, ai sensi dell'art. 33 del citato D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 63 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Sotto il secondo profilo, la Guardia di finanza esercita un complesso di poteri di natura amministrativa, previsti dalle disposizioni in materia di accertamento dell'imposte sui redditi e dell'IVA, che consentono ai militari del Corpo di svolgere accessi, ispezioni e verifiche presso i soggetti che svolgono attività d'impresa, i professionisti e gli enti non commerciali, di invitare i contribuenti a fornire dati e notizie, di inoltrare questionari, di chiedere informazioni alle Amministrazioni dello Stato e agli enti pubblici non economici, nonché di svolgere indagini finanziarie, che consentono di ricostruire l'entità dei flussi di denaro, titoli e strumenti finanziari ricollegabili all'attività economica effettivamente svolta<sup>12</sup>.

Si evidenzia che le linee strategiche dell'azione del Corpo per la lotta all'evasione si fondano su due direttrici principali, entrambe finalizzate all'aggressione dei patrimoni indebitamente accumulati e al recupero dei tributi evasi: qualità degli interventi e approccio globale.

Per qualità degli interventi s'intende la capacità delle attività ispettive di tradursi in un effettivo recupero dell'evasione fiscale, attraverso la solidità dell'impianto probatorio e l'adozione delle misure cautelari di natura reale. In questo contesto, l'attività della Guardia di finanza è parte di un processo più ampio, che passa attraverso le fasi dell'accertamento e della riscossione dei tributi, di pertinenza di altri soggetti istituzionali, quali l'Agenzia delle entrate ed Equitalia S.p.A..

In proposito, nel tempo sono state emanate direttive volte, in particolare, a mirare gli obiettivi di verifica su contribuenti connotati dai più elevati profili di evasione, individuati attraverso un processo di selezione basato sul ricorso all'utilizzo delle oltre 40 banche dati di cui il Corpo dispone, integrato dalle risultanze emerse dall'attività di:

1. *analisi di rischio*, intesa quale esame ragionato e critico delle informazioni contenute nell'Anagrafe tributaria e negli altri data base in uso, incrociate fra loro per cogliere le relazioni fra soggetti, società, disponibilità patrimoniali e flussi finanziari;
2. *intelligence*, che consiste in un più ampio processo di ricerca, raccolta ed elaborazione di informazioni indicative di fenomeni d'illegalità economico - finanziaria, comunque acquisite dai Reparti, anche all'esito

<sup>12</sup> In entrambi i casi, gli interventi sono orientati a contrastare i fenomeni evasivi più pericolosi, quali le frodi, l'economia sommersa e l'evasione internazionale, coerentemente con le linee strategiche indicate dal Ministro dell'economia e delle finanze nella Direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione per il 2014, nonché nell'Atto di indirizzo per la definizione delle priorità politiche per il 2014, siglato in data 24 settembre 2013, in base alle quali: *i*) è stato confermato, quale area prioritaria di intervento per la Guardia di finanza, l'ulteriore rafforzamento della lotta all'evasione e all'elusione fiscale, con particolare riguardo ai fenomeni di rilievo internazionale; *ii*) il Corpo provvede ad individuare obiettivi strategici, piani operativi correlati e indicatori di misurazione dei risultati coerenti con le suddette priorità.

di indagini di polizia giudiziaria su autorizzazione della Magistratura, dell'approfondimento di segnalazioni di operazioni sospette per fini antiriciclaggio e di attività svolte in altri settori di servizio;

3. *controllo economico del territorio* che, consentendo alle pattuglie del Corpo di essere diffusamente presenti nelle diverse aree del Paese, viene costantemente orientato alla ricognizione di evidenze utili per approfondimenti e investigazioni, nonché per riscontrare e rendere operativamente utilizzabili le informazioni contenute nelle banche dati.

In altri termini, la selezione dei contribuenti da sottoporre a verifica rappresenta la sintesi, critica e ragionata, di ogni genere di *input*, di fonte sia interna che esterna, in modo che le attività ispettive vengano intraprese disponendo di una ragionevole previsione circa i risultati in concreto perseguibili o comunque avendo preliminare e adeguata cognizione degli aspetti gestionali dell'attività economica sui quali mirare i successivi approfondimenti.

Relativamente alla seconda direttrice, si evidenzia che approccio globale alla lotta all'evasione fiscale significa non limitarsi a scoprire le basi imponibili sottratte a tassazione, ma riuscire a cogliere tutti gli altri illeciti economico-finanziari che a queste sono connessi, come, ad esempio, il riciclaggio e il reimpiego dei proventi da evasione, l'emissione di fatture false per beneficiare indebitamente di fondi pubblici, l'illecito trasferimento di capitali all'estero o la commissione di reati di borsa.

Queste linee d'azione connotano anche l'azione a contrasto dell'economia sommersa, finalizzata non solo al recupero delle risorse sottratte ai bilanci pubblici ma anche ad arginare la diffusione dell'illegalità e dell'abusivismo nel sistema economico, a tutela delle imprese e dei professionisti che rispettano la legge e le cui prospettive di sviluppo sul mercato sono seriamente compromesse dalla concorrenza sleale di chi opera nell'illegalità.

Analogamente, i piani operativi per la lotta al lavoro sommerso non puntano soltanto al recupero delle imposte e dei contributi evasi, ma anche a contrastare gli illeciti connessi a questo fenomeno, quali lo sfruttamento dell'immigrazione clandestina o la produzione e il commercio di articoli con marchi contraffatti e/o insicuri, nonché ad aggredire i grandi patrimoni e le ricchezze accumulate da chi sfrutta la manodopera irregolare.

Nell'ambito della lotta all'evasione e alle frodi fiscali assume particolare rilievo anche l'attività di *intelligence* e di collaborazione con gli organi collaterali esteri dei Paesi dell'Unione europea e dei Paesi terzi, nonché le informazioni ottenute nell'ambito della mutua assistenza amministrativa internazionale ai fini fiscali e per il tramite del canale "*Eurofisc*".

L'attività di cooperazione e la lotta ai comportamenti evasivi di rilievo transnazionale è supportata altresì dalla rete degli "Esperti" della Guardia di finanza, dislocati, come previsto dall'art. 4 del D.Lgs. n. 68/2001, presso le rappresentanze diplomatiche e gli uffici consolari italiani all'estero, nonché presso le sedi di organismi collaterali esteri.

Al fine di perseguire l'obiettivo strategico assegnato alla Guardia di finanza, nel corso del 2014 sono state concluse 18.262 indagini di polizia giudiziaria nel settore del contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, cui si affiancano 22.083 verifiche approfondite e 54.280 controlli fiscali mirati nei confronti di soggetti

preventivamente selezionati per l'esistenza di elementi indicativi di un forte rischio di evasione.

Le attività condotte hanno consentito di individuare oltre 55 miliardi di euro di basi imponibili (ricavi/compensi non dichiarati e costi/spese non deducibili) e di circa 6 miliardi di IVA evasa (v. Tabella I.22).

**TABELLA I.22: RISULTATI DELL'ATTIVITA' DELLA GUARDIA DI FINANZA NEL 2014**

Lotta all'evasione risultati complessivi*	2013	2014	Var.%
Base Imponibile Lorda proposta per il recupero a tassazione	52.030	55.561	6,8
IVA evasa	4.992	5.970	19,6
Basi imponibili IRAP	25.089	33.004	31,5

Fonte: Guardia di finanza.

\*Valori espressi in milioni di euro.

Inoltre, nella decorsa annualità sono pervenute 4.745 comunicazioni di adesione ai processi verbali di constatazione, ai sensi dell'art. 5-bis del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, redatti dalla Guardia di finanza all'esito di verifiche e controlli, contenenti rilievi di carattere sostanziale in materia di imposte sui redditi per oltre circa 1,1 miliardi di euro e IVA dovuta e non versata per quasi 89 milioni di euro<sup>13</sup>.

Anche nel 2014 è stata forte l'azione della Guardia di finanza a contrasto dell'economia sommersa nella duplice forma dell'evasione totale<sup>14</sup> e dello sfruttamento della manodopera irregolare o "in nero".

In particolare, il contrasto al sommerso d'azienda costituisce una linea d'azione fondamentale, non solo per i profili strettamente connessi al recupero dei tributi sottratti ai bilanci dello Stato e degli Enti locali, ma anche perché consente di arginare la diffusione dell'illegalità e dell'abusivismo nel sistema economico, a tutela delle imprese e dei professionisti che operano nella piena e completa osservanza della legge e le cui prospettive di sviluppo sul mercato sono seriamente compromesse da chi svolge attività "in nero". Sono stati individuati 7.863 evasori totali - di cui 3.339 responsabili di reati - rilevando circa 29,9 miliardi di maggiori basi imponibili ai fini II.DD. e 2,5 afferenti a IVA dovuta e/o non versata.

<sup>13</sup> In termini percentuali, le verifiche e i controlli oggetto di adesione nel 2014 costituiscono il 10,49 per cento degli interventi complessivamente eseguiti (in dettaglio, 9,57 per cento delle verifiche e 11,38 per cento per i controlli).

<sup>14</sup> L'evasione totale è posta in essere da chi, pur svolgendo di fatto attività d'impresa o di lavoro autonomo, non presenta le dichiarazioni dei redditi e dell'IVA, spesso omettendo di denunciare l'attività e restando quindi del tutto sconosciuto al fisco.

**TABELLA I.23: LOTTA AL SOMMERSO D'AZIENDA**

Lotta al sommerso d'azienda	2013	2014	Var.%
Evasori totali	8.315	7.863	-5,4
Base Imponibile ai fini II.DD*	29.826	29.944	0,4
IVA evasa*	2.193	2.488	13,5

Fonte: Guardia di finanza.

\*Valori espressi in milioni di euro.

La maggior parte degli evasori totali (7.595) è stata scoperta nelle verifiche e nei controlli riguardanti la “prima fascia” di volume d'affari/ricavi/compensi (V.A. compreso tra 0 e 5.161.568 euro), mentre relativamente alla “seconda” (da 5.164.569 a 100.000.000 euro) e alla “terza fascia” (oltre 100.000.000 euro) gli evasori totali scoperti nel 2014 sono pari, rispettivamente, a 245 e a 23.

Nella Tabella I.24 viene riportata la distribuzione degli evasori totali per settore economico:

**TABELLA I.24: DISTRIBUZIONE “EVASORI TOTALI” – CONTROLLI 2014 – PER SETTORE ECONOMICO**

Commercio all'ingrosso e al dettaglio	22%
Costruzioni	19%
Attività manifatturiere	9%
Attività professionali, scientifiche e tecniche	7%
Attività dei servizi di alloggio e ristorazione	5%
Trasporto e magazzinaggio	4%
Attività immobiliari	4%
Altri settori economici	30%

Fonte: Guardia di finanza.

Nel 2014 è, inoltre, proseguita l'azione di contrasto al lavoro sommerso mediante un approccio trasversale volto a colpire tutte le manifestazioni di illegalità connesse a questo fenomeno (evasione fiscale, frodi, produzione e commercio di marchi contraffatti, immigrazione clandestina) che ha portato alla scoperta di 11.936 lavoratori in nero, 13.369 lavoratori irregolari e la verbalizzazione di 5.082 datori di lavoro.

La lotta ai fenomeni evasivi che assumono rilevanza penale ha rappresentato anche nel 2014 un prioritario impegno operativo: sono stati denunciati 13.062 soggetti e accertati 17.802 reati (il 32,84 per cento in più rispetto al 2013), di cui oltre il 55 per cento riguarda gli illeciti più gravi di emissione di fatture per operazioni inesistenti e dichiarazione fraudolenta, occultamento di documentazione contabile ed indebita compensazione.

Nell'ottica di una effettiva e concreta attività di recupero delle somme indebitamente evase all'Erario e di aggressione degli illeciti patrimoni accumulati dagli evasori, i Reparti hanno eseguito, nell'ambito delle investigazioni di polizia

giudiziaria per reati tributari e a seguito di provvedimenti emessi dalle competenti Autorità giudiziarie, sequestri per equivalente, finalizzati alla successiva confisca, di beni immobili, azioni, quote societarie e disponibilità finanziarie nella disponibilità dei responsabili per un valore complessivo pari a euro 1.192.409.774.

A ciò hanno contribuito anche le migliaia di indagini e verifiche svolte dai Reparti a contrasto delle “frodi IVA carosello”, che, sfruttando la normativa vigente che regola gli scambi tra l’Italia e gli altri operatori dell’Unione europea, attraverso l’interposizione fittizia di imprese nazionali prive di qualsivoglia struttura operativa (cc.dd. “cartiere”), consentono ai beneficiari della frode di ottenere indebiti risparmi di imposta e di alterare le regole di leale concorrenza, praticando prezzi inferiori al valore di mercato, a danno degli operatori onesti. L’IVA evasa scoperta è stata pari a 1,9 miliardi di euro pari al 31,51 per cento di tutta l’evasione d’IVA constatata dal Corpo nel 2014, a testimonianza della forte incidenza di tale genere di frodi sul gettito d’imposta sul valore aggiunto sottratto all’Erario.

L’azione di contrasto all’evasione internazionale (Tabella I.25), che si innesta nel quadro del piano di lotta ai paradisi fiscali, ha evidenziato che l’incidenza dei fenomeni illeciti di portata transnazionale rispetto all’evasione complessiva scoperta nel settore delle imposte sui redditi è pari al 42,66 per cento. In questo settore, l’attività d’*intelligence* e di analisi di rischio sono mirate ad individuare contribuenti italiani che detengono all’estero capitali, investimenti e attività finanziarie non inserite nel quadro RW delle dichiarazioni dei redditi, nonché persone fisiche e società che hanno fittiziamente trasferito la residenza all’estero o che hanno eseguito transazioni ed operazioni finanziarie con operatori economici dislocati in paradisi fiscali.

**TABELLA I.25: RISULTATI DELLA LOTTA ALL’EVASIONE INTERNAZIONALE**

	2013	2014	Var.%
Base Imponibile Lorda proposta per il recupero a tassazione	15.151	23.701	56,4
<i>di cui per:</i>			
Esterovestizione della residenza di persone fisiche e società	8.140	11.013	35,3
Stabili organizzazioni occulte di società estere	5.548	7.552	36,1
Transfert pricing	846	890	5,2
Altre manovre evasive ed elusive	616	4.245	589,1

Fonte: Guardia di finanza.

Valori espressi in milioni di euro.

I Paesi in cui risultano i principali casi di evasione fiscale internazionale scoperti dalla Guardia di finanza nel 2014, prendendo in considerazione l’ammontare della base imponibile lorda scoperta, sono Svizzera (17,84 per cento dei casi) e Bermuda (16,02 per cento).

Anche l’azione svolta dalla Guardia di finanza a tutela del monopolio statale sui giochi e sulle scommesse rientra nell’ambito delle funzioni di prevenzione e repressione delle violazioni in danno del bilancio nazionale.

In tale ambito il Corpo attraverso interventi trasversalmente orientati a presidio:

1. della fiscalità dei giochi, a garanzia del gettito complessivo derivante dalla raccolta, avuto riguardo in particolare al prelievo erariale unico, all'imposta unica sulle scommesse e all'imposta sugli intrattenimenti, oltre che alle imposte dirette, indirette e ogni altro tributo connesso;
2. del mercato, contro forme di concorrenza sleale ai danni degli operatori onesti, impedendo ogni tentativo di infiltrazione della criminalità organizzata e condotte di riciclaggio di denaro sporco;
3. della tutela dei consumatori da proposte di gioco illegali, insicure e prive di alcuna garanzia, tutelando le fasce più deboli, prime fra tutte i minori.

Nel 2014, la Guardia di finanza ha eseguito 9.929 interventi, di cui 3.235 irregolari, riscontrando 3.343 violazioni, che hanno consentito di verbalizzare 10.988 soggetti. A seguito di tali attività ispettive sono stati sottoposti a sequestro 1.085 apparecchi e congegni da divertimento e intrattenimento irregolari, nonché 3.116 punti clandestini di raccolta scommesse.

Con riferimento al settore doganale, appare utile rappresentare che l'azione della Guardia di finanza è costantemente rivolta al contrasto di tutte le forme di frodi che comportano una sottrazione di risorse al Bilancio dell'unione europea e nazionale, quali le sotto fatturazioni all'importazione, l'utilizzo indebito dei depositi fiscali o di particolari regimi doganali, le mendaci dichiarazioni d'origine delle merci importate volte a eludere i dazi "*antidumping*" ovvero a beneficiare di un'esenzione daziaria totale o parziale.

Nel settore delle frodi doganali, nel corso del 2014, il Corpo ha eseguito 7.040 interventi, con la denuncia all'Autorità giudiziaria di 6.744 soggetti, riscontrando 7.006 violazioni.

Nell'azione di contrasto agli illeciti doganali assume particolare rilevanza la lotta al contrabbando di sigarette, soprattutto delle cosiddette *cheap white*, ossia di prodotti da fumo di bassa qualità, non conformi agli *standard* europei di produzione e quindi potenzialmente nocivi per la salute, che vengono illecitamente immessi in consumo, in totale evasione di imposta, da operatori non autorizzati.

In tale contesto, nel 2014 sono stati complessivamente sottoposti a sequestro kg. 201.336 di tabacchi lavorati, di cui kg. 93.977 di sigarette "*cheap white*".

Peraltro, allo scopo di intensificare l'efficacia della lotta ai traffici illeciti e alle organizzazioni criminali di carattere transnazionale, nel contesto delle iniziative del semestre di presidenza italiana dell'Unione europea, la Guardia di finanza ha aderito all'operazione doganale congiunta finalizzata al contrasto dei traffici illeciti di tabacchi lavorati, alcole e bevande alcoliche in sospensione di imposta, denominata "*WAREHOUSE II*", in collaborazione con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, l'Ufficio europeo per la Lotta Antifrode (O.L.A.F.) e la maggior parte degli Stati membri.

Nel corso del 2014, il Corpo ha proseguito nell'attività volta a prevenire, individuare e reprimere le frodi nel settore delle accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, al fine di tutelare il gettito assicurato all'Erario e preservare il corretto e libero funzionamento delle regole di mercato.

In tale settore, il piano d'azione si è sostanziato complessivamente nell'esecuzione di 3.409 interventi a seguito dei quali sono state riscontrate 3.541 violazioni e sono stati segnalati all'Autorità giudiziaria 1.500 soggetti, di cui 163 tratti in arresto, con la contestazione di un'evasione accisa per oltre 274 milioni di euro.

Al fine di assicurare una incisiva azione di contrasto ai fenomeni fraudolenti aventi carattere transazionale, la Guardia di finanza partecipa, quale referente nazionale, al progetto di cooperazione, promosso dal Consiglio dell'unione europea, denominato EMPACT (*European Multidisciplinary Platform Against Criminal Threats*) che ha, tra le sue priorità d'azione, il contrasto alle frodi connesse alla circolazione intracomunitaria di prodotti soggetti ad accisa.

In tale contesto, il Corpo, nel settembre 2014, ha preso parte all'operazione congiunta denominata "Archimedes" realizzata grazie alla sinergica collaborazione delle Forze di polizia di 34 Paesi.



## **II. LA VALUTAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE DA DESTINARE AL FONDO PER LA RIDUZIONE DELLA PRESSIONE FISCALE**

### **II.1 IL FONDO PER LA RIDUZIONE DELLA PRESSIONE FISCALE**

In materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, negli ultimi anni l'azione del Governo è stata sempre più finalizzata al perseguimento di obiettivi di equità ed efficienza. L'evasione fiscale, infatti, comporta effetti economici molto rilevanti, sotto diversi e importanti profili: determina effetti distorsivi sull'allocazione delle risorse e interferisce con il normale funzionamento della concorrenza nel mercato; determina iniquità del prelievo e altera la progressività del sistema tributario; infine, è sinergica alla corruzione e alla criminalità economica organizzata.

Per stabilire un legame diretto tra i risultati della lotta all'evasione fiscale e la riduzione della pressione fiscale, già la legge 14 settembre 2011, n. 148, di conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, aveva previsto che, a partire dall'anno 2014, il DEF contenesse una valutazione delle maggiori entrate in termini permanenti derivanti dall'attività di contrasto all'evasione e che dette maggiori entrate, al netto di quelle necessarie al mantenimento del pareggio di bilancio ed alla riduzione del debito, sarebbero dovute confluire in un *Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale* e finalizzate alla riduzione degli oneri fiscali e contributivi gravanti sulle famiglie e sulle imprese.

Successivamente l'articolo 1, comma 299, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (legge di stabilità 2013) ha apportato alcune modifiche all'articolo 2, comma 36, terzo e quarto periodo, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138. Tali modifiche sono: *i)* l'anticipo dal 2014 al 2013 della data a partire dalla quale il DEF deve contenere la valutazione delle maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale; *ii)* la precisazione che la valutazione delle maggiori entrate è effettuata con riferimento all'anno precedente; *iii)* la necessità della valutazione delle maggiori entrate *strutturali ed effettivamente incassate*, invece della valutazione delle stesse *in termini permanenti*; *iv)* la deroga, rispetto alla destinazione delle risorse al Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, dovuta al pareggio di bilancio e alla riduzione del debito viene sostituita con quella dell'equilibrio di bilancio e della riduzione del rapporto il debito e il prodotto interno lordo; *v)* l'introduzione una seconda deroga che esclude le maggiori entrate derivanti a legislazione vigente dall'attività di recupero fiscale svolta dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni; *vi)* infine, si considerano nella destinazione al fondo anche le risorse derivanti dalla riduzione delle spese fiscali.

Inoltre, viene introdotto l'articolo 2, comma 36.1, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, il quale prevede che Il Ministro dell'economia e delle finanze presenti annualmente, in allegato alla Nota di aggiornamento del DEF, un Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale. Tale Rapporto deve indicare anche le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale, aggiornandole e confrontando i risultati con gli obiettivi prefissati, evidenziando, ove possibile, il recupero di gettito fiscale attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti (*tax compliance*).

Più recentemente, l'articolo 6, comma 1, del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66, ha previsto che il Governo doveva presentare alle Camere un Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto dell'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nel 2014, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento di evasione (*effetto diretto*) che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti, come effetto delle misure e degli interventi definiti (*effetto indiretto*). Conseguentemente, è stato, altresì, previsto che relativamente all'anno 2013 non si applicava l'articolo 2, comma 36.1, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138. Pertanto, quest'anno torna in vigore quest'ultimo articolo, e quindi la norma secondo la quale il Ministro dell'economia e finanze deve presentare il Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale in allegato alla Nota di aggiornamento del DEF.

Inoltre, l'articolo 7, comma 1, del decreto legge 24 aprile 2014, n. 66, ha previsto che anche l'articolo 2, comma 36, terzo e quarto periodo, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, ovvero la modalità in esso prevista per la valutazione delle maggiori entrate da far confluire al Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, si applicasse fino all'annualità 2013 con riferimento alla valutazione delle maggiori entrate dell'anno medesimo rispetto a quelle del 2012. Tali maggiori entrate *strutturali ed effettivamente incassate* nell'anno 2013, derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale, e valutate ai sensi del predetto articolo, sono state pari a 300 milioni di euro. Ciò nonostante, tali maggiori entrate non sono confluite nel Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale, ma hanno concorso alla copertura degli oneri derivanti dallo stesso decreto legge 24 aprile 2014, n. 66, il quale, comunque, prevedeva misure finalizzate alla riduzione degli oneri fiscali e contributivi gravanti sulle famiglie e sulle imprese.

Tale modifica normativa si era resa necessaria per tenere conto delle novità introdotte con la legge di stabilità per il triennio 2014-2016. Infatti, l'articolo 1, comma 431, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ha istituito a decorrere dal 2014 un fondo denominato "Fondo per la riduzione della pressione fiscale", cui sono destinate, fermo restando gli obiettivi di finanza pubblica, le seguenti risorse: *i)* l'ammontare dei risparmi di spesa derivanti dalla razionalizzazione della spesa pubblica di cui all'articolo 49-bis del decreto-legge 21 giugno 2013, n.69 (*spending review*); *ii)* l'ammontare delle risorse permanenti che, in sede di Nota di aggiornamento del DEF si stima di incassare quali maggiori entrate rispetto alle previsioni iscritte nel bilancio dell'esercizio in corso e a quelle effettivamente incassate nell'esercizio precedente derivanti dall'attività di contrasto

dell'evasione fiscale, al netto di quelle derivanti dall'attività di recupero fiscale svolta dalle Regioni, dalle Province e dai Comuni.

Le principali novità, introdotte con la legge di stabilità per il triennio 2014-2016 rispetto alla normativa previgente, riguardano: *i)* la circostanza che, oltre alle risorse effettivamente incassate nell'anno precedente, occorre considerare anche le risorse che si stima di incassare rispetto alle previsioni per l'anno in corso; *ii)* la reintroduzione della valutazione delle maggiori entrate *permanenti* rispetto alle maggiori entrate *strutturali*; *iii)* la sostituzione delle risorse, che affluiscono al fondo, derivanti dalla riduzione delle spese fiscali con quelle derivanti dalla *spending review*.

Nella presente Nota di aggiornamento del DEF 2015 si applica, pertanto, l'articolo 1, commi 431-434, della legge 27 dicembre 2013, n. 147. Occorre, infatti, sottolineare che, ai sensi dell'articolo 1, comma 434, della predetta legge di stabilità, la Nota di aggiornamento del DEF contiene una valutazione dell'andamento degli incassi derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto alle relative previsioni di bilancio dell'anno in corso e che le eventuali maggiori risorse, di cui al comma 431, vengono, poi, iscritte in sede di predisposizione del disegno di legge di bilancio, limitatamente al primo anno del triennio di riferimento, nello Stato di previsione dell'entrata e, contestualmente, nel Fondo per la riduzione della pressione fiscale. Più in dettaglio, l'articolo 1, comma 432, della medesima legge 27 dicembre 2013, n. 147, prevede, altresì, che l'utilizzo delle risorse iscritte al Fondo per la riduzione pressione fiscale avvenga nell'esercizio successivo a quello di assegnazione al predetto fondo, per incrementare per tale anno le detrazioni e le deduzioni dalle imposte dirette e dall'IRAP.

Nel paragrafo successivo si illustra come è stata effettuata la valutazione delle entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale nel corso dell'ultimo biennio, e quali risorse sono state effettivamente destinate al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

## **II.2 LA VALUTAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE DERIVANTI DALL'ATTIVITÀ DI CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE**

### **II.2.1 La valutazione per l'anno 2013 delle maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale**

Complessivamente, nel 2013 il gettito incassato, tra tributi erariali e non erariali, riferito all'attività di accertamento e controllo, si è attestato a circa 13,1 miliardi di euro (5 per cento in più rispetto all'anno precedente). Di tale importo, circa 10,7 miliardi di euro sono riferiti ai tributi erariali.<sup>15</sup>

Per la valutazione delle maggiori entrate nei termini disposti dall'articolo 2, comma 36, terzo e quarto periodo, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, in sede di predisposizione del DEF 2014, è stato considerato il gettito incassato sui

<sup>15</sup> In particolare, le riscossioni sono costituite dagli elementi sotto elencati: somme riscosse relative a imposte erariali (IRPEF, IRES, IVA, Registro, Bollo, altre imposte minori) e non erariali (IRAP, addizionali comunali e regionali all'IRPEF).

pertinenti capitoli/articoli di entrata del solo Bilancio dello stato per l'anno 2013. Al fine di pervenire alla valutazione dell'esistenza o meno di un maggior gettito e poter stabilire che tali risorse siano strutturali, il predetto gettito incassato sui citati capitoli/articoli è stato posto a raffronto sia con i versamenti risultanti nel Rendiconto generale dello stato dell'anno precedente (2012), sia con le previsioni di cassa dell'anno 2013, sia con le previsioni di gettito, in termini di cassa, iscritte in bilancio per l'anno 2014.

Con riferimento al comparto del Bilancio dello stato, nella Tabella II.1 si riportano gli incassi degli esercizi 2012 e 2013 a raffronto tra loro e con le previsioni di cassa degli anni medesimi. In particolare, gli incassi contabilizzati nel 2013 sui pertinenti capitoli/articoli dell'entrata del Bilancio dello stato, inerenti le riscossioni a mezzo ruolo incluse quelle relative a interessi e sanzioni delle imposte dirette e indirette nonché quelle riguardanti l'accertamento con adesione sono pari a 10,7 miliardi di euro, evidenziando uno scostamento di 0,7 miliardi di euro rispetto alle previsioni di cassa iscritte in bilancio nell'anno medesimo, pari a 10 miliardi di euro; mentre, rispetto agli incassi del 2012 (10,2 miliardi di euro), le maggiori entrate realizzate nel 2013 sono pari a 0,5 miliardi di euro.<sup>16</sup>

Gli incassi effettivamente realizzati nel 2013 presentano una componente strutturale sostanzialmente analoga a quella registrata nell'anno precedente, compresa nell'intervallo che va da 4,3 a 4,7 miliardi di euro. (v. Focus II.1)

**TABELLA II.1: BILANCIO DELLO STATO: ENTRATE A MEZZO RUOLO E MEDIANTE ACCERTAMENTO CON ADESIONE. CONFRONTI E PREVISIONI STESSO ANNO/RISULTATI TRA 2013 E 2012**

	2012	2013	Differenze
Previsioni di cassa capitoli/articoli ruoli e accertamento con adesione	9,7	10,0	0,3
Risultati (Incassi)	10,2	10,7	0,5
<b>DIFFERENZE</b>	0,5	0,7	

Fonte: MEF (2014).

Valori espressi in miliardi di euro.

Come si evince dal prospetto in Tabella II.1 le maggiori entrate effettivamente incassate nel 2013 rispetto all'anno precedente ammontano a 0,5 miliardi di euro. Rispetto a tali maggiori entrate, sulla base della suindicata componente strutturale, nonché dei dati previsionali e gestionali illustrati e dei relativi confronti tra essi<sup>17</sup>, fermo restando il rispetto dei vincoli di bilancio, si è ritenuto prudentiale considerare, ai fini della eventuale destinazione alla riduzione della pressione fiscale, la quota di 0,3 miliardi di euro non considerata nei tendenziali. Come già evidenziato in precedenza, tale quota è stata direttamente utilizzata per la copertura degli sgravi fiscali previsti dal decreto legge 24 aprile 2014, n. 66, e, quindi, non è stata destinata al Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale.

<sup>16</sup> Cfr. MEF 2014, Documento di economia e finanza - Sezione II -, Capitolo VII, pag.135.

<sup>17</sup> Per il 2014 era indicato nello Stato di previsione dell'entrata del Bilancio dello stato una previsione di cassa sui pertinenti capitoli/articoli di 9,5 miliardi di euro circa.

## II.2.2 La valutazione per l'anno 2014 delle maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale

In sede di Nota di aggiornamento del DEF 2014, per la prima volta è stato necessario applicare la nuova normativa prevista dalla legge di stabilità per il triennio 2014-2016. Pertanto, si è proceduto alla valutazione dell'andamento degli incassi derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale non solo rispetto a quelle incassate nell'esercizio precedente, ma anche rispetto alle previsioni di bilancio dell'anno in corso.

Nella Tabella II.2 si riportano innanzitutto le previsioni iniziali, in termini di cassa, delle entrate erariali relative all'attività di accertamento e controllo iscritte sui pertinenti capitoli/articoli dello Stato di previsione dell'entrata del Bilancio dello stato. Tali entrate ammontano a complessivi 9,5 miliardi di euro. Tuttavia, per tener conto della variazione di bilancio introdotta con atto amministrativo a seguito dell'attuazione dell'art. 7, comma 1, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, (per l'importo di 300 milioni di euro), le previsioni si attestano in 9,8 miliardi di euro.<sup>18</sup>

La stima degli introiti attendibili per il 2014 dall'attività di contrasto all'evasione fiscale è stata determinata sulla base degli incassi già realizzati nel periodo gennaio-agosto 2014 (6.983 milioni di euro, di cui 5.499 milioni relativi alle entrate tributarie) cui sono stati aggiunti i prevedibili introiti dei restanti 4 mesi dell'anno (settembre-dicembre). Questi ultimi, valutati in complessivi 4.367 milioni di euro, sono stati stimati sulla base dell'importo medio mensile degli incassi nel periodo settembre-dicembre del triennio 2011-2013 (990 milioni), attualizzato all'anno in corso mediante utilizzo di un coefficiente di adeguamento calcolato come rapporto tra l'importo medio mensile delle riscossioni del periodo gennaio-agosto 2014 e il corrispondente importo per il medesimo periodo del triennio 2011-2013. Al valore medio mensile su base triennale delle riscossioni registrate nei mesi settembre-dicembre degli anni 2011-2013 si è quindi apportata una variazione nella stessa proporzione di quella registrata tra il valore medio degli importi riscossi nei mesi da gennaio ad agosto del 2014 e gli stessi mesi per il triennio 2011-2013. Sulla base di tali ipotesi si perviene ad una stima per il 2014 di complessivi 11 miliardi di euro circa, con scostamenti positivi di circa 1,2 miliardi di euro rispetto alle previsioni iscritte nel Bilancio dello stato e di 313 milioni di euro rispetto al gettito consuntivato nell'anno 2013.

Pertanto, le maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale, stimate per un importo pari a 313 milioni di euro, sono state iscritte, limitatamente al primo anno 2015-2017, nello Stato di previsione dell'entrata e, contestualmente nel Fondo per la riduzione della pressione fiscale, così come previsto dall'articolo 1, comma 434, della legge 27 dicembre 2013, n. 147.<sup>19</sup> A tale fondo sono stati destinati anche 18,533 milioni di euro derivanti da risparmi di spesa ai sensi dell'articolo 1, comma 431, lett. a), della medesima legge. Successivamente l'articolo 1, comma 716, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), ha previsto immediatamente la destinazione degli importi del Fondo, complessivamente pari a 331,533 milioni di euro, per l'anno

<sup>18</sup> Cfr. MEF 2014, Nota di aggiornamento del documento di economia e finanza, pp. 40-41.

<sup>19</sup> Per un approfondimento della metodologia si veda il Focus II.1.

2015 a copertura delle manovre previste, tra cui la riduzione del cuneo fiscale. L'articolo 1, comma 652, della medesima legge di stabilità ha anche provveduto a incrementare il Fondo per la riduzione della pressione fiscale di ulteriori 150 milioni di euro a decorrere dall'anno 2015.

Nella Tabella II.2 sono riportati anche i dati definitivi, non stimati, pubblicati in sede di predisposizione del DEF 2015.<sup>20</sup> Si osserva che gli incassi sono risultati leggermente superiori rispetto a quanto stimato a settembre (per un valore pari a 11,3 miliardi di euro circa). L'ammontare della differenza effettiva tra gli incassi del 2014 e quelli del 2013 è risultata quindi di circa 600 milioni di euro, con uno scostamento di circa 300 milioni rispetto a quanto previsto e assegnato al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

**TABELLA II.2: BILANCIO DELLO STATO: ENTRATE A MEZZO RUOLO E MEDIANTE ACCERTAMENTO CON ADESIONE. CONFRONTI E PREVISIONI STESSO ANNO/RISULTATI TRA 2014 E 2013**

	2013	2014 (Nota agg. DEF 2014)	Diff. 2014-2013	2014 (DEF 2015)	Diff. 2014-2013
Previsioni di cassa	9,8	9,8	0	10,0	0,2
capitoli/articoli ruoli e accertamento con adesione					
Risultati (Incassi)	10,7	11,0	0,3	11,3	0,6
DIFFERENZE	0,9	1,2		1,3	

Fonte: MEF (2014) e MEF (2015).

Valori espressi in miliardi di euro.

**FOCUS**

**II.1 Le maggiori entrate *strutturali* o *permanenti* derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale**

L'articolo 1, comma 299, della legge di stabilità 2013 aveva stabilito che, a decorrere dall'anno 2013, il DEF doveva predisporre una valutazione relativa all'anno precedente delle maggiori entrate "strutturali ed effettivamente incassate" derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale, da destinare alla riduzione della pressione fiscale. Contestualmente il successivo comma 300, abrogando l'articolo 1, comma 5, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, aveva abolito la Relazione relativa ai risultati sulla lotta all'evasione, da presentarsi entro il 30 settembre di ciascun anno, che avrebbe, invece, dovuto quantificare le maggiori entrate "permanenti" (derivanti dalla lotta all'evasione) da destinare a riduzioni della pressione fiscale.

Non v'erano grandi perplessità sul fatto che per entrate derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale si dovesse ritenere opportuno considerare quelle *direttamente* attribuibili all'azione di controllo, rilevabili con gli incassi da ruoli e da versamenti diretti e contabilizzati nei pertinenti capitoli/articoli del Bilancio dello stato. Risultava invece maggiormente problematico considerare *indirettamente* tra le maggiori entrate quelle imputabili al miglioramento della *tax compliance*, per le difficoltà metodologiche legate alla stima, specie per ciò che riguarda la componente strutturale. Non a caso, il nuovo testo considerava esplicitamente il recupero di gettito fiscale attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento solo, ove possibile, con riferimento alla valutazione contenuta all'interno del Rapporto sui risultati conseguiti in materia di contrasto dell'evasione fiscale, ai sensi dell'articolo 2, comma 36.1, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138. Come si vedrà, solo nello schema di decreto legislativo in attuazione dell'articolo 3 della legge delega fiscale è previsto esplicitamente di considerare, ai fini della

<sup>20</sup> Cfr. MEF 2015, Documento di economia e finanza - Sezione II -, Capitolo VIII, pag.137.

destinazione al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, anche le maggiori risorse derivanti dal miglioramento della *tax compliance*.

Sin da subito è stato rilevato che tale disposizione poneva non pochi problemi interpretativi e metodologici relativi alle necessità di determinare, nell'ambito delle entrate derivanti dall'azione di lotta all'evasione fiscale, quanta parte potesse considerarsi di carattere *strutturale*. La valutazione delle maggiori entrate come *strutturali* implica che queste possano considerarsi come *acquisite* nella composizione del gettito e, quindi, siano a carattere *permanente*. Sotto questo aspetto la disposizione, di cui al comma 299 della legge di stabilità 2013, sembrava ricalcare sostanzialmente quanto già previsto dal precedente articolo 1, comma 5, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, che prevedeva la quantificazione, nell'ambito della Relazione annuale sui risultati della lotta all'evasione, delle maggiori entrate *permanenti* da destinare alla riduzione della pressione fiscale.

Ai fini dell'applicazione della disposizione in esame si era ritenuto, dapprima, di poter *semplicemente* considerare come maggiori entrate il gettito ottenuto nel corso dell'anno che fosse risultato in eccesso rispetto all'attività di adempimento spontaneo dei contribuenti. L'identificazione di tale aggregato conduce di fatto, secondo la definizione appena data, all'ammontare delle entrate riscosse, nell'attività di contrasto all'evasione fiscale, che rappresentano un *surplus* rispetto all'attività di adempimento spontaneo. La valutazione sulla *permanenza* degli effetti relativi alle maggiori entrate è stata, quindi, principalmente svolta, in passato, tenendo conto dell'andamento tendenziale delle entrate e delle previsioni di gettito per l'anno successivo. Poiché si era rilevato, per quanto riguarda le sole entrate derivanti dalla lotta all'evasione, un progressivo aumento degli incassi e, alla luce delle previsioni per gli anni successivi che confermavano un andamento tendenzialmente crescente, le maggiori entrate rilevate rispetto all'anno precedente sono state, conseguentemente, considerate come *strutturali*. Questo tipo di valutazione si basava fortemente sull'accuratezza e validità della previsione tendenziale per l'anno successivo delle entrate relative all'azione di contrasto ai fenomeni evasivi.

Tuttavia, occorre più appropriatamente considerare che le principali determinanti degli incassi di un determinato anno, derivanti dell'attività di controllo, dipendono dalle seguenti variabili: *i*) numero dei controlli; *ii*) "positività" degli accertamenti (efficacia); *iii*) rateazione dei pagamenti relativi agli accertamenti degli anni passati; *iv*) esiti dei processi tributari conclusi in corso d'anno. Per tale ragione, la valutazione delle maggiori entrate *strutturali* deve essere necessariamente effettuata in accordo con l'Agenzia delle entrate. Gli incassi dipendono, inoltre, da variabili di contesto, quali: *i*) ciclo economico relativo alle annualità d'imposta assoggettate a controllo; *ii*) grado di liquidità del sistema al momento in cui le maggiori imposte e le relative sanzioni devono essere incassate. Tutti questi elementi dovrebbero pertanto essere considerati nell'ambito della valutazione delle maggiori entrate *strutturali* da destinare a ipotesi di riduzione della pressione fiscale.

La componente *strutturale* si identifica, perciò, con gli incassi da attività di controllo che si prevedono come acquisiti nella previsione del quadriennio successivo, ipotizzando una parità di *sforzo* erogato dall'Agenzia delle entrate e compatibilmente con le condizioni di contesto che influenzano l'ammontare delle somme riscosse. La previsione dei quattro anni è motivata dalla necessità di ridurre l'impatto delle specifiche norme tributarie, a valere in un singolo anno, per arrivare ad una stima più robusta delle entrate *strutturali*.

La previsione si basa sui seguenti aggregati: *a*) le somme derivanti dai carichi affidati agli agenti negli anni precedenti la stima; *b*) gli importi definiti in accordo tra l'Agenzia e i contribuenti (per esempio, l'accertamento con adesione o l'acquiescenza); *c*) i flussi di cassa previsti in seguito all'attività di accertamento da svolgere negli anni del quadriennio successivo; *d*) i flussi di cassa previsti a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni da svolgere nel quadriennio successivo. Le componenti *a*) e *b*) derivano dall'attività di controllo svolta negli anni precedenti al periodo di previsione e sono stimate scontando un tasso di riscossione basato sull'esperienza passata; anche le somme incassate derivanti dal punto *d*) (comunicazioni di irregolarità a seguito di controllo automatizzato) si ottengono come mera estrapolazione del trend storico.

Il punto *c*) rappresenta, invece, le somme da riscuotere che scaturiranno dall'attività di contrasto all'evasione che si eserciterà nel corso del quadriennio successivo. L'ammontare del punto *c*) deriva, in dettaglio, da due componenti: *i*) maggiore imposta accertata (MIA); *ii*)

sanzioni ed interessi (sanzioni). La MIA che scaturisce dall'attività svolta nel generico anno  $t$  si genera da controlli sugli anni d'imposta da  $t-1$  a  $t-7$ . Pertanto, quest'ultima dipenderà dalle condizioni economiche che si sono registrate nei sette anni precedenti. Per cogliere gli aspetti di contesto si è calcolato il seguente rapporto:  $MIA_{t-n}^t/PIL_{t-n}$ , con  $n = 1, \dots, 7$ , dove  $t$  è l'anno nel quale si svolge l'attività e il pedice  $t-n$  indica le annualità d'imposta sottoposte a controllo. I valori del rapporto MIA/PIL di ciascun anno dell'orizzonte temporale osservato rappresentano lo sforzo esercitato dall'Agenzia delle entrate, tramite la sua attività di accertamento, subordinatamente all'andamento del PIL. Applicando la sommatoria dei valori della MIA dell'anno d'imposta in rapporto al PIL corrispondente, ponderata per i valori del PIL per il quadriennio secondo le previsioni elaborate nel DEF, è possibile stimare la MIA che si genererà nel corso del quadriennio. In generale, si procede poi, a partire dalla MIA così ottenuta, e applicando parametri medi calcolati sui dati osservati negli anni disponibili, a determinare la maggiore imposta definitiva (MID) e le relative sanzioni. Una volta ottenuto il totale riscosso, dato dall'insieme di tutte le diverse somme elencate nei punti da a) a d), si identifica come riscosso *strutturale* il suo valore minimo nel quadriennio di previsione. La scelta del valore minimo assicura che tale ammontare sarà disponibile su tutto l'orizzonte temporale della previsione. La percentuale di maggiori entrate *strutturali* sul totale viene applicata anche alle maggiori entrate rispetto all'anno precedente.

La nuova disposizione normativa, ovvero l'articolo 1, comma 431, lett. b), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ha riproposto la valutazione dell'ammontare delle risorse *permanenti* che si stima di incassare quali maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale; tuttavia, a differenza della precedente normativa, si deve considerare il confronto non solo con le entrate effettivamente incassate nell'anno precedente, ma anche con quelle previste nel bilancio dell'esercizio in corso. Per ottemperare alla nuova disciplina, è così opportuno e prudente considerare quali maggiori entrate *permanenti* il valore minimo tra la componente *strutturale*, secondo il significato sopra definito, delle maggiori entrate rispetto all'anno precedente, e le maggiori entrate rispetto alle previsioni per l'anno in corso. Poiché, in sede di Nota di aggiornamento del DEF, è possibile disporre dei dati per l'anno in corso soltanto fino al mese di agosto, è necessaria una preliminare proiezione a tutto l'anno del dato acquisito.

La logica sottostante alle norme sin qui applicate presenta, tuttavia, notevoli criticità. Infatti, all'aumentare dell'adempimento spontaneo dei contribuenti, si riduce la *tax non compliance*, e conseguentemente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di riscuotere gettito derivante dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale; viceversa, all'aumentare del tasso di evasione cresce la possibilità di acquisire gettito derivante dalla lotta all'evasione. È, pertanto, evidente come questa logica sia viziosa nella misura in cui presenta una correlazione positiva tra il rilassamento dell'*effetto indiretto* della lotta all'evasione (*tax compliance*) e l'incremento del gettito incassato dovuto all'*effetto diretto* del controllo dell'Amministrazione finanziaria. Questo circolo vizioso compromette in modo cruciale la finalità del Fondo per la riduzione della pressione fiscale, che dovrebbe essere correlato negativamente con la dimensione dell'evasione fiscale.

Una differente impostazione delle maggiori entrate *permanenti* potrebbe, altresì, considerare quella parte di risorse incassate da ruoli, accertamento con adesione e omessa impugnazione, che si presume siano da quell'anno in poi inglobate nell'adempimento spontaneo dei contribuenti. Gli studi congiunti dell'Agenzia delle entrate e del Dipartimento delle finanze, di cui al capitolo III del presente Rapporto, consentono di stimare la percentuale di incremento della base imponibile dichiarata per gli anni successivi al controllo da parte dei soggetti sottoposti ad accesso, verifica o accertamento fiscale. Considerando la percentuale di controlli sul totale, e applicando l'incremento percentuale di base imponibile, è possibile stimare, sebbene in modo approssimativo, data la minore robustezza e il carattere preliminare di questi studi, la componente *permanente* delle maggiori entrate derivanti dall'effetto deterrenza esercitato dal controllo del fisco.

Finalmente, lo schema di decreto legislativo in attuazione dell'articolo 3 della legge delega fiscale, introducendo la necessità di considerare anche l'ammontare di maggiori entrate derivanti dal miglioramento della *tax compliance*, consente di rimuovere il circolo vizioso presente nella metodologia vigente di alimentazione del Fondo per la riduzione della



pressione fiscale. L'obiettivo, come si evince da quanto predisposto nel decreto, è quello di aumentare, tenendo fermi tutti i *fattori di contesto*, la disponibilità del Fondo per la riduzione della pressione fiscale soltanto in presenza di una positiva evoluzione della dinamica della *tax compliance*, ovvero di una riduzione della stima dell'evasione fiscale, e viceversa.

### II.2.3 La valutazione per l'anno 2015 delle maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale

In sede di Nota di aggiornamento del DEF 2015 si procede alla valutazione dell'andamento degli incassi derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale rispetto alle previsioni di bilancio dell'anno in corso. Si rinvia, pertanto, alla Nota di aggiornamento del DEF per i dettagli della valutazione effettuata.

In generale, si osserva che le previsioni iniziali di cassa delle entrate erariali per il 2015 relative all'attività di accertamento e controllo iscritte sui pertinenti capitoli/articoli dello Stato di previsione dell'entrata del Bilancio dello stato, ammontano a complessivi 10,59 miliardi di euro. Tali previsioni, per effetto delle variazioni di bilancio introdotte sia con atto amministrativo, per l'importo di 50 milioni di euro, sia con il provvedimento di assestamento dell'anno 2015, per l'importo di -1.070 milioni di euro, si attestano in circa 9,57 miliardi di euro, come riportato nelle previsioni per il 2015 in Tabella II.3.

La stima degli introiti attendibili per l'anno 2015 dall'attività di contrasto all'evasione fiscale è stata determinata sulla base degli incassi già realizzati nel periodo gennaio-agosto 2015 (7.291 milioni di euro, di cui 5.666 milioni relativi alle entrate tributarie), cui sono stati aggiunti gli introiti che si prevede di incassare nei restanti quattro mesi dell'anno (settembre-dicembre). Pertanto si perviene ad una stima del risultato degli incassi 2015 di 11,87 miliardi di euro (v. Tabella II.3). Tale stima viene posta a confronto con le previsioni di cassa assestate 2015 evidenziandosi maggiori entrate per complessivi 2,3 miliardi di euro. Il raffronto tra la stima del risultato degli incassi 2015 e le entrate effettivamente incassate registrate a consuntivo 2014 evidenzia, d'altro canto, maggiori risorse per 150 milioni di euro.

Al fine di considerare gli introiti di carattere *permanente* vengono, successivamente, esclusi dagli incassi 2014 e dalla stima del risultato degli incassi 2015, per un confronto omogeneo, i versamenti non aventi carattere permanente ossia i versamenti straordinari, non continuativi; per tale finalità gli incassi 2014 (11,72 miliardi) e la stima degli incassi 2015 (11,87 miliardi di euro) sono forfettariamente abbattuti del 5 per cento. Si perviene, come indicato nella stessa Tabella II.3, alle seguenti risultanze: *i*) maggiori risorse permanenti rispetto alle previsioni iscritte in bilancio (previsioni assestate 2015) per circa 1,71 miliardi di euro; *ii*) maggiori risorse rispetto agli incassi permanenti dell'anno precedente (2014) pari a 143 milioni di euro.

Dall'analisi sopra esposta, l'ammontare di risorse permanenti da destinare al Fondo per la riduzione della pressione fiscale è il minore dei predetti due importi (143 milioni di euro), che, limitatamente al primo anno del triennio 2016-2018, sarà iscritto nello Stato di previsione dell'entrata e, contestualmente, nel predetto Fondo.

**TABELLA II.3: BILANCIO DELLO STATO: ENTRATE A MEZZO RUOLO E MEDIANTE ACCERTAMENTO CON ADESIONE. CONFRONTI E PREVISIONI STESSO ANNO/RISULTATI TRA 2014 E 2015**

	2014	di cui permanenti	2015	di cui permanenti	Differenze 2015-2014 (permanenti)
Previsioni di cassa capitoli/articoli ruoli e accertamento con adesione	10,00	10,00	9,57	9,57	-0,43
Risultati (Incassi)	11,72	11,13	11,87	11,28	0,14
<b>DIFFERENZE</b>	1,72	1,13	2,30	1,71	

Fonte: MEF (2015).

Valori espressi in miliardi di euro.

### II.3 IL MONITORAGGIO DELL'EVASIONE E DELL'EROSIONE FISCALE NELLA LEGGE DELEGA

Lo schema di decreto legislativo in materia di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e in materia di monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23 (legge delega recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita)<sup>21</sup> contiene importanti novità con riferimento alla valutazione delle maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale, nonché sulle risorse destinate a confluire nel Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

In particolare, lo schema di decreto si propone, in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge delega, di intervenire in modo continuo e strutturale sul monitoraggio delle spese fiscali (articolo 1) e dell'evasione fiscale e contributiva (articolo 2), coordinando tali attività in modo sistematico con le procedure di bilancio. È, infatti, obiettivo principale del provvedimento quello di prevedere una procedura *sistematica* che consenta di attribuire risorse, derivanti dalla progressiva limitazione dell'erosione fiscale e dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

In linea con questa impostazione, si prevede che siano destinate al Fondo per la riduzione della pressione fiscale sia le risorse che deriveranno dal monitoraggio annuale funzionale alla razionalizzazione delle spese fiscali, eliminando o ridimensionando quelle che appaiono, in tutto o in parte, ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche, ovvero quelle che costituiscono una duplicazione degli interventi di spesa (articolo 1), sia le maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, nonché dal miglioramento dell'adempimento spontaneo (*tax compliance*) da parte dei contribuenti (articolo 2). Di seguito, si riportano gli aspetti salienti, concernenti le novità principali introdotte dallo schema di decreto, relativi sia al monitoraggio delle spese fiscali, sia al monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva.

<sup>21</sup> Atto di Governo n. 182, sottoposto a parere parlamentare.

### II.3.1 Il monitoraggio delle spese fiscali e il coordinamento con le procedure di bilancio

L'articolo 1 del decreto prefigura un'azione annuale di riordino delle spese fiscali da collocare temporalmente nella Nota di aggiornamento del DEF sotto forma di indirizzi programmatici che - una volta approvata la Nota dal Parlamento mediante apposita risoluzione - diventeranno vincolanti per il Governo ai fini della predisposizione della manovra di bilancio. Le misure di eliminazione, riduzione o modifica delle spese fiscali saranno successivamente introdotte con la legge di stabilità.

Quest'operazione, peraltro, dovrà tenere conto che dal 1° gennaio 2016 le stesse procedure di bilancio di cui alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, dovrebbero essere modificate per tener conto di quanto previsto dalla legge 24 dicembre 2012, n. 243, che ha dato attuazione alle modifiche introdotte nell'art. 81 della Costituzione (principio del pareggio di bilancio e unificazione di legge di stabilità e Bilancio dello stato in un unico strumento).

Nelle more dell'applicazione della norma, viene previsto che l'operazione di riordino delle spese fiscali sia incardinata nei due momenti significativi della decisione di bilancio: la fase della programmazione e la manovra di finanza pubblica, quest'ultima (ancora oggi) articolata tra legge di stabilità e legge di bilancio.

Ai fini di una revisione e limitazione delle spese fiscali, si rende necessario predisporre un Rapporto annuale (v. Focus II.2), da allegare anch'esso allo Stato di previsione dell'entrata, in cui il monitoraggio e la valutazione delle spese fiscali sono supportati da un'analisi economica e giuridica che può indirizzare il *policy maker* nelle scelte di razionalizzazione<sup>22</sup>. Per la redazione di questo Rapporto, il Governo si avvale di una Commissione *ad hoc* istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, composta da quindici esperti nelle materie economiche, statistiche, fiscali o giuridico-finanziarie, senza compensi, emolumenti o altre indennità e rimborsi di spesa.

#### FOCUS

### II.2 Il Rapporto sulle spese fiscali

Il Rapporto annuale sulle spese fiscali, da allegare anch'esso allo Stato di previsione dell'entrata sostituisce l'attuale Allegato informativo sulle spese fiscali alla Nota integrativa allo Stato di previsione dell'entrata. Al riguardo si deve evidenziare che sussistono differenze significative tra i due documenti riconducibili a diverse definizioni di spesa fiscale o *tax expenditures*. L'OCSE definisce *tax expenditures* quelle misure che riducono o pospongono il gettito per uno specifico gruppo di contribuenti rispetto a una regola fiscale di riferimento che rappresenta il *benchmark*. Al fine di identificare le *tax expenditures* è dunque necessario in primo luogo definire il sistema fiscale di riferimento. I tre approcci utilizzati nella letteratura economica di riferimento (Craig e Allan, 2001 e OECD, 2010) per definire il *benchmark* sono: *i*) un approccio concettuale che identifica il sistema fiscale di riferimento con un modello teorico di tassazione; *ii*) un approccio normativo che identifica il sistema fiscale di riferimento con il sistema fiscale a legislazione vigente; *iii*) un approccio di sussidio di spesa che considera *tax expenditures* soltanto quelle misure che presentano chiare analogie con sussidi di spesa.

Ai fini della redazione dell'elenco delle spese fiscali attualmente allegato allo Stato di

<sup>22</sup> Viene, conseguentemente, eliminato l'Allegato informativo sulle spese fiscali attualmente previsto nella Nota integrativa allo Stato di previsione dell'entrata del Bilancio dello stato.

previsione dell'entrata del Bilancio dello stato vengono considerate soltanto le agevolazioni rispetto al sistema fiscale vigente; è stato quindi utilizzato un approccio normativo.

Più ampio era invece il campo di indagine del gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, a cui, nel 2011, era stato affidato il compito di analizzare l'area dell'erosione fiscale. Il gruppo di lavoro sull'erosione fiscale non si è limitato infatti alla classificazione e analisi delle misure già incluse nell'Allegato al bilancio 2011, ma ha esteso l'analisi a "tutti gli scostamenti previsti dalla normativa (inclusi i regimi sostitutivi di favore) rispetto al principio generale dell'imposizione fiscale, che in qualche modo trascende rispetto alla legislazione vigente e fa riferimento a un modello ideale di sistema fiscale ispirato a principi generali"<sup>23</sup>. In altre parole, per identificare il modello di tassazione di riferimento (o *benchmark*) è stato utilizzato un approccio di tipo concettuale.

Il decreto prevede che il nuovo Rapporto sulle spese fiscali sia annuale per evitare il ripetersi di quanto sperimentato in Italia nel passato, ossia la sua predisposizione in media ogni due decenni e il successivo abbandono di ricognizioni simili. Come sottolineato anche nella relazione illustrativa che accompagna il testo del decreto si ritiene che l'utilità di rapporti di questo tipo si accresce, invece, con la loro stratificazione, anno per anno, e con il loro successivo affinamento e ampliamento. E' in questo senso che un Rapporto periodico sulle spese fiscali costituisce uno strumento di disciplina fiscale, al pari del controllo della spesa e delle modifiche strutturali del sistema tributario.

Il decreto prevede esplicitamente che ciascuna misura di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, sia accompagnata dalla sua descrizione e dall'individuazione della tipologia dei beneficiari e, ove possibile, dalla quantificazione degli effetti finanziari e del numero dei beneficiari. Le misure devono essere raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità. Gli effetti finanziari devono essere valutati prendendo a riferimento modelli economici standard di tassazione; ove possibile, nel Rapporto saranno effettuati confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità e analizzati gli effetti microeconomici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale. La classificazione in base alle finalità delle singole *tax expenditures* può essere utile per fornire una guida preliminare per il *policy maker* circa la possibilità di razionalizzare, riformare o eliminare, alcune misure di riduzione del prelievo obbligatorio.

Le previsioni normative relative alla metodologia del monitoraggio delle spese fiscali riconducono all'analisi già elaborata nel 2011 dal gruppo di lavoro del Ministero dell'economia e delle finanze. Tuttavia, il dettato normativo non prevede il modello standard di tassazione da prendere a riferimento. La Commissione istituita avrà quindi il compito di definire le metodologie a partire dalla scelta di questo modello.

Per evidenziare la differenza tra l'attuale Allegato al Bilancio di previsione dello stato e il nuovo Rapporto annuale sulle spese fiscali si fornisce di seguito un confronto tra l'approccio normativo per l'anno 2015 con quanto risulta dalla Relazione finale sull'erosione fiscale del 2011 secondo un approccio concettuale.

La tabella sotto riporta gli scostamenti dovuti a: *i*) tributi destinati al finanziamento degli Enti locali; *ii*) misure classificabili tra le voci di spesa dal punto di vista contabile (come ad esempio alcuni crediti di imposta); *iii*) differente definizione del modello *benchmark* di riferimento, considerando i due modelli polari di riferimento per il *tax design*: la *Comprehensive Income Tax* e la *Dual Income Tax*. Delle 720 misure elencate nel Rapporto, 269 sono incluse nell'Allegato al Bilancio dello stato 2015. Tra le misure non incluse nel Bilancio dello stato, 138 misure sono spese fiscali relative ad imposte locali, 9 misure sono state abrogate tra il 2011 ed il 2015 e 10 misure sono crediti di imposta che costituiscono spesa dal punto di vista contabile e non sono quindi prese in considerazione nel Bilancio dello stato. Tuttavia, la principale motivazione della differenza tra il numero di *tax expenditures* individuate e analizzate nella Relazione finale e il numero delle *tax expenditures* incluse nell'Allegato al bilancio dello stato 2015 risiede nella diversa definizione di modello di tassazione di riferimento o *benchmark*. Sono infatti 294 le spese

<sup>23</sup> Cfr. MEF, Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, Relazione finale, 2011, pag. 2.

fiscali individuate nella Relazione finale che non sono incluse nell'elenco delle esenzioni o riduzioni del prelievo obbligatorio allegato allo Stato di previsione dell'entrata del bilancio 2015 per la differente definizione di *benchmark*. Le *tax expenditures* che sono state introdotte successivamente alla pubblicazione della Relazione finale del gruppo sull'erosione fiscale incluse nell'Allegato allo Stato di previsione dell'entrata del Bilancio dello stato per il 2015 sono 35.

#### CLASSIFICAZIONE DELLE TAX EXPENDITURES

Tax expenditures gruppo di lavoro sull'erosione fiscale	Numero Tax expenditures
Presenti nel Bilancio dello stato	269
Imposte Locali	138
Abrogate	9
Benchmark	294
Crediti di imposta che costituiscono spesa	10
<b>Totale</b>	<b>720</b>

Fonte: Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale e Bilancio di previsione per il 2015.

La tabella successiva riporta la classificazione delle spese fiscali per tipologia. Questa classificazione trae origine dalla metodologia definita dal gruppo di lavoro sull'erosione fiscale che ha associato a ciascuna spesa fiscale uno o più codici, al fine di identificare la finalità di ciascuna misura di riduzione o esenzione del prelievo obbligatorio; le misure introdotte dopo il 2011 sono state classificate applicando gli stessi codici individuati nella Relazione finale.

In particolare, le *tax expenditures* introdotte per evitare doppie imposizioni, per garantire il rispetto di principi costituzionali, per garantire la concorrenzialità rispetto a Paesi terzi, per semplificare il sistema e le misure la cui soppressione comporterebbe l'esenzione dell'imponibile sono state classificate come "strutturali" perché contribuiscono a definire la struttura del sistema fiscale e possono essere quindi eliminate o modificate dal legislatore soltanto a seguito di una riforma complessiva del sistema impositivo. Sono state definite "non strutturali" tutte le altre misure eccetto quelle volte a garantire la compatibilità con l'ordinamento comunitario o il rispetto di accordi internazionali.

#### TAX EXPENDITURES PER TIPOLOGIA

Tipo di misura	Numero Tax expenditures	Effetti finanziari (% del PIL)
Compatibilità con ordinamento internazionale	10	0,2
A carattere strutturale	84	4,9
A carattere non strutturale	188	4,9
<b>Totale</b>	<b>282</b>	<b>10,0</b>

Fonte: Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale e Bilancio di previsione per il 2015.

Le spese fiscali che sono state introdotte dal legislatore per garantire la compatibilità del sistema fiscale con l'ordinamento comunitario e il rispetto di accordi internazionali sono 10 e determinano una perdita di gettito di circa lo 0,2 per cento del prodotto. Le misure che hanno carattere strutturale sono 84 e rappresentano quasi il 5 per cento del PIL. Rientrano in questa categoria, ad esempio, l'esclusione dall'IRPEF degli assegni periodici per il mantenimento dei figli (misura che evita doppia imposizione), o le detrazioni IRPEF per redditi da lavoro dipendente, autonomo e pensioni (misura che garantisce il rispetto di principi costituzionali quali la progressività del prelievo, la sua conformità alla capacità contributiva e il principio di uguaglianza). L'eventuale eliminazione o modifica di queste misure dovrebbe essere associata a una riforma complessiva del sistema tributario nel rispetto dei principi di rilevanza costituzionale. Anche le misure che hanno carattere non strutturale valgono quasi il 5 per cento del PIL e sono più del doppio di quelle a carattere strutturale. Rientrano tra queste tutte le misure che hanno finalità sociali, territoriali o

settoriali e che possono quindi essere eliminate senza la necessità di effettuare una riforma complessiva del sistema fiscale. È chiaro tuttavia che l'eliminazione di alcune di queste spese fiscali potrebbe comportare un notevole aggravio per alcuni soggetti con impatti non trascurabili sull'economia reale e sulla distribuzione dei redditi e che, quindi, una loro razionalizzazione non può prescindere da un'accurata analisi preliminare delle varie possibili implicazioni.

Le maggiori entrate derivanti dalle misure di eliminazione, riduzione o modifica contenute nella legge di stabilità sono attribuite al Fondo per la riduzione della pressione fiscale. Si tratta, a rigore, piuttosto che di una riduzione della pressione fiscale, di una revisione della stessa secondo finalità di efficienza economica (*revenue review*). E' ovviamente possibile utilizzare detto fondo nell'ambito della stessa legge di stabilità, a partire dalla manovra di bilancio per il triennio 2017-2019. Infatti, le disposizioni del decreto in commento si applicano dal 1° gennaio 2016, a partire dalla procedura di formazione della legge di bilancio relativa al primo esercizio successivo. Resta fermo il diverso utilizzo delle maggiori entrate derivanti dall'eliminazione, riduzione o modifica di spese fiscali previsto da disposizioni di legge vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto (sostanzialmente si tratta delle clausole di salvaguardia ancora attive previste a far data dalla legge 27 dicembre 2013 n.147).

### II.3.2 Il monitoraggio dell'evasione fiscale e contributiva

In materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, lo schema di decreto in esame non abroga le disposizioni sopra richiamate della legge di stabilità per il 2014 ma innova sostanzialmente la disciplina dell'alimentazione del fondo stesso. Innanzitutto, oltre alle maggiori entrate rispetto all'anno precedente, permanenti, e derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale e contributiva, affluiranno al fondo anche quelle ascritte ai risultati di miglioramento dell'adempimento spontaneo dei contribuenti (*tax compliance*).

Nel quadro della procedura di bilancio il Governo è tenuto a redigere annualmente un Rapporto contenente sia i risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione tributaria e contributiva (c.d. *effetto diretto* dell'attività di contrasto all'evasione fiscale), sia - ove possibile - il recupero di gettito attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti (c.d. *effetto indiretto* dell'attività di contrasto all'evasione fiscale). Tale Rapporto fornisce anche indicazioni sulle strategie per il contrasto all'evasione fiscale. Viene abrogato, conseguentemente, il Rapporto previsto ai sensi dell'articolo 2, comma 36.1, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138.

Per redigere il Rapporto ed effettuare la valutazione sui risultati in materia di misure di contrasto all'evasione, il Governo si avvale di una "Relazione annuale sull'economia non osservata e l'evasione fiscale e contributiva" predisposta da una Commissione di esperti, istituita presso il Ministero dell'economia e delle finanze, composta da quindici membri con esperienza nelle materie economiche, statistiche, fiscali, lavoristiche o giuridico-finanziarie.

La Relazione predisposta dalla Commissione produce una stima ufficiale delle entrate sottratte al bilancio pubblico. Per adempiere all'obiettivo di stimare l'ampiezza dell'evasione fiscale e contributiva viene effettuata una misurazione

del divario (*gap*) tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento, ed escludendo gli effetti delle spese fiscali. Il decreto interviene in maniera esplicita a definire i criteri generali che dovranno essere utilizzati dalla Commissione nella redazione della Relazione.

Il decreto indica esplicitamente i criteri generali che la Commissione dovrà utilizzare per la definizione delle metodologie di stima dell'economia non osservata e dell'evasione fiscale e contributiva. Ai fini della misurazione dell'economia non osservata la Commissione deve recepire e commentare le valutazioni effettuate dall'ISTAT sulla base della normativa che disciplina la redazione dei Conti economici nazionali.

La misurazione dell'economia non osservata, per la parte relativa al sommerso economico, è un presupposto basilare per la stima dell'evasione fiscale. Tuttavia, è importante precisare che sebbene il sommerso economico è quella parte di valore aggiunto intenzionalmente non dichiarata al fisco per non adempiere gli obblighi fiscali, il valore aggiunto sommerso non rappresenta compiutamente le basi imponibili non dichiarate. Vi sono comportamenti, infatti, che riducono la base imponibile ma che, per definizione, non sono inclusi nelle stime del valore aggiunto sommerso: si pensi, per esempio, alle deduzioni fiscali fruite in misura non spettante.

L'articolo 2 del decreto definisce una metodologia di misurazione dell'evasione fiscale, riferita a tutti i principali tributi, basata sul confronto tra i dati della contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria. In altre parole, la scelta del legislatore è riconducibile all'idea che una stima robusta dell'evasione fiscale e contributiva sia possibile attraverso una quantificazione del *tax gap*, definito come la differenza tra il gettito effettivo e il gettito teorico o potenziale che si avrebbe in ottemperanza alla legislazione vigente. Tale quantificazione è effettuata attraverso l'utilizzo di una metodologia c.d. *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 data dalla differenza di gettito ottenuto applicando la tassazione prevista dalla legislazione vigente sia alla base imponibile teorica, sia alla base imponibile dichiarata.

L'Agenzia delle entrate ha stimato con questa metodologia il *tax gap* dell'IVA, dell'IRAP, nonché delle imposte dirette, IRES e IRPEF sulle imprese e sul lavoro autonomo<sup>24</sup>. Il Dipartimento delle finanze ha quantificato con la medesima metodologia il *tax gap* relativo alla tassazione immobiliare (IMU), confrontando il gettito teorico derivante dagli archivi catastali e il gettito effettivamente riscosso<sup>25</sup>. Si rinvia al Capitolo III del Rapporto per un'analisi approfondita di queste quantificazioni.

La misurazione del *tax gap* corretta per gli effetti dell'evoluzione del quadro macroeconomico di riferimento sugli aggregati di contabilità nazionale consente la costruzione di un indicatore del mancato adempimento agli obblighi tributari (*tax*

<sup>24</sup> Cfr. MEF, Rapporto sull'evasione fiscale, 2014.

<sup>25</sup> Cfr. Agenzia delle entrate e Dipartimento delle finanze, Gli immobili in Italia 2015, Capitolo VI, Febbraio 2015.

*non compliance*). La misurazione annuale di questo indicatore per le principali imposte consente quindi la valutazione dell'andamento temporale della *tax non compliance*.

Il calcolo degli indicatori di *compliance* rappresenta un avanzamento importante sotto due profili. In primo luogo, gli indicatori di *compliance* sono propedeutici alla determinazione delle risorse derivanti dal miglioramento della *tax compliance*, al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione tra il debito e il PIL, che potranno essere attribuite al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

In secondo luogo, la definizione degli indicatori di *compliance* è connessa all'atto di governo n. 181 in materia di revisione della disciplina dell'organizzazione delle agenzie fiscali che, a decorrere dal 1° gennaio 2016, innova sotto diversi aspetti la materia delle convenzioni sottoscritte annualmente dal Ministro dell'economia e delle finanze e dai Direttori delle agenzie fiscali e della misurazione ed erogazione della quota incentivante destinata al personale. In particolare il provvedimento prevede che, all'esito positivo delle verifiche effettuate dal Dipartimento delle finanze sul maggior gettito incassato con riferimento all'ultimo anno consuntivato, la quota incentivante sia erogata in relazione al raggiungimento degli obiettivi individuati nelle convenzioni verificando anche, sulla base di appropriati strumenti di monitoraggio e riscontro, la quota dello stesso gettito derivante dall'attività volta a promuovere l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali.

Ci sono, tuttavia, molti limiti e problemi, sollevati in letteratura, connessi all'utilizzo dell'indicatore del *tax gap*, che possono raggrupparsi nel seguente modo: *i*) limiti derivanti dalla disponibilità dei dati; *ii*) trasparenza dei dati e indipendenza delle istituzioni che li forniscono; *iii*) potenziali margini di errore con ampi intervalli di confidenza che possono distorcere le conclusioni sul *trend* della *tax compliance*; *iv*) stima *backward-looking*, legato alla circostanza che la stima del *tax gap* è generalmente riferita a esercizi precedenti; *v*) limiti derivanti dall'utilizzo di un unico indicatore di *tax gap* (per esempio il *gap IVA*) che potrebbe condurre a interpretazioni distorte del fenomeno; *vi*) ampi margini di errore nel calcolo dell'indicatore aggregato del *tax gap* (ovvero la somma degli indicatori del *tax gap* per i principali tributi erariali). Ovviamente, la Commissione dovrà entrare nel merito di queste problematiche.

**FOCUS****II.3 La Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva**

Nel prevedere la redazione da parte di una Commissione *ad hoc* della "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" il decreto ha recepito una raccomandazione riportata nel Rapporto finale del gruppo di lavoro sull'"Economia non osservata e flussi finanziari" presieduto dal prof. Giovannini. In particolare il Rapporto sottolineava che una stima di natura "ufficiale" dell'evasione fiscale, basata su metodologie validate scientificamente, sarebbe stata di grande utilità informativa per l'indirizzo delle politiche. Si raccomandava, quindi, di pervenire a una stima ufficiale dell'evasione fiscale e contributiva, da affiancare a quella effettuata dall'ISTAT con riferimento all'economia non osservata e ai risultati ottenuti, in termini di gettito, con l'azione di contrasto. Per assicurare robustezza e credibilità alla stima, si riteneva necessario, ferma restando la responsabilità delle Amministrazioni fiscali, costituire un Comitato scientifico che assista queste ultime nella messa a punto del modello di stima e che garantisca la correttezza e la trasparenza dei metodi utilizzati.

Il Rapporto finale dell'attività del gruppo di lavoro sull'economia non osservata evidenziava



l'importanza di poter disporre di un quadro aggiornato ed esaustivo sui diversi aspetti dell'evasione, nonché seguire l'evoluzione degli interventi di contrasto e dei loro esiti. Poiché l'ISTAT produce regolarmente le stime dell'economia non osservata nell'ambito della produzione corrente dei conti economici nazionali e territoriali, in quella sede si raccomandava che altrettanto avvenisse per ciò che concerne l'evasione fiscale e contributiva attraverso la realizzazione di un Rapporto annuale che documenti, illustri ed aggiorni periodicamente l'andamento dell'economia sommersa, delle attività di contrasto all'evasione nel nostro Paese e l'andamento nel tempo dell'evasione fiscale e contributiva. In particolare, secondo le conclusioni del Rapporto finale del gruppo di lavoro, il Rapporto dovrebbe: *i*) riportare le misurazioni dell'ISTAT sull'economia non osservata, con la massima disaggregazione possibile di carattere territoriale, settoriale e, ove disponibile, dimensionale, date le fonti statistiche e i metodi di stima utilizzabili; *ii*) valutare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva, effettuando una stima "ufficiale" dell'ammontare delle risorse sottratte al bilancio pubblico dall'evasione; *iii*) illustrare le strategie e gli interventi definiti e attuati dall'Amministrazione pubblica per contrastare il fenomeno dell'evasione; *iv*) evidenziare i risultati ottenuti dall'attività di contrasto all'evasione; *v*) individuare le linee di intervento e di prevenzione alla diffusione del fenomeno e di stimolo all'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali.

Si osservava, infine, l'opportunità che il Rapporto potesse sostituire la "Relazione annuale del Ministro sui risultati derivanti dall'attività di contrasto all'evasione". L'articolo 3 della legge delega ha, pertanto, recepito i suggerimenti e le raccomandazioni avanzate in quella sede.

Ai fini della misurazione dell'economia non osservata, la Commissione deve recepire e commentare le valutazioni effettuate dall'ISTAT sulla base della normativa che disciplina la redazione dei conti economici nazionali. Gli schemi e le definizioni del Sistema europeo dei conti (SEC/ESA) impongono infatti di contabilizzare nel PIL anche l'Economia non direttamente osservata (ENO/NOE). Il SEC 95 definisce l'economia non osservata come originata: *i*) dal sommerso economico; *ii*) dalle attività illegali; *iii*) dalla produzione del settore informale; *iv*) dalle inadeguatezze del sistema statistico o sommerso statistico. Con riguardo all'inclusione delle attività illegali, in sede europea si è giunti alla decisione di applicare in maniera omogenea le regole del sistema dei conti, sulla base di specifiche caratteristiche; questo principio era già presente nel SEC 1995 ed è stato riconfermato nel SEC 2010.

A partire da settembre 2014 i dati di contabilità nazionale devono includere nei conti il reddito relativo alle attività di produzione e commercializzazione delle sostanze stupefacenti, all'esercizio della prostituzione e al contrabbando di sigarette e alcol. Si precisa che la distinzione tra economia sommersa e economia illegale, inclusa nel PIL secondo il SEC 2010, è dovuta al fatto che nella prima si stima quella parte di economia legale che sfugge all'osservazione diretta, perché caratterizzata da evasione fiscale o impiego di lavoro irregolare; mentre nella seconda si stima una parte dell'economia illegale vera e propria, perché o caratterizzata dalla produzione o distribuzione di beni e servizi illegali, ovvero proibiti dalla legge (per esempio la droga), ovvero dalla illegale produzione o distribuzione di beni e servizi legali (ossia svolte da operatori non autorizzati, come l'aborto eseguito da medici non autorizzati o il contrabbando di sigarette). La decisione europea ha previsto di includere nel PIL solo l'economia illegale basata sul concetto di "consenso volontario", il quale si esplicita in un mutuo accordo tra i soggetti coinvolti nella transazione, escludendo viceversa l'economia criminale basata su atti non consensuali.

La misurazione dell'economia non osservata, per la parte relativa al sommerso economico, è un presupposto basilare per la stima dell'evasione fiscale. Le esperienze internazionali evidenziano due metodologie per la stima del *tax gap*. In primo luogo, la metodologia di calcolo dell'imposta evasa cosiddetta *top-down* si basa sul confronto tra dati fiscali ed un corrispondente indicatore aggregato o macroeconomico (in generale rappresentato dai flussi di contabilità nazionale) che incorpora al suo interno una stima dell'economia non osservata, opportunamente selezionati al fine di costruire una base imponibile teorica esauriente, ovvero onnicomprensiva, con la quale confrontare la base dichiarata dall'universo dei contribuenti. Il metodo *top-down* trova prevalentemente applicazione nella quantificazione del *tax gap* delle imposte indirette (IVA, accise, ecc.). In secondo luogo, il

metodo *bottom-up* si basa su fonti informative di origine interna alle amministrazioni stesse, come, per esempio, indagini statistiche o programmi di verifica o accertamento casuale (*random audit*), che possono essere usati anche per sviluppare una stima dell'indice di accuratezza delle dichiarazioni e dei profili di rischio. Tale metodologia risulta la più robusta per la stima dell'evasione delle imposte dirette; tuttavia, i *random audits* implicano una costosa allocazione delle risorse preposte alle verifiche che potrebbero alternativamente essere impiegate nei casi di maggior rischio.

Esiste una differenza non trascurabile tra il concetto di *tax gap* e quello di evasione fiscale essenzialmente riconducibile alla circostanza che il *tax gap* non si identifica solo con il gettito intenzionalmente evaso. La base imponibile non dichiarata, calcolata come differenza tra la base imponibile teorica e quella dichiarata, infatti non coincide con la base imponibile intenzionalmente evasa. In particolare, forme di sottrazione di risorse al fisco non ascrivibili all'evasione intenzionale sono: *i*) meri errori di calcolo e di interpretazione delle norme; *ii*) mancati versamenti dovuti a crisi di liquidità.

Per cogliere al meglio la differenza tra *tax gap* ed evasione fiscale, il decreto prevede che siano misurate 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 attribuibili all'evasione, valutate sottraendo le minori entrate ascrivibili alle spese fiscali 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.

### II.3.3 Il Fondo per la riduzione della pressione fiscale secondo lo schema di decreto attuativo della legge delega fiscale

Ai fini di una valutazione complessiva dello schema di decreto, si devono, inoltre, tenere in considerazione le importanti innovazioni rispetto alle modalità attuali di alimentazione del Fondo per la riduzione della pressione fiscale. Sotto il profilo metodologico, e in linea con la letteratura di riferimento (OCSE, FMI, Commissione Europea, HMRC, IRS) lo schema di decreto introduce elementi di novità nella definizione del recupero di efficienza (*efficiency*) del sistema fiscale distinguendo tra il recupero di gettito derivante dalla limitazione del *policy gap*, ovvero dell'erosione fiscale (articolo 1), e quello derivante dalla riduzione del *compliance gap*, ovvero dell'evasione fiscale e contributiva (articolo 2).

In questo modo, le maggiori risorse derivanti sia dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva, nonché dal miglioramento della *tax compliance*, sia della riduzione dell'erosione fiscale, devono essere attribuite, al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il PIL, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

Operando questa distinzione e costruendo appositi indicatori di performance, per definire il *compliance gap* e il *policy gap*, si afferma per la prima volta il principio che ai contribuenti saranno restituite (attraverso le modalità previste dall'alimentazione e utilizzo delle risorse del fondo) sia le risorse derivanti dalla razionalizzazione del sistema fiscale (misurata dagli indicatori di riduzione del *policy gap*) sia quelle derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale e contributiva e dal miglioramento della *tax compliance* (misurata dagli indicatori di *compliance gap*).

Gli indicatori di *performance* (*revenue performance*) ed efficienza (*efficiency*) si possono sintetizzare con la seguente espressione:

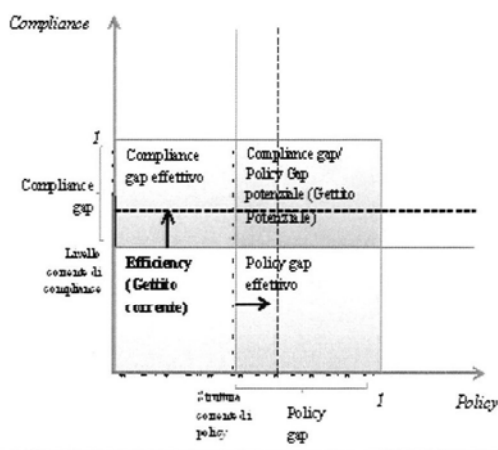
$$\text{Efficiency} = (1 - \text{Policy Gap}) \cdot (1 - \text{Compliance Gap})$$

In altre parole, in un approccio onnicomprensivo (*holistic approach*) l'efficienza del sistema fiscale è determinato dagli: *i*) effetti derivanti dalle scelte di policy che determinano una riduzione del gettito, come le spese fiscali (*policy gap*); *ii*) effetti derivanti dall'adempimento spontaneo dei contribuenti alle norme fiscali (*compliance gap*). Chiaramente, secondo questa logica il *tax gap* coincide con il *compliance gap*; invece, il *policy gap* include, usualmente, quanto è dovuto a forme di esenzione (*exemptions*) e quanto è dovuto a forme di differenziazione di aliquote (*rate differentiations*).

Occorre evidenziare che un miglioramento della *performance* del sistema fiscale, attraverso la riduzione del *policy gap* e del *compliance gap*, implica inevitabilmente, senza una compensazione in termini di riduzione della pressione fiscale, un incremento del gettito.

Nella Figura II.1 si pone pari a 1 il livello massimo di *compliance* (ovvero assenza di evasione) e di *policy* (ovvero assenza di spese fiscali); si mostra che un incremento della *compliance* e una riduzione delle spese fiscali (indicato dalle frecce in Figura II.1) implicano non solo il recupero dei correnti livelli di *policy gap* e *compliance gap* (dato dall'area grigia), ma anche dell'efficienza piena, attraverso il progressivo recupero dell'intero gettito potenziale (l'area rossa), con un notevole aumento della pressione fiscale. Per consentire la neutralità del gettito, dato il recupero di efficienza, è necessario destinare alla riduzione della pressione fiscale le maggiori risorse ottenute.

**FIGURA II.1: COMPLIANCE GAP, POLICY GAP E EFFICIENCY**





### III. LA STIMA E IL MONITORAGGIO DELL'EVASIONE FISCALE

#### III.1 INTRODUZIONE

Le stime del *sommerso economico* elaborate e diffuse dall'ISTAT non consentono di quantificare il *gap* del gettito derivante dal non completo adempimento degli obblighi fiscali.

A livello internazionale<sup>26</sup>, esistono metodologie che consentono di costruire stime complessive del *tax gap*, come somma dei *gap* riferibili ai singoli tributi; ciò consente di indagare i differenti meccanismi evasivi collegati a ciascun tributo, nonché le caratteristiche dei soggetti passivi impegnati nel versamento dell'imposta.

La misura del *tax gap* si fonda sulla differenza tra le basi imponibili potenziali, desunte dagli aggregati di contabilità nazionale, e le basi imponibili dichiarate. Da entrambi le basi si calcolano le corrispondenti imposte rispettivamente potenziali ed effettive. La differenza tra imposta potenziale ed imposta effettiva rappresenta il *tax gap*. Se il *tax gap* intende fornire una stima dell'evasione, cioè della differenza tra i tributi che lo Stato effettivamente incassa e quello che avrebbe dovuto incassare nel caso di perfetto adempimento fiscale, occorre depurare sia le basi imponibili potenziali sia le corrispondenti imposte dagli effetti delle misure di esenzione, agevolazione e riduzione delle imposte (cosiddette *tax expenditures*) che riducono legalmente il gettito potenziale. Il *tax gap* così misurato rappresenta, comunque, un concetto più ampio rispetto a quello di evasione fiscale, poiché include non solo le somme intenzionalmente occultate al fisco (cioè l'evasione in senso stretto) ma anche quelle non dichiarate a seguito di errori nella compilazione della dichiarazione o per illiquidità dei contribuenti. L'entità del *tax gap* fornisce una misura della *non compliance* fiscale.

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

Mutuando le esperienze maturate dalle migliori pratiche internazionali, l'Amministrazione fiscale italiana ha iniziato ad approntare una stima del *tax gap* che include le maggiori imposte: IRES, IRPEF da imprese e lavoro autonomo, IVA, IRAP e IMU. Una versione preliminare di tali stime è stata già presentata

<sup>26</sup> Australian Taxation Office, (2012), Danish Tax and Customs Administration, (2006), European Commission (2011), HM Revenue & Customs (2010), IRS (2012), Swedish National Tax Agency (2008).

nell'Allegato II della Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2013.

Il Capitolo è così articolato: nel Paragrafo III.2 si illustrano i principali risultati ottenuti dalla stima del *tax gap* e aggiornati al 2013; la sezione successiva è dedicata ai confronti internazionali limitatamente al *gap* relativo all'IVA; nell'ultima parte si illustrano dei metodi per verificare l'impatto dei principali strumenti di *policy* sulla dinamica della *compliance*.

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

### III.2 LA MISURAZIONE DEL TAX GAP

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

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

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

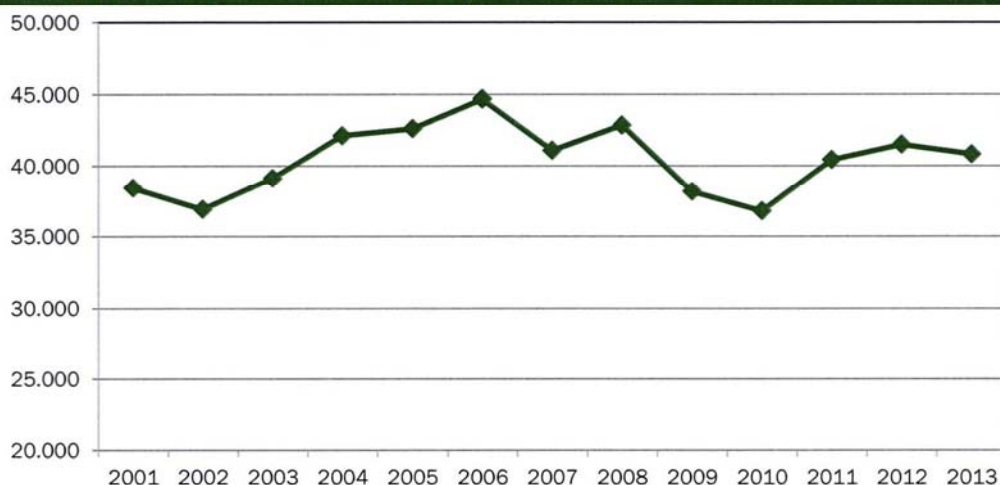
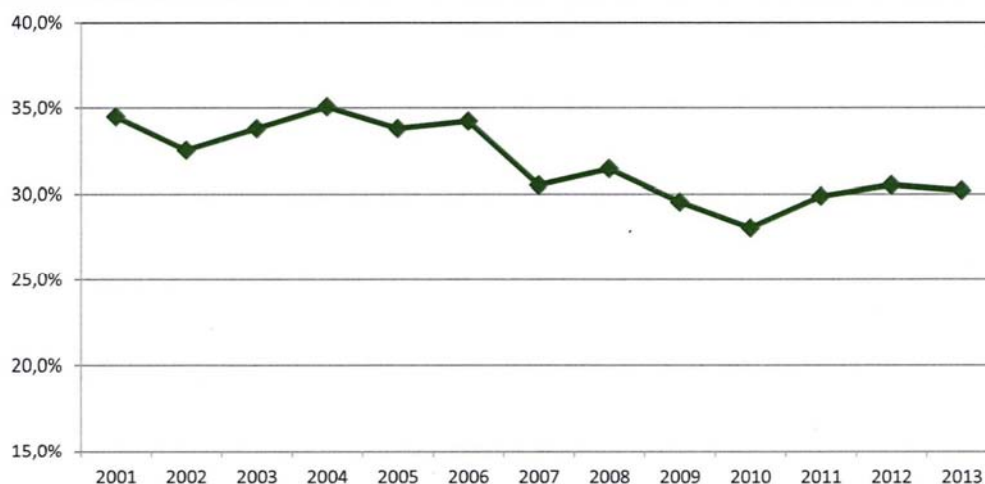
#### III.2.1 Il *tax gap* IVA

La Figura III.1 mostra la serie storica dei livelli del *gap* IVA nel periodo 2001-2013. I suoi valori oscillano in un intervallo compreso tra i 35 e i 45 miliardi di euro.

Per valutare meglio la dimensione del fenomeno, l'imposta sottratta agli obblighi fiscali è messa in relazione con quella potenziale (Figura III.2), ovvero l'imposta che si incasserebbe teoricamente nel caso di perfetto adempimento agli obblighi fiscali. Tale indicatore esprime la propensione alla *non compliance*. Data la sua entità, plausibili ipotesi di ridimensionamento dell'indicatore sono valutabili nel medio periodo nel tentativo di allinearsi alla media dei Paesi europei, che oscilla intorno al 15 per cento (v. Paragrafo III.3).

La dinamica dell'indicatore mostrata nella Figura III.2 esprime un chiaro andamento ciclico e una tendenza decrescente. La propensione presenta punti di minimo relativo negli anni, 2002 e 2007, e il minimo assoluto nel 2010, mentre il massimo assoluto della serie si colloca nel 2004.

Nel decennio osservato sono evidenti due sotto-periodi: il primo, dal 2000 al 2006, mostra un tasso medio sistematicamente superiore al 32 per cento ed il secondo, dal 2007 al 2013, caratterizzato da tassi medi sensibilmente più bassi, intorno al 30 per cento.

**FIGURA III.1: AMMONTARE ASSOLUTO DEL GAP IVA****FIGURA III.2: VALORE DEL GAP IVA RAPPORTATO ALL'IVA POTENZIALE (propensione al gap)**

La forte contrazione della propensione al *gap* nel 2010 è dovuta principalmente alla norma sulle compensazioni<sup>27</sup> che ha determinato una loro riduzione rispetto ai livelli del 2009 e un rallentamento della loro dinamica negli anni successivi.

<sup>27</sup> Decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito in legge 3 agosto 2009, n. 102, in vigore dal 1° gennaio 2010.

Nel biennio successivo, la propensione al *gap* aumenta lievemente: nel 2012 si ritorna ai livelli del 2007, di poco superiori al 30 per cento. Le stime ancora non del tutto definitive del 2013 segnalano una sostanziale stabilità dell'indicatore, pur manifestando una lieve riduzione rispetto all'anno precedente.<sup>28</sup>

**FOCUS****III.1 La metodologia di calcolo per il *gap* IVA**

Il *gap* IVA<sup>29</sup> è stimato mediante una metodologia di tipo *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 poggiano le elaborazioni possono essere provvisorie o parziali soprattutto rispetto alle ultime annualità; le stime, quindi, vengono revisionate a seguito di eventuali aggiornamenti dei dati sottostanti.

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

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

Il *gettito* IVA è al lordo delle rettifiche indotte dai rimborsi e dalle compensazioni. Tenendo conto di queste correzioni e dell'aggiustamento dovuto allo slittamento tra momento giuridico e quello economico dell'imposta, si giunge all'IVA di competenza economica (colonna 2)<sup>30</sup>.

Con il termine *stock* di crediti (colonna 3) si definisce l'ammontare di crediti da utilizzare nell'anno di imposta successivo a quello della dichiarazione, indicato dai contribuenti nell'apposita riga del quadro IVA. La variazione dello *stock*, quindi, misura il credito IVA che si è generato nell'anno al netto di quanto è stato richiesto in rimborso e compensazione. Per avere una rappresentazione dell'IVA effettiva di competenza (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* (colonna 4).

Dai flussi IVA si ottiene la base imponibile dichiarata dai contribuenti applicando una opportuna aliquota desunta dalle dichiarazioni fiscali.

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

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

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

Per avere una misura più accurata dell'impatto che ha il *gap* sui flussi di finanza pubblica, lo stesso può essere misurato in termini di imposta. Applicando alla BIT le aliquote di legge è possibile calcolare l'imposta potenziale generata dal sistema (IVAT). Sottraendo a quest'ultima l'IVAEC è agevole quantificare l'ammancio per le casse dello Stato, cioè l'IVA

<sup>28</sup> Per le differenze metodologiche a livello internazionale si veda il Paragrafo III.3.

<sup>29</sup> Per approfondimenti si rimanda a D'Agosto et al. (2013, 2014).

<sup>30</sup> La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95.



non versata (IVANV). Coerentemente con la base anche IVANV ha un limite inferiore ed uno superiore riflesso delle ipotesi che l'evasione avvenga con consenso o senza consenso. Rapportando IVANV ad IVAT si ottiene un indicatore di compliance relativo all'imposta. Per semplicità di lettura nel testo i dati del gap IVA illustrati sono la media dei valori con consenso e senza consenso.

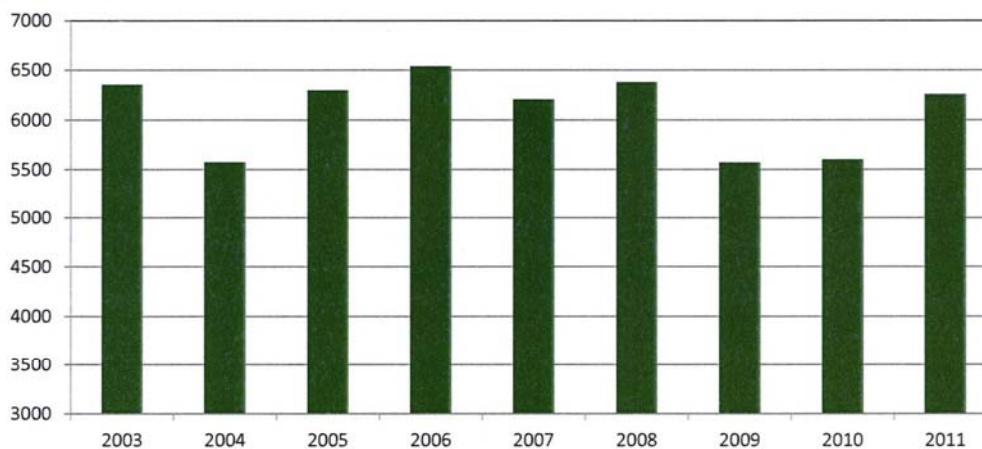
**FLUSSI CHE CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL GETTITO IVA DI COMPETENZA. ANNI 2001-2013 (milioni di euro)**

Anni	IVA lorda (1)	IVA competenza economica (2)	Stock crediti (3)	Variaz. stock crediti (4)	IVA effettiva competenza (5)
2001	91.966	76.822	28.530	3.954	72.867
2002	95.515	79.648	31.788	3.258	76.390
2003	98.864	78.906	34.194	2.406	76.500
2004	101.710	81.282	37.530	3.336	77.946
2005	106.179	84.767	38.962	1.432	83.335
2006	115.477	91.244	44.451	5.489	85.755
2007	120.703	94.125	45.202	751	93.374
2008	119.472	92.281	44.249	-956	93.237
2009	111.094	84.649	37.978	-6.268	90.917
2010	115.506	95.184	38.884	906	94.278
2011	117.459	95.642	39.782	898	94.744
2012	115.228	92.610	38.083	-1.699	94.309
2013	112.134	90.590	34.482	-3.601	94.191

Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate

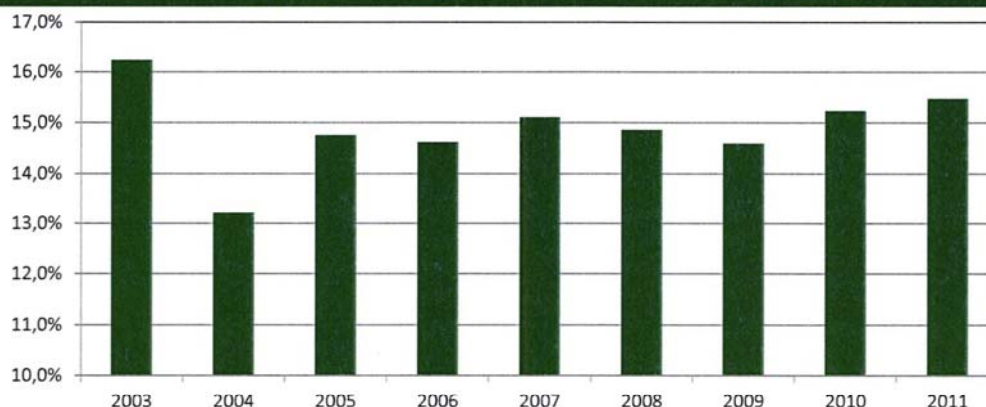
Per l'IVA è possibile derivare una misura di quella parte di *gap* non direttamente ascrivibile alla componente intenzionale (evasione), ma riconducibile, principalmente, ad errori nell'interpretazione delle norme o a carenze di liquidità (contribuenti che dichiarano di dover pagare l'imposta ma non effettuano il versamento). Tale informazione si desume dagli esiti dei controlli automatici, art. 54 bis del D.P.R. 633/72, i cui dati relativi agli ultimi anni disponibili (2003-2011) sono illustrati nella Figura III.3.

**FIGURA III.3: ANDAMENTO DEI MANCATI VERSAMENTI (DERIVANTI DAI CONTROLLI ART. 54 BIS DEL D.P.R. 633/72). ANNI 2003-2011**



E' interessante osservare che il loro valore medio annuale è di circa 6 miliardi di euro. Se rapportiamo il valore dei mancati versamenti al rispettivo *tax gap* annuale (v. Figura III.4), emerge che questa componente rappresenta una quota che oscilla tra il 13 per cento e il 16 per cento del totale. Se si escludono gli anni 2003-2004, l'incidenza è sufficientemente stabile, intorno ad un valore medio pari a 14,8 per cento. Nelle ultime due annualità disponibili si rileva un lieve incremento della loro quota che passa dal 15,2 per cento del 2010 a circa il 15,5 per cento nel 2011.

**FIGURA III.4: INCIDENZA DEI MANCATI VERSAMENTI SUL TAX GAP. ANNI 2003-2011.**



Dai dati dell'IVA è possibile trarre una misura più tempestiva della *compliance* rispetto all'indicatore evidenziato in precedenza, ancorché approssimata, avvalendosi di alcune informazioni congiunturali. La misura individuata è ottenuta rapportando la variazione tendenziale del gettito IVA con l'analogha variazione delle risorse interne e viene definita elasticità.

### FOCUS

#### III.2 L'elasticità del gettito IVA rispetto alle risorse interne

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

L'elasticità rappresenta una proxy della dinamica della *compliance* se l'indicatore di riferimento non è distorto dal fenomeno dell'evasione. Per soddisfare tale ipotesi l'indicatore di riferimento utilizzato è rappresentato dalle risorse interne, calcolate utilizzando i dati della contabilità nazionale trimestrale. Le risorse interne sono pari a:

$$\text{PIL} + \text{importazioni} - \text{esportazioni} - \text{variazione delle scorte}$$

Al fine di non incorrere in una sovrastima della *compliance*, tutta la serie del gettito lordo IVA è stata ricalcolata secondo le aliquote vigenti al I trimestre 2015. Nella Tabella III.1 sono riportate le dinamiche osservate e corrette delle componenti interna e da importazioni dell'IVA lorda dal I trimestre 2014 al I trimestre 2015<sup>31</sup> da cui si evincono gli effetti sul gettito delle modifiche intervenute nelle aliquote.

**TABELLA III.1: VARIAZIONI TENDENZIALI DEL GETTITO IVA DA ADEMPIMENTO SPONTANEO IN ITALIA NEL PERIODO 2014-2015 OSSERVATO E RICACOLATO SECONDO LE ALIQUOTE VIGENTI AL I 2015 (%)**

Tipologia gettito	Trim.	2014 osservato	2014 corretto	Effetto aumento aliquota ordinaria	2015 osservato	2015 corretto	Effetto aumento aliquota ordinaria
IVA SCAMBI INTERNI	I	7,4	3,7	-3,3	0,2	0,2	
	II	2,4	-1,2	-3,6			
	III	2,5	-1,0	-3,5			
	IV	-1,7	-1,7				
	TOT.	1,9	-0,5	-2,4			
IVA IMPORTAZIONI	I	-4,3	-7,7	-3,4	-2,3	-2,3	
	II	-9,8	-13,0	-3,2			
	III	8,0	4,3	-3,7			
	IV	1,5	1,5				
	TOT.	-1,0	-3,4	-2,4			
IVA ORDINARIA GESTIONE	I	6,2	2,5	-3,7	0,0	0,0	
	II	0,9	-2,6	-3,5			
	III	3,2	-0,4	-3,6			
	IV	-1,4	-1,4				
	TOT.	1,6	-0,8	-2,4			

Il gettito IVA considerato nell'elasticità è al netto dei rimborsi e delle compensazioni che i contribuenti possono operare in corso d'anno, oltre che della variazione dello *stock* di crediti<sup>32</sup>. Nella Figura III.5 vengono mostrati i valori che l'elasticità assume a partire dal I trimestre 2009 al I trimestre 2015. Tale misura, ancorché parziale rispetto alla stima del *gap* illustrata in precedenza, restituisce una indicazione preliminare sulla dinamica della *compliance* nel 2014 e nel primo trimestre del 2015, oltre a consentire di svolgere considerazioni sulle dinamiche trimestrali.

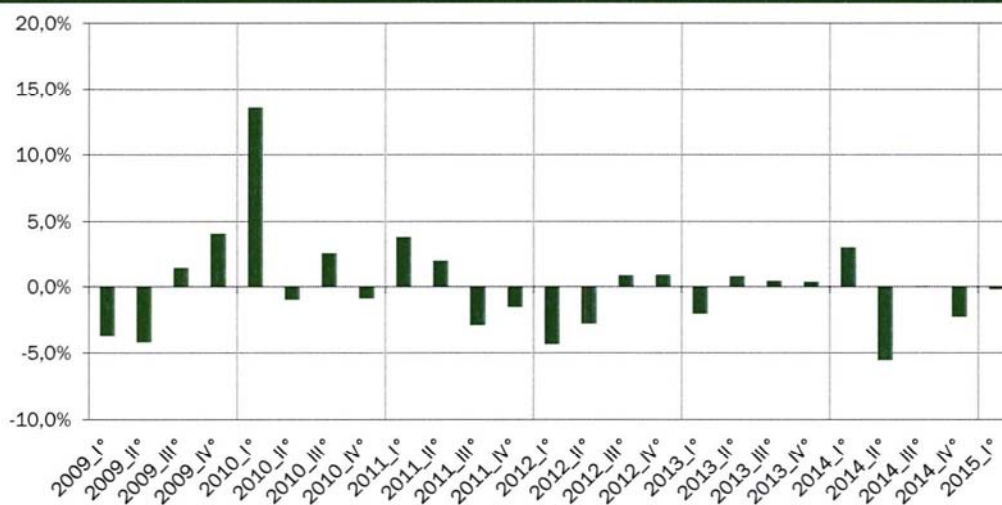
La Figura III.5 mostra che il 2014 potrà essere complessivamente caratterizzato da una perdita di *compliance*. L'andamento positivo del primo trimestre, sostenuto dallo spostamento di una parte del gettito di competenza del 2013 a causa dell'introduzione dell'IVA di cassa, è, infatti, più che compensato dalle contrazioni del secondo e del quarto trimestre. Occorre ricordare la provvisorietà della stima dell'ultimo anno che sconta l'indisponibilità del dato dello *stock* di crediti che i contribuenti riportano all'anno successivo (v. tabella

<sup>31</sup> Si ricorda che a partire dal 16 settembre 2011 l'aliquota ordinaria è passata dal 20 per cento al 21 per cento, successivamente (1 ottobre 2013) la stessa è passata dal 21 per cento al 22 per cento.

<sup>32</sup> Per tutto il 2014 e per il primo trimestre 2015 il dato relativo allo *stock* dei crediti IVA è stimato.

nel Focus III.1). Questa grandezza si è sensibilmente contratta nei due precedenti anni di crisi, 2012 e 2013, condizionando sensibilmente l'andamento dell'elasticità dell'IVA. Qualora un analogo comportamento si registrasse anche per il 2014 allora vorrebbe dire che la flessione del gettito evidenziato in Tabella III.1 si compenserebbe in parte, o tutto, dal fatto che i contribuenti si siano portati in detrazione l'IVA a credito degli anni precedenti.

**FIGURA III.5: ELASTICITA' DEL GETTITO IVA DA ORDINARIA GESTIONE\* RISPETTO ALLE RISORSE INTERNE\*\* - PERIODO 2009-2015**



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

\*\* Le risorse interne sono pari a PIL + importazioni - esportazioni - variazione delle scorte.

### III.2.2 Il tax gap complessivo (IVA, IRAP, IRES e IRPEF) calcolato con il metodo top down

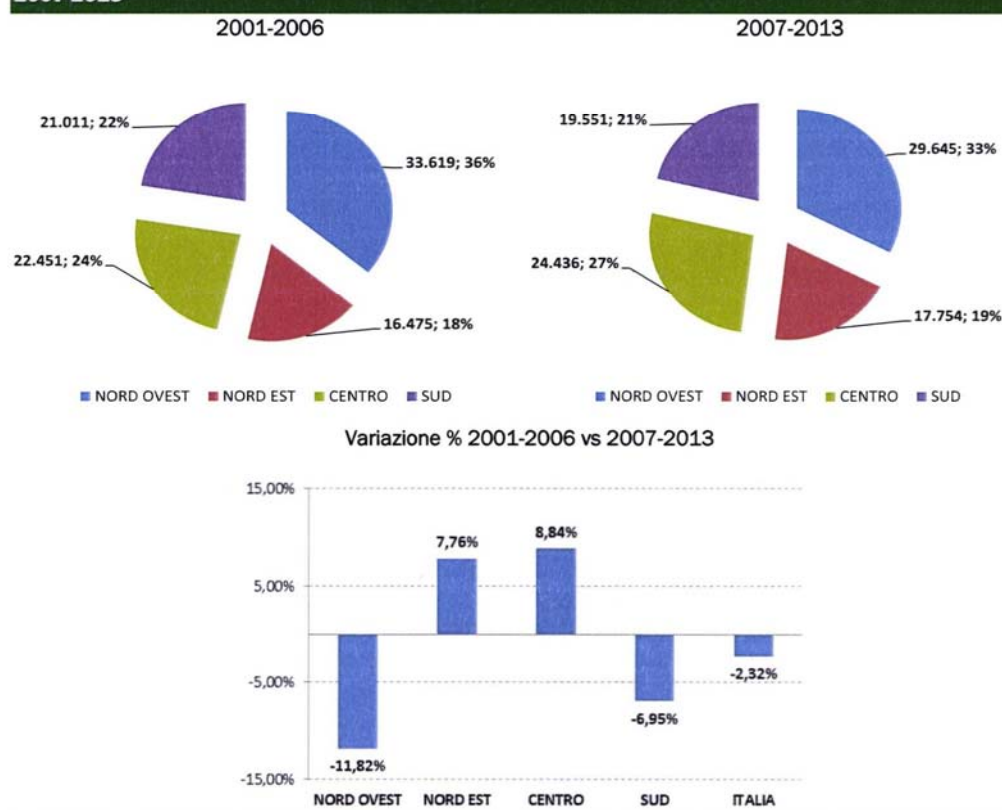
Nella Figura III.6 è illustrato l'ammontare assoluto del tax gap relativo a IVA, IRES, IRPEF sulle imprese e sul lavoro autonomo e IRAP, calcolato come media di due periodi: 2001-2006 e 2007-2013. Tra i due periodi considerati si è registrato un decremento pari al 2,32 per cento, che ha fatto attestare il valore delle imposte sottratte a tassazione, nella media degli anni 2007-2013, a circa 91,4 miliardi di euro.

Più interessante è osservare come tale ammontare si ripartisca tra le diverse aree geografiche del Paese. Per i dati più recenti, sempre dalla Figura III.6, si osserva che il tax gap ammonta a circa: 47,4 miliardi al Nord (pari al 54 per cento del totale, rispettivamente 29,6 miliardi al Nord-Ovest e 17,8 al Nord-Est), 24,4 miliardi al Centro (27 per cento) e 19,5 miliardi al Sud (21 per cento).

Tale ripartizione è influenzata anche dalla distribuzione territoriale del reddito nazionale, e, a parità di altre condizioni, tende a concentrarsi maggiormente nella aree del Nord dove si colloca anche la quota maggiore di valore aggiunto prodotto dal Paese. Il PIL, al netto del settore pubblico, infatti, si distribuisce per il 56 per cento al Nord, rispettivamente 33 per cento al Nord-Ovest e 23 per cento al Nord-Est.

Le aree geografiche non hanno contribuito in modo omogeneo alla variazione del *gap*, infatti, al Nord-Ovest si è registrata la contrazione maggiore (11,8 per cento) associata ad una decrescita del Sud (7 per cento circa). A queste si contrappone una crescita sia nel Nord-Est sia nel Centro (rispettivamente 7,8 per cento e 8,8 per cento).

**FIGURA III.6: TAX GAP IVA, IRES, IRPEF IMPRESE-LAVORO AUTONOMO E IRAP: VALORI ASSOLUTI, COMPOSIZIONE PERCENTUALE E VARIAZIONI PERCENTUALI PER MACROAREE. PERIODI 2001-2006 E 2007-2013**



La Tabella III.2 illustra la scomposizione del *tax gap* per macro tipologie di imposte. Nella media dell'ultimo periodo si osserva che le mancate entrate per il 48 per cento circa sono relative a IRES e IRPEF imprese-lavoro autonomo (pari a circa 44 miliardi) e per il 44 per cento all'IVA (circa 40 miliardi). Il *tax gap* dell'IRAP si attesta su un valore di 7 miliardi, anche in virtù del minore gettito imponibile potenziale.

**TABELLA III.2: DISAGGREGAZIONE DEL TAX GAP PER MACRO TIPOLOGIE DI IMPOSTE PERIODI 2001-2006 E 2007-2013**

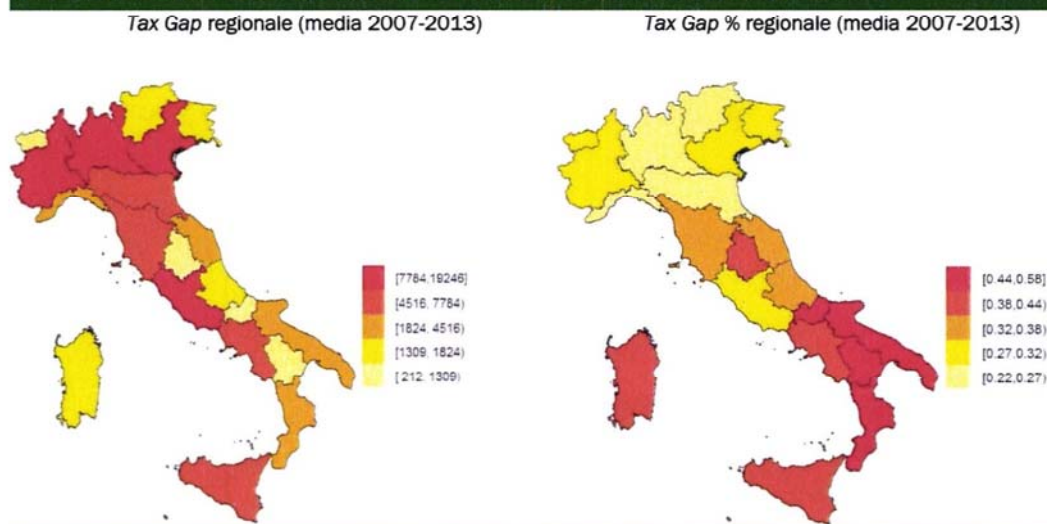
Tax Gap Imposta	Media 2001-2006	Media 2007-2013
IVA	40.661	40.251
IRPEF+IRES	45.253	43.928
IRAP	7.642	7.207
<b>Totale</b>	<b>93.556</b>	<b>91.386</b>
Totale/PIL netto PA	7,6%	6,6%

La dinamica del *tax gap* è influenzata anche dall'andamento economico generale. Per sterilizzare tale effetto, nella Tabella III.2, il totale del *gap*, al netto della branca della Pubblica amministrazione, è stato rapportato al PIL. Anche in questo caso si registra una contrazione: infatti, tale percentuale passa dal 7,6 per cento, degli anni 2001-2006, al 6,6 per cento, dell'ultimo sottoperiodo.

La Figura III.7 riporta, sempre con riferimento al periodo 2007-2013, il confronto tra i valori medi del *tax gap* regionale e quelli della propensione regionale (*Tax Gap %*) all'evasione. La propensione media regionale viene calcolata, per ciascuna regione, come rapporto tra il *tax gap* medio del periodo e il gettito potenziale (*GPot*) medio del periodo:

$$E(\text{Tax Gap}\%)_i = \frac{E(\text{Tax Gap})_i}{E(\text{GPot})_i}$$

**FIGURA III.7: TAX GAP E TAX GAP % IVA, IRPEF, IRES E IRAP - DISTRIBUZIONI REGIONALI**



La distribuzione regionale del *tax gap*, sia in valori assoluti che in intensità, si presenta fortemente eterogenea. In particolare, in termini di valori assoluti la distribuzione conferma le impressioni già emerse dall'analisi per macroaree cioè che valori più elevati di *evasione* si attestano nelle regioni settentrionali; in termini di propensione all'*evasione* emergono risultati opposti. Le regioni meridionali, infatti, manifestano livelli più elevati di intensità di *evasione* che in alcuni casi sfiora il 60 per cento (60 centesimi di gettito evaso per ogni euro regolarmente versato).

## FOCUS

**III. 3 La metodologia di calcolo per il *gap* di IRES, IRPEF lavoro autonomo e IRAP**

Il *gap* nelle principali imposte, illustrato nei Paragrafi III.2.1 e III.2.2, è dato dalla somma di IVA, IRAP, IRES e IRPEF da impresa e lavoro autonomo. Gli aspetti metodologici relativi all'IVA sono stati esposti nel Focus III.1. In questo focus si illustrerà la metodologia seguita per IRAP, IRES e IRPEF da impresa e lavoro autonomo.

**Metodologia per stimare il *gap* IRAP**

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

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

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

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

La metodologia di calcolo del *gap* è di tipo *top-down*<sup>33</sup> e si basa sul confronto tra dati fiscali e un corrispondente indicatore macro (sintesi dei flussi di contabilità nazionale) che incorpora al suo interno una stima dell'economia sommersa<sup>34</sup>, al fine di costruire una base imponibile *teorica* esauriente, comprensiva cioè di evasione, con la quale confrontare la base dichiarata dall'universo dei contribuenti.

Più specificamente, la base IRAP desunta dalle dichiarazioni (BIRAP) è messa a confronto con il valore aggiunto di contabilità nazionale al costo dei fattori, che, analogamente a quanto accade per la BIRAP, esclude le imposte (sulla produzione e sui prodotti) e include i contributi (alla produzione e ai prodotti)<sup>35</sup>. Per effettuare tale confronto è necessario armonizzare le due grandezze dal punto di vista delle definizioni e delle classificazioni adottate, in modo tale che la discrepanza risultante sia attribuibile unicamente alla base IRAP non dichiarata. Tale fase è rappresentata dal legame tra dati di contabilità nazionale e norme fiscali illustrato nella figura seguente<sup>36</sup>.

<sup>33</sup> Per la descrizione della metodologia si rimanda a Braiotta et al. (2015).

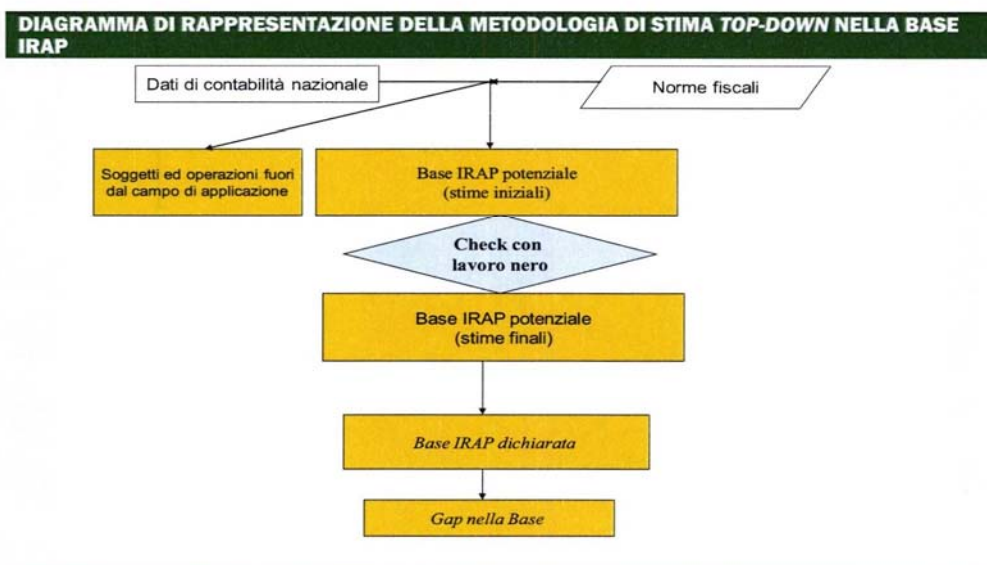
<sup>34</sup> Cfr. ISTAT (2010).

<sup>35</sup> I contributi alla produzione sono quelli che le unità di produzione residenti percepiscono a motivo dell'esercizio dell'attività di produzione. Le imposte sulla produzione e sulle importazioni sono prelievi obbligatori unilaterali, in denaro o natura, operati dalle AP o dalle istituzioni dell'UE su produzione e importazioni di beni e servizi, sull'utilizzazione del lavoro, sulla proprietà o sull'utilizzo di terreni, fabbricati o altri beni impiegati nell'attività di produzione. Tali imposte sono dovute indipendentemente dal conseguimento di profitti. Si distinguono in imposte sui prodotti e imposte sulla produzione.

<sup>36</sup> In una prima fase gli interventi di armonizzazione sono finalizzati ad escludere dai dati ISTAT i soggetti e le operazioni esclusi dal campo di applicazione del tributo (in particolare il regime dei contribuenti minimi e la stabile organizzazione); poiché tali soggetti non sono tenuti al pagamento dell'imposta si è provveduto a 'sfilare' una stima della quota di valore aggiunto di contabilità nazionale ad essi riconducibile.

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

- ammortamenti: essi sono inclusi nel dato di contabilità nazionale, mentre la base imponibile fiscale è considerata al netto di questi ultimi. Per rendere i due aggregati confrontabili, il dato degli ammortamenti fiscali è stato pertanto aggiunto alla BIRAP dando luogo ad un nuovo aggregato omogeneo a quello di contabilità che definiamo BID;
- servizi domestici presso le famiglie e le convivenze: si decurta il valore aggiunto di tale branca di attività dal valore aggiunto complessivo ISTAT, poiché le famiglie non sono soggette all'IRAP;
- gruppi di interesse europeo (GEIE): per conformità con il dato di contabilità nazionale, si aggiungono questi ultimi, con sede in Italia, ai soggetti IRAP;



Un aspetto particolare riguarda la differenza tra l'unità elementare di analisi adottata dal fisco e quella di contabilità nazionale. Il valore aggiunto ISTAT, infatti, è calcolato per unità di attività economica (UAE), mentre la BIRAP è dichiarata per impresa. Secondo il SEC95, l'UAE raggruppa tutte le parti di un'impresa che concorrono all'esercizio di un'attività economica. Se, pertanto, l'attività produttiva di un'impresa è classificabile in un'unica attività economica la definizione di impresa e di UAE coincidono; se ciò non accade, ai fini fiscali l'impresa si classifica nella branca di attività economica "prevalente", mentre in Contabilità Nazionale è suddivisa in più settori di attività<sup>37</sup>.

Questo problema di classificazione non ha alcun impatto sulla quantificazione del *gap* dell'intera economia, ma può distorcere le stime del *gap* degli specifici settori di attività economica da cui essa è costituita. Per ovviare a tale distorsione è stato necessario predisporre una matrice di transizione (basata sui dati delle indagini condotte dall'ISTAT sulle imprese) per riportare la produzione delle UAE all'impresa a cui esse appartengono<sup>38</sup>.

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

- lavoro interinale: la normativa stabilisce che il costo attribuibile ad esso sia deducibile per il distaccante (impresa che offre lavoratori interinali) e soggetto a tassazione per il distaccatario (imprese che impiegano lavoratori interinali). In contabilità nazionale le imprese che offrono lavoro interinale si registrano nella branca dei "servizi alle imprese",

• agricoltura: si escludono dal dato ISTAT i soggetti con volume d'affari non superiore a 7 mila euro in regime di esonero IVA;

• interessi passivi: è stata esclusa dalla produzione netta IRAP la differenza tra gli interessi attivi e gli interessi passivi delle banche;

• premi supplementari delle assicurazioni: in contabilità nazionale essi costituiscono una posta che appartiene alle componenti positive per le imprese di assicurazione ed alle componenti negative per gli altri soggetti economici. Poiché essi non rilevano ai fini dell'IRAP, il valore aggiunto ISTAT è stato corretto;

• diritti d'autore: essi sono deducibili ai fini IRAP, mentre sono presenti in contabilità nazionale; è stato, pertanto, necessario escluderli da questi ultimi;

• prospezioni minerarie: sotto il profilo della contabilità nazionale sono considerate spese di investimento, a differenza di quanto accade per la determinazione della BIRAP, dove sono incluse tra le voci di costo. Per rendere omogenee le due basi di dati si è reso necessario escludere dal dato del valore aggiunto ISTAT tale voce.

<sup>37</sup> L'esempio tipo è quello di una impresa informatica che produce *hardware* e *software*. Se l'attività prevalente è quella di produzione dell'*hardware*, ai fini fiscali si classifica nel settore industriale, mentre la contabilità nazionale ne alloca una parte all'industria ed un'altra ai servizi (DUE UAE). Il calcolo delle unità locali si effettua a livello di singolo stabilimento produttivo, in questo caso si parla di unità di attività economiche locali (UAEL).

<sup>38</sup> Per maggiori dettagli si veda Pisani e Polito (2006).



determinando una sovrastima, in termini di valore, rispetto all'analogha branca desunta dalle dichiarazioni; al fine di evitare questa distorsione tra branche si procede quindi ad una riallocazione tra le stesse;

- autoproduttori di energia: l'ISTAT include gli autoproduttori di energia elettrica all'interno del settore energetico ed invece in base alla normativa fiscale l'attività di autoproduzione è inclusa nella branca in cui è compresa l'attività prevalente dell'impresa considerata. Si è quindi provveduto a scorporare dalla base IRAP costituita dagli autoproduttori la quota relativa alla produzione di energia elettrica per poi addizionala al valore dichiarato della branca "produzione e distribuzione dell'energia".

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

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

$$BIND_i = BIT - BID_i$$

Sulla  $BIND_i$  si effettua un controllo di coerenza con il lavoro irregolare stimato dall'ISTAT. Lo scopo di tale controllo è quello di verificare che a livello di branca d'attività, la  $BIND_i$  stimata sia almeno pari al corrispondente valore del lavoro nero registrato nella medesima branca, essendo quest'ultimo una delle componenti del *gap* della base. Se tale condizione non risulta verificata si procede ad un'allocazione tra le branche che lascia, in ogni caso, inalterato il valore della base imponibile non dichiarata dell'intera economia<sup>39</sup>.

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

#### Metodologia per stimare il *gap* di IRES e IRPEF lavoro autonomo

La letteratura sullo studio e la misurazione dell'evasione delle imposte sul reddito ha avuto notevole impulso a partire dal contributo teorico di Allingham e Sandmo (1972). Limitandosi a considerare le tecniche più consolidate, si può distinguere, seguendo la terminologia usata da Alm (2012), tra metodi "diretti" ed "indiretti". Nella prima categoria rientrano le metodologie che fanno uso di dati riferiti al fenomeno evasivo, quali gli esiti degli accertamenti o le risultanze delle indagini campionarie, mentre nella seconda si trovano, ad esempio, i metodi cosiddetti *top-down* che ricavano una misura del *gap* confrontando i dati delle dichiarazioni con analoghi aggregati di contabilità nazionale<sup>40</sup>.

La procedura utilizzata nella presente analisi si colloca all'interno di questo secondo filone, pur presentando elementi innovativi dal punto di vista metodologico: la base dichiarata ( $BID$ ) e la base non dichiarata ( $BIND$ ) delle imposte sul reddito, infatti, sono ricavate a partire dalle analisi effettuate sull'IRAP, tenendo conto del fatto che la base imponibile IRAP si compone di profitti lordi ( $PL$ ) e costo del lavoro ( $W$ )<sup>41</sup>. Di conseguenza, scorporando quest'ultimo elemento si ottiene un aggregato affine alla base imponibile per le imposte dirette<sup>42</sup>. Questa procedura ha il vantaggio di sfruttare le informazioni disponibili per

<sup>39</sup> Si veda a tal proposito la procedura di Farina e Pisani (2009).

<sup>40</sup> Una rassegna delle stime proposte per il caso italiano è presente in Marino e Zizza (2008).

<sup>41</sup> Il costo del lavoro è determinato integrando i dati ISTAT con informazioni dell'Agenzia delle entrate e dell'INPS, in modo da tenere in considerazione anche la componente relativa agli oneri contributivi.

<sup>42</sup> Nella determinazione del *gap* IRAP, alla base imponibile vengono sommate le spese per ammortamenti per esigenze di omogeneità di definizione rispetto ai dati di contabilità nazionale; tale componente deve pertanto essere sottratta per ottenere la base imponibile dichiarata per le imposte dirette. Per quanto riguarda l'IRPEF, inoltre, è necessario correggere il dato IRAP sottraendo gli interessi passivi. In relazione alle basi non dichiarate, invece, si assume che queste componenti siano pari a zero.

l'imposta sulle attività produttive, che presentano un elevato livello di dettaglio per quanto riguarda la distribuzione a livello territoriale e settoriale; ne consegue, però, che per i soggetti esenti IRAP (ad esempio, i cosiddetti contribuenti minimi) non è possibile fornire una misura dell'evasione. L'operazione di scorporo del costo del lavoro viene effettuata distinguendo le componenti per forma giuridica, in quanto le società di capitali (SC) e gli enti non commerciali (ENC) sono soggetti al pagamento dell'IRES mentre le persone fisiche (PF) e le società di persone (SP) rientrano nel campo di applicazione dell'IRPEF<sup>43</sup>. La procedura per la derivazione delle basi imponibili dichiarate e non dichiarate delle due imposte è illustrata nella figura sotto riportata. La ripartizione della base dichiarata (BID) viene effettuata a livello regionale e si fonda sulle informazioni desumibili dagli archivi fiscali:

$$\text{BID IRES} = \text{BID Irap} (\text{SC} + \text{ENC}) - \text{Wd} (\text{SC} + \text{ENC}) - \text{Amm.}$$

$$\text{BID IRPEF} = \text{BID Irap} (\text{PF} + \text{SP}) - \text{Wd} (\text{PF} + \text{SP}) - \text{Amm.} - \text{Int. Pass.}$$

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

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

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

Il calcolo delle quote  $Q_{B(\text{SC}+\text{ENC})}$  e  $Q_{W(\text{SC}+\text{ENC})}$  viene effettuato, rispettivamente, sulla base dei dati dichiarati relativi alla produzione netta (PNd) e ai redditi da lavoro (RLd)<sup>44</sup>:

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

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

Di conseguenza, si ha:

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

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

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

<sup>43</sup> Per costruzione, l'analisi si limita a considerare l'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa, tralasciando la componente di evasione relativa all'IRPEF da lavoro dipendente, che richiederebbe un approccio metodologico totalmente diverso e che, sulla base dei dati relativi al lavoro sommerso, si può presumere di entità decisamente più contenuta rispetto alla precedente.

<sup>44</sup> In entrambi i casi, si assume, che le grandi società di capitali possano essere escluse dal calcolo in quanto queste difficilmente sono interessate da fenomeni quali l'evasione da occultamento dei profitti o da lavoro sommerso (si veda in merito Farina e Pisani 2009).



### III.2.3 La stima *bottom up* del *tax gap* basata sulle risultanze dell'attività di controllo

L'Agenzia delle entrate ha da tempo avviato un'analisi dell'effetto dell'attività di controllo sulla *compliance* fiscale attraverso l'applicazione di modelli econometrici che utilizzano le informazioni derivanti dall'attività di accertamento nella stima del *tax gap*. Tale studio si inserisce nell'alveo della più ampia famiglia di modelli atti a stimare il *tax gap* con il cosiddetto metodo *bottom-up*, tramite l'utilizzo di dati a livello micro, ossia di singolo controllo sul singolo contribuente, derivanti dall'attività di accertamento.

Lo studio ha avuto una finalità *conoscitiva*, legata alla predisposizione di modelli statistici con i quali procedere ad una stima dell'evasione connessa all'attività di produzione di beni e di servizi in grado di sfruttare tutta la ricchezza informativa contenuta nelle banche dati dei controlli e di ottenere una stima dell'evasione dettagliata, per esempio, per dimensione di impresa e/o per natura giuridica.

Con lo scopo di stimare l'evasione connessa all'attività di produzione di beni e di servizi, il modello prende a riferimento la popolazione delle ditte individuali (persone fisiche) con almeno una partita IVA attiva in uno degli anni di imposta (2007 e 2008) considerati nel periodo di controlli 2006-2011 preso a riferimento e che hanno ricevuto un accertamento unificato. E' stata selezionata tale tipologia di controllo fiscale in quanto prevede uno specifico processo di selezione dei contribuenti e la ricostruzione della situazione patrimoniale e contabile al fine di determinare l'eventuale differenziale tra quanto dichiarato e quanto dovuto in termini di base imponibile e di imposta, ovvero la maggiore imposta accertata. Sono stati selezionati tutti quei soggetti che, negli anni 2006-2011, hanno 'percepito' un controllo, ossia sono venuti a conoscenza di un'attività di

accertamento<sup>45</sup> da parte dell'Amministrazione, per gli anni di imposta 2007-2008. La percezione, in particolare, si riferisce, per specifica ipotesi adottata nello studio, ai 12 mesi precedenti la presentazione della dichiarazione di un determinato anno di imposta. Quindi, per esempio, si è assunto che per l'anno di imposta  $t$ , la percezione di un qualsiasi controllo si riferisca al periodo che va da Luglio dell'anno  $t$  a Giugno dell'anno  $t+1$ .

L'applicazione del modello ha riguardato la stima della base imponibile potenziale IRPEF e IRAP sia per i soggetti accertati che per coloro che non hanno subito un accertamento, attraverso la proiezione su tutta la popolazione dei contribuenti dei risultati del modello sostanziale (secondo stadio del modello di Heckman<sup>46</sup>). La Tabella III.3 riporta alcune statistiche descrittive della distribuzione della base imponibile IRPEF e IRAP stimata per i due anni di imposta considerati (2007 e 2008) e per soggetti accertati e non. Come si può notare, nel 2007 i soggetti non accertati hanno un reddito medio di 84.751 euro, superiore a quello osservato per i soggetti accertati, pari a 62.792 euro. Per l'anno di imposta 2008 i valori della base imponibile sono molto più vicini e pari rispettivamente a 75.566 euro e 74.225 euro.

**TABELLA III.3: ANDAMENTO MEDIO DELLA BASE IMPONIBILE POTENZIALE IRPEF E IRAP DELLE DITTE INDIVIDUALI**

	Base imponibile IRAP+IRPEF	N. contribuenti	Media	Mediana	Minimo	Massimo	Deviazione standard
2007	Non Accertato	1.838.664	84.751	60.641	256	10.738.562	97.542
	Accertato	8.216	62.792	44.270	95	823.112	60.702
2008	Non Accertato	1.701.175	75.566	56.889	307	3.041.726	69.260
	Accertato	4.747	74.225	55.224	299	847.540	67.634

La Tabella III.4 mostra i risultati della stima dell'evasione utilizzando il metodo *bottom up*. Le stime del *gap* di base mostrano come il commercio seguito dalla categoria dei lavoratori autonomi e professionisti siano quelle a più alta propensione all'evasione.

**TABELLA III.4: STIME DELLA BASE IMPONIBILE POTENZIALE IRPEF+IRAP DELLE DITTE INDIVIDUALI. MEDIA A.I. 2007-2008, PER MACRO-AREE STUDI DI SETTORE**

Macro-aree studi di settore	Base Imponibile Potenziale IRPEF+IRAP		Gap di base (mln di €)	Propensione	N. Contribuenti
	Totale (mln di €)	Pro capite (€)			
Lavoratori Autonomi	27.573	66.131	10.829	39.27%	416.943
Industria	12.926	81.938	4.937	38.19%	157.755
Altri servizi	35.931	103.645	5.898	16.42%	346.677
Commercio	65.666	77.387	27.644	42.10%	848.546
<b>Totale</b>	<b>142.096</b>	<b>80.284</b>	<b>49.307</b>	<b>34.70%</b>	<b>1.769.920</b>

<sup>45</sup> Nel caso di accertamenti unificati, il momento della percezione del controllo coincide con la data/anno di notifica.

<sup>46</sup> Per i dettagli metodologici si veda il Focus III.4.

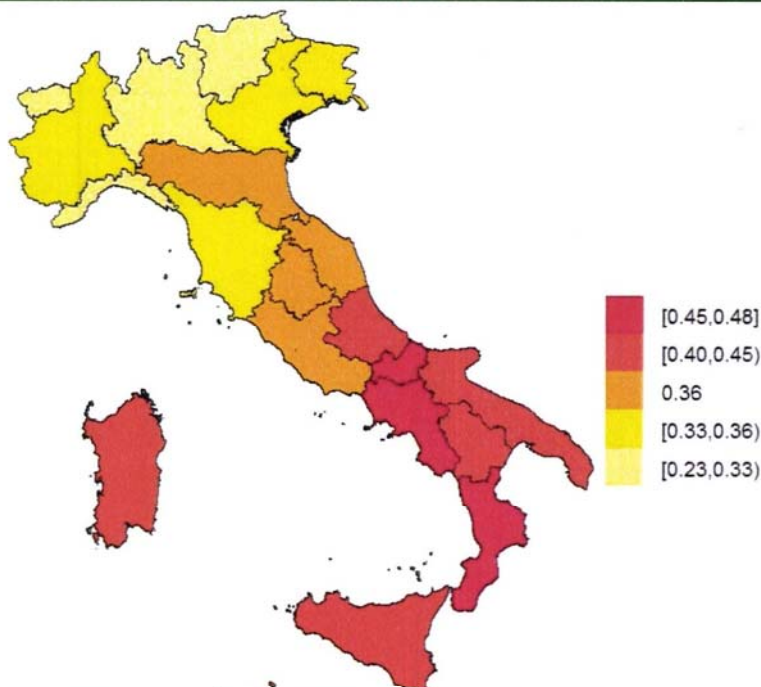
La Tabella III.5, infine, propone i risultati della stima *bottom-up* della base potenziale IRPEF e IRAP media per gli a.i. 2007-2008 per regione e la stima del *gap* nella base. Il rapporto tra le precedenti due grandezze fornisce una misura della propensione all'evasione, che appare in media più elevata nelle regioni del Centro-Sud e più bassa in quelle del Centro-Nord.

**TABELLA III.5: STIME DELLA BASE IMPONIBILE POTENZIALE IRPEF+IRAP DEL GAP NELLA BASE DELLE DITTE INDIVIDUALI. MEDIA A.I. 2007-2008, PER REGIONE**

Regione	Base Imponibile Potenziale IRPEF+IRAP		Gap di base (mln di €)	Propensione	N. Contribuenti
	Totale (mln di €)	Pro capite (€)			
ABRUZZO	3.017	71.487	1.235	40.93%	42.201
BASILICATA	1.182	66.455	523	44.26%	17.783
CALABRIA	3.215	60.793	1.545	48.04%	52.884
CAMPANIA	8.619	64.690	3.914	45.42%	133.232
EMILIA-ROMAGNA	13.143	88.010	4.681	35.61%	149.341
FRIULI-VENEZIA GIULIA	3.276	91.347	1.094	33.39%	35.861
LAZIO	10.790	77.716	3.884	36.00%	138.841
LIGURIA	4.253	80.682	1.358	31.93%	52.710
LOMBARDIA	27.438	91.621	6.189	22.56%	299.475
MARCHE	4.423	81.985	1.597	36.10%	53.952
MOLISE	686	67.091	310	45.22%	10.230
PIEMONTE	11.233	82.170	3.861	34.37%	136.706
PUGLIA	8.099	67.798	3.507	43.31%	119.455
SARDEGNA	3.516	73.007	1.419	40.37%	48.157
SICILIA	8.607	69.668	3.766	43.75%	123.538
TOSCANA	10.104	78.806	3.410	33.75%	128.209
TRENTINO-ALTO ADIGE	3.303	98.096	928	28.10%	33.673
UMBRIA	2.180	78.811	780	35.79%	27.666
VALLE D'AOSTA	399	84.387	123	30.75%	4.731
VENETO	14.614	90.609	5.183	35.46%	161.281
<b>ITALIA</b>	<b>142.096</b>	<b>80.284</b>	<b>49.307</b>	<b>34.70%</b>	<b>1.769.920</b>

La distribuzione regionale della propensione all'evasione di base è mostrata in Figura III.8, dalla quale emergono più chiaramente le differenze tra le Regioni. E' opportuno notare che l'andamento regionale si inverte quando dalla propensione si passa ad analizzare il livello di evasione di base, che risulta mediamente più elevato nelle regioni del Nord che in quelle del Centro-Sud. La Figura III.8 va inoltre accostata alla Figura III.7 che riporta le stesse stime ricavate con il metodo *top-down* per derivare quanto i due metodi portino a dei risultati coerenti in termini di stima nei livelli e nelle propensioni all'evasione, come approfondito nel successivo Focus III.4.

**FIGURA III.8: TAX GAP % IRPEF + IRAP. DISTRIBUZIONI REGIONALI. PROPENSIONE ALL'EVASIONE % REGIONALE (MEDIA 2007-2008) - METODO "BOTTOM UP"**



**FOCUS**

**III.4 La stima del *tax gap* con il metodo *bottom-up*. aspetti metodologici**

I metodi *bottom-up* utilizzano le risultanze dei controlli fiscali in termini di basi imponibili e imposte non dichiarate per giungere ad una stima del *tax gap*. Ciò consente di realizzare stime del *tax gap* di maggiore dettaglio, sfruttando tutta la ricchezza informativa contenuta nelle risultanze dell'attività di controllo consentendo, quindi, di compensare parte delle carenze informative insite nell'applicazione della metodologia *top-down*. Il limite delle stime *bottom up* consiste, principalmente, nel fatto che non consentono di cogliere l'economia completamente sommersa, ovvero quei contribuenti che non sono registrati negli archivi dell'anagrafe tributaria. Tale componente è, invece inclusa nelle stime *top down* che utilizzano i dati di contabilità nazionale. Le stime *bottom up* si applicano su un campione di controlli effettuati in modo casuale (*random audit*). I campioni casuali, però hanno un costo elevato sia per quanto riguarda l'amministrazione finanziaria, costretta ad effettuare controlli anche su contribuenti che non presentano alcun criterio di rischio, sia per i contribuenti perfettamente adempienti, che devono sostenere l'onere dell'accertamento anche non avendo trasgredito ad alcuna norma fiscale. In assenza di campioni casuali di controlli si possono utilizzare le risultanze della normale attività operativa. E' comunque necessario precisare che questo approccio non è avulso da difficoltà di stima e da limiti nella sua applicazione, riconducibili, principalmente, al cosiddetto '*selection bias*', ossia alla distorsione connessa alla selezione non casuale dei contribuenti da sottoporre a controllo, che potrebbe quindi distorcere in aumento o in diminuzione le stime del *tax gap*. Pur nei limiti di entrambe le metodologie, è tuttavia possibile un confronto delle stime *top-down* e *bottom-up* che consenta un'analisi di robustezza delle stime stesse.

Da un punto di vista metodologico, il modello econometrico utilizzato per la stima della Base Imponibile Potenziale (somma della base imponibile dichiarata e la maggiore base imponibile accertata), sia IRPEF che IRAP si basa sulla metodologia messa a punto da Heckman (1979). Il metodo prevede una stima a due stadi in cui nel primo (modello di selezione) viene impiegato un modello *probit* per la stima della probabilità che un contribuente sia selezionato per il controllo, sulla base di una serie di caratteristiche individuali ed economico-contabili, e di un parametro ( $\lambda$  o inverso del rapporto di Mills o

*inverse Mills ratio*) che coglie l'effetto di caratteristiche non osservate sulla probabilità di accertamento; nel secondo stadio (modello sostanziale), viene utilizzato un modello di regressione semplice per stimare la base imponibile potenziale, ossia quello che ciascun contribuente, controllato e non, avrebbe dovuto dichiarare, sulla base delle stesse caratteristiche utilizzate nel primo stadio e del parametro  $\lambda$  che, qualora statisticamente significativo, corregge le stime per tenere conto della distorsione generata dalla selezione non casuale dei soggetti controllati.

La variabile obiettivo oggetto di stima sia per i contribuenti controllati che non controllati è stata la Base Imponibile Potenziale congiunta IRPEF e IRAP stimata per i due anni di imposta presi a riferimento 2007 e 2008. La stima è stata effettuata sulla base di un campione proporzionale semplice bilanciato stratificato in base alla ripartizione geografica (Nord-Ovest, Nord-Est, Centro, Sud, Isole) e ai macro settori di riferimento per gli studi di settore (Servizi, Commercio, Manifatture, Professionisti) e di dimensioni pari a 16.449 soggetti per l'anno di imposta 2007, di cui 8.216 accertati, e di 9.478 soggetti per il 2008, di cui 4.747 con accertamento unificato

### Il modello di selezione

I risultati della stima del modello di selezione sono riportati nelle tabelle seguenti per gli anni di imposta 2007 e 2008.

Influenzano significativamente il processo di selezione: la tipologia fiscale del contribuente con segno positivo, ad indicare che rispetto alla categoria base dei lavoratori autonomi, l'essere imprenditore, indipendentemente dal regime contabile, aumenta la probabilità di essere accertato; i criteri di congruità e coerenza con lo studio di settore che influenzano negativamente la probabilità di controllo; il ricavo di riferimento; la percentuale di non adeguamento; l'importo delle rimanenze finali della merce; l'importo dei beni strumentali e l'importo del costo di acquisto delle materie; i ricavi.

In sintesi, possono essere considerati indici di evasione: un valore basso dei ricavi, un'alta percentuale di non adeguamento, un alto valore delle rimanenze finali o dell'acquisto delle materie prime e mantenimento dei beni strumentali; questi ultimi indicatori, essendo costi, vanno a incidere negativamente sul valore della produzione.

#### MODELLO DI SELEZIONE IRPEF+IRAP PER L'ANNO DI IMPOSTA 2007

Parametro	B	DS	95% Intervallo di confidenza di Wald		Test dell'ipotesi		
			Inferiore	Superiore	Chi-quadrato di Wald	df	Sig.
(Intercetta)	-2.818	0.133	-3.079	-2.557	448.190	1.000	0.000
[C_TIPO_CONTRIB=Imprenditore Contab. Ordinaria]	0.449	0.136	0.183	0.714	10.931	1.000	0.001
[C_TIPO_CONTRIB=Imprenditore Contab. Semplificata]	0.194	0.047	0.103	0.286	17.325	1.000	0.000
[SDS_CONGRUO=1]	-0.228	0.088	-0.399	-0.056	6.765	1.000	0.009
[SDS_COERENTE=1]	-0.757	0.046	-0.848	-0.666	267.734	1.000	0.000
SDS_IMP_BENI_STR_E_BNC_transf	0.002	0.001	0.001	0.004	11.273	1.000	0.001
SDS_IMP_CST_PROD_SER_E_BNC_transf	0.005	0.002	0.002	0.008	9.648	1.000	0.002
SDS_IMP_CST_ACQ_MAT_E_BNC_transf	0.002	0.002	-0.001	0.005	1.613	1.000	0.204
SDS_IMP_RIM_FIN_MER_E_BNC_transf	0.008	0.001	0.005	0.010	29.728	1.000	0.000
SDS_RICAVO_RIFERIM_BNC_transf	0.035	0.005	0.025	0.044	51.903	1.000	0.000
SDS_PERC_NOADEG_SDS	0.022	0.001	0.021	0.024	1215.910	1.000	0.000
C_RICAVI_BNC_transf	-0.005	0.002	-0.009	-0.002	8.379	1.000	0.004
(Intercetta)	-2.818	0.133	-3.079	-2.557	448.190	1.000	0.000
[C_TIPO_CONTRIB=Imprenditore Contab. Ordinaria]	0.449	0.136	0.183	0.714	10.931	1.000	0.001

Influenzano invece la probabilità di accertamento per l'anno di imposta 2008, oltre alle variabili già viste per l'a.i. 2007 anche la tipologia di contribuente (essere imprenditore in

contabilità ordinaria e semplificata rispetto ai lavoratori autonomi) e, positivamente, la ripartizione geografica.

MODELLO DI SELEZIONE IRPEF+IRAP PER L'ANNO DI IMPOSTA 2008							
Parametro	B	DS	95% Intervallo di confidenza di Wald		Test dell'ipotesi		
			Inferiore	Superiore	Chi-quadrato di Wald	df	Sig.
(Intercetta)	-1.090	0.186	-1.455	-0.725	34.271	1.000	0.000
[RIP_GEO=Nord-Est]	0.007	0.067	-0.124	0.138	0.011	1.000	0.916
[RIP_GEO=Nord-Ovest]	0.247	0.075	0.100	0.394	10.908	1.000	0.001
[RIP_GEO=Centro]	0.298	0.072	0.156	0.440	16.953	1.000	0.000
[RIP_GEO=Isole]	-0.082	0.069	-0.216	0.052	1.427	1.000	0.232
[RIP_GEO=Sud]	0(a)	.	.	.	.	.	.
[C_TIPO_CONTRIB=Imprenditore Contab. Ordinaria]	-0.983	0.154	-1.284	-0.681	40.736	1.000	0.000
[C_TIPO_CONTRIB=Imprenditore Contab. Semplificata]	-1.007	0.143	-1.287	-0.728	49.914	1.000	0.000
[SDS_COERENTE=1]	-0.519	0.068	-0.653	-0.385	57.838	1.000	0.000
[SDS_FLG_NORM_COER=1]	-0.266	0.051	-0.366	-0.167	27.650	1.000	0.000
SDS_RICAVO_RIFERIM_BNC_transf	0.029	0.004	0.021	0.037	50.751	1.000	0.000
SDS_IMP_NOADEG_STUDI_E_BNC_transf	0.055	0.006	0.044	0.066	92.794	1.000	0.000
SDS_PERC_NOADEG_SDS	0.004	0.002	0.001	0.007	7.677	1.000	0.006
RN_REDD_IMP_BNC_transf	-0.004	0.001	-0.006	-0.002	10.750	1.000	0.001
C_REDDITO_LORDO_BNC_transf	0.000	0.000	-0.001	0.000	0.902	1.000	0.342
VF_IMP_ACQ_IMPON_BNC_transf	0.018	0.006	0.007	0.029	9.942	1.000	0.002

### Il modello sostanziale

Il secondo stadio del modello di Heckman è rappresentato dal modello sostanziale utilizzato per la stima della Base Imponibile Potenziale. La stima del reddito potenziale assume importanza perché se confrontato con il reddito dichiarato per i soli soggetti controllati, consente una quantificazione del mancato gettito o della mancata base imponibile, ossia il *gap* nella base. Inoltre, ipotizzando che tra un anno  $t$  e quello successivo  $t+1$  il comportamento evasivo di un soggetto non vari in modo da poter utilizzare i parametri stimati per due anni attigui, l'analisi della differenza tra reddito potenziale e reddito dichiarato per soggetti controllati e non, consente anche una valutazione dell'effetto del controllo sul comportamento del contribuente.

Le due tabelle sottostanti riportano i risultati del modello sostanziale per la base imponibile IRPEF e IRAP per l'a. i. 2007 e 2008. Oltre alle covariate già considerate nel primo stadio, tra i regressori è stato inserito anche il parametro  $\lambda$  di Mills (*inverse Mills ratio*), ossia quel fattore di correzione che consente di tener conto nelle stime della distorsione legata alla selezione non casuale dei contribuenti. La sua significatività indica la presenza di una distorsione (*bias*) di selezione e quindi la necessità di correggere le stime della Base Imponibile Potenziale. Oltre al *inverse Mills ratio*, tutte le altre variabili considerate, ad eccezione del reddito lordo, influenzano significativamente la Base Imponibile Potenziale IRPEF e IRAP, sia per il 2007 che 2008. Le *dummy* di ripartizione geografica risultano scarsamente significative (ad eccezione del Nord-Ovest). La tipologia fiscale del contribuente, sia imprenditore in contabilità ordinaria che semplificata, ha un impatto negativo e significativo sulla variabile dipendente. Tra le altre variabili significative si segnalano: il ricavo di riferimento, l'importo di non adeguamento allo studio di settore, il totale dell'imposta IRAP, l'importo dell'imposta netta, l'importo dell'imponibile previdenziale, l'importo delle rimanenze finali di merci e beni, l'importo dei costi per il godimento di beni terzi e l'importo dei costi per l'acquisto di materie prime.



**MODELLO SOSTANZIALE PER L'ANNO DI IMPOSTA 2007. VARIABILE DIPENDENTE: BASE POTENZIALE IRPEF+IRAP**

Parametro	B	DS	95% Intervallo di confidenza di Wald		Test dell'ipotesi		
			Inferiore	Superiore	Chi-quadrato di Wald	df	Sig.
(Intercetta)	6.405	0.184	6.044	6.767	1206.767	1.000	0.000
Lambda di Mill	0.749	0.039	0.673	0.826	370.454	1.000	0.000
[RIP_GEO=Nord-Est]	0.025	0.020	-0.014	0.064	1.589	1.000	0.208
[RIP_GEO=Nord-Ovest]	0.083	0.020	0.045	0.122	17.883	1.000	0.000
[RIP_GEO=Centro]	0.040	0.020	0.002	0.079	4.237	1.000	0.040
[RIP_GEO=Isole]	-0.030	0.017	-0.063	0.004	3.061	1.000	0.080
[C_TIPO_CONTRIB=Imprenditore Contab. Ordinaria]	-0.314	0.056	-0.425	-0.204	31.042	1.000	0.000
[C_TIPO_CONTRIB=Imprenditore Contab. Semplificata]	-0.182	0.054	-0.288	-0.076	11.382	1.000	0.001
[SESSO=M]	0.046	0.014	0.019	0.073	11.333	1.000	0.001
[SDS_COERENTE=1]	-0.318	0.028	-0.372	-0.264	132.710	1.000	0.000
[SDS_FLG_NORM_COER=1]	0.148	0.013	0.122	0.175	121.191	1.000	0.000
SDS_IMP_AMM_E_BNC_transf	-0.002	0.000	-0.003	-0.002	30.986	1.000	0.000
SDS_IMP_COSTO_BENI1_E_BNC_transf	-0.004	0.001	-0.005	-0.003	60.145	1.000	0.000
SDS_IMP_CST_ACQ_MAT_E_BNC_transf	-0.006	0.001	-0.007	-0.005	87.897	1.000	0.000
SDS_IMP_NOADEG_STUDI_E_BNC_transf	0.068	0.003	0.063	0.073	734.842	1.000	0.000
SDS_IMP_RIM_FIN_MER_E_BNC_transf	-0.002	0.001	-0.003	-0.001	17.683	1.000	0.000
SDS_RICAVO_RIFERIM_BNC_transf	0.109	0.009	0.091	0.127	140.850	1.000	0.000
SDS_RICAVO_RIFERIM_BNC_transf_p2	-0.001	0.000	-0.001	0.000	18.562	1.000	0.000
RN_IMP_IMPST_CREDIT_BNC_transf	0.004	0.001	0.002	0.005	23.130	1.000	0.000
RN_IMP_IMPST_DEBITO_BNC_transf	0.002	0.001	0.000	0.004	2.947	1.000	0.086
RN_IMP_IMPST_NETTA_BNC_transf	0.010	0.001	0.009	0.011	209.701	1.000	0.000
C_REDDITO_LORDO_BNC_transf	0.000	0.000	0.000	0.000	10.443	1.000	0.001
C_BASE_IMPONIBILE_BNC_transf	0.000	0.000	0.000	0.000	7.277	1.000	0.007
IQ_IMP_TOT_IMPST_IRAP_BNC_transf	0.016	0.001	0.014	0.018	334.071	1.000	0.000
D7_IMPON_PREV_BNC_transf	0.005	0.001	0.004	0.006	75.166	1.000	0.000
(Intercetta)	6.405	0.184	6.044	6.767	1206.767	1.000	0.000
Lambda di Mill	0.749	0.039	0.673	0.826	370.454	1.000	0.000

**MODELLO SOSTANZIALE PER L'ANNO DI IMPOSTA 2008. VARIABILE DIPENDENTE: BASE POTENZIALE IRPEF+IRAP.**

Parametro	B	DS	95% Intervallo di confidenza di Wald		Test dell'ipotesi		
			Inferiore	Superiore	Chi-quadrato di Wald	df	Sig.
(Intercetta)	4.065	0.387	3.306	4.824	110.078	1.000	0.000
Lambda di Mill	2.638	0.166	2.312	2.964	251.393	1.000	0.000
[RIP_GEO=Nord-Est]	0.230	0.043	0.145	0.314	28.448	1.000	0.000
[RIP_GEO=Nord-Ovest]	0.496	0.050	0.397	0.594	97.300	1.000	0.000
[RIP_GEO=Centro]	0.589	0.051	0.490	0.689	135.103	1.000	0.000
[RIP_GEO=Isole]	-0.114	0.044	-0.201	-0.028	6.706	1.000	0.010
[C_TIPO_CONTRIB=Imprenditore Contab. Ordinaria]	-1.478	0.119	-1.711	-1.245	154.969	1.000	0.000
[C_TIPO_CONTRIB=Imprenditore Contab. Semplificata]	-1.436	0.117	-1.666	-1.207	150.217	1.000	0.000
[SDS_COERENTE=1]	-0.723	0.078	-0.875	-0.571	86.788	1.000	0.000
[SDS_CONGRUO=1]	1.001	0.133	0.741	1.261	56.989	1.000	0.000
[SDS_FLG_NORM_COER=1]	-0.365	0.037	-0.438	-0.291	95.074	1.000	0.000
SDS_IMP_COSTO_BENI1_E_BNC_transf	-0.003	0.001	-0.005	0.000	5.423	1.000	0.020
SDS_IMP_CST_ACQ_MAT_E_BNC_transf	-0.006	0.001	-0.009	-0.004	31.122	1.000	0.000
SDS_IMP_NOADEG_STUDI_E_BNC_transf	0.148	0.007	0.134	0.162	425.299	1.000	0.000
SDS_IMP_RIM_FIN_MER_E_BNC_transf	-0.011	0.001	-0.013	-0.009	83.269	1.000	0.000
SDS_RICAVO_RIFERIM_BNC_transf	0.221	0.011	0.201	0.242	430.664	1.000	0.000
SDS_RICAVO_RIFERIM_BNC_transf_p2	-0.001	0.000	-0.001	-0.001	127.627	1.000	0.000
RN_IMP_IMPST_CREDIT_BNC_transf	0.007	0.002	0.004	0.011	16.934	1.000	0.000
RN_IMP_IMPST_DEBITO_BNC_transf	0.005	0.003	0.000	0.011	3.871	1.000	0.049
RN_IMP_IMPST_NETTA_BNC_transf	0.013	0.002	0.010	0.016	66.861	1.000	0.000
C_REDDITO_LORDO_BNC_transf	0.001	0.000	0.001	0.001	127.766	1.000	0.000
C_BASE_IMPONIBILE_BNC_transf	0.000	0.000	0.000	0.000	1.227	1.000	0.268
D7_IMPON_PREV_BNC_transf	0.012	0.001	0.010	0.015	98.756	1.000	0.000

**Il confronto tra le stime *top-down* e *bottom-up***

I risultati contenuti nella Tabella III.5 rappresentano la media 2007-08 della stima del *gap* derivante dall'applicazione del modello di Heckman sulla base di dati micro corrispondenti al singolo contribuente. Rappresenta quindi una stima *bottom up* della base evasa. Una delle finalità dello studio è stato anche quello di produrre delle stime della base evasa a livello micro che fossero direttamente comparabili con quelle prodotte utilizzando il metodo *top-down* del tipo di quelle presentate nel Paragrafo III.2.2.

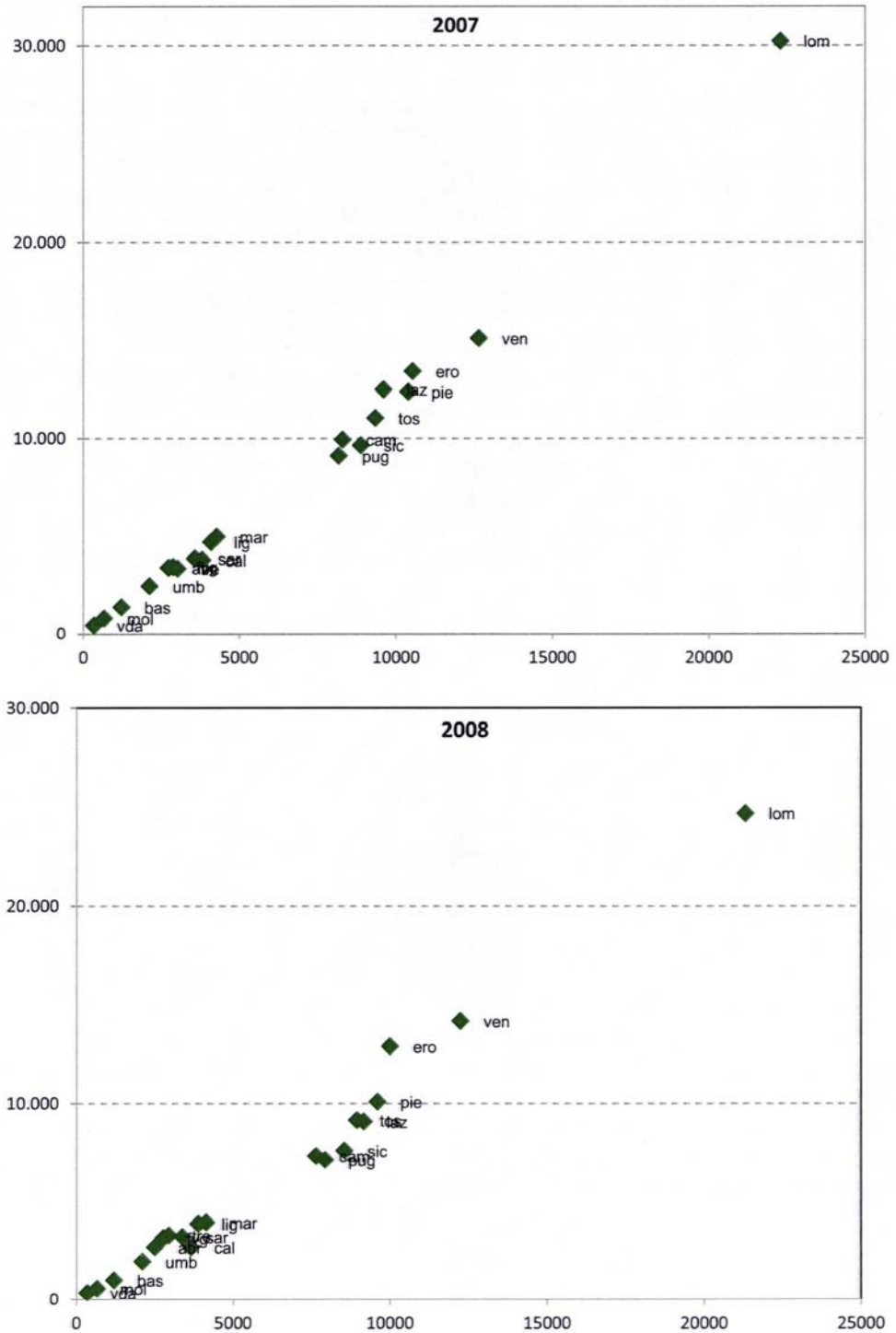
In particolare, la base potenziale IRPEF e IRAP stimata dal modello di Heckman è direttamente compatibile con la BIT IRAP ottenuta col metodo *top-down* e l'utilizzo dei dati macro. La tabella sotto riporta i risultati a livello regionale per un opportuno confronto mentre la figura successiva mostra chiaramente quanto sia forte la correlazione tra le due stime a livello regionale per entrambi i due anni di imposta. Dalla similitudine nella base potenziale deriva quindi anche la sostanziale uguaglianza nei livelli regionali di evasione. Tale confronto rafforza la validità delle stime *bottom up* e giustifica anche il loro utilizzo nella validazione e disaggregazione ad un maggior livello di dettaglio delle stime *top down*.

**CONFRONTO STIME TOP DOWN E BOTTOM UP DELLA BASE POTENZIALE IRPEF+IRAP. A.I. 2007 E 2008.**

Regione	Stime <i>top down</i>	Stime <i>bottom up</i>	Stime <i>top down</i>	Stime <i>bottom up</i>
	a.i. 2007		a.i. 2008	
ABRUZZO	2.748	3.371	2.519	2.662
BASILICATA	1.237	1.364	1.218	1.000
CALABRIA	3.825	3.760	3.672	2.670
CAMPANIA	8.315	9.932	7.649	7.306
EMILIA-ROMAGNA	10.549	13.407	10.009	12.880
FRIULI-VENEZIA GIULIA	2.889	3.423	2.789	3.128
LAZIO	9.615	12.487	9.169	9.094
LIGURIA	4.099	4.662	3.902	3.843
LOMBARDIA	22.312	30.231	21.330	24.645
MARCHE	4.286	4.932	4.148	3.915
MOLISE	682	801	678	572
PIEMONTE	10.412	12.362	9.609	10.104
PUGLIA	8.190	9.099	7.941	7.099
SARDEGNA	3.585	3.841	3.393	3.190
SICILIA	8.895	9.645	8.555	7.568
TOSCANA	9.359	11.042	8.951	9.165
TRENTINO-ALTO ADIGE	3.036	3.338	2.964	3.266
UMBRIA	2.141	2.431	2.119	1.930
VALLE D'AOSTA	355	442	359	357
VENETO	12.658	15.079	12.251	14.148
<b>ITALIA</b>	<b>126.626</b>	<b>155.649</b>	<b>121.120</b>	<b>128.542</b>

La coerenza dei risultati ottenuti per la base potenziale IRPEF e IRAP per i due anni di imposta oggetto di studio mediante i due metodi del *bottom-up* e del *top-down* in termini di livelli e variazione annuale suggeriscono che vi sia spazio per una integrazione al fine di utilizzare le potenzialità di entrambi i metodi per migliorare le stime sul *tax gap*.

**CONFRONTO STIME TOP DOWN E BOTTOM UP DELLA BASE POTENZIALE IRPEF+IRAP. A.I. 2007 E 2008.**



### III.2.4 Il *tax gap* IMU

Quanto riportato in questo paragrafo riprende sostanzialmente il lavoro svolto dal Dipartimento delle finanze e pubblicato nel volume “Gli immobili in Italia 2015”.<sup>47</sup>

In generale, la tassazione immobiliare è, per varie ragioni, maggiormente soggetta a forme non patologiche ma fisiologiche di *tax non compliance*, ovvero di bassa propensione all’adempimento dei contribuenti. Le motivazioni che possono spiegare la formazione di un *tax gap* per le imposte immobiliari sono molteplici: *i*) errori di calcolo nei versamenti, anche dovuti a una non corretta destinazione d’uso dell’immobile (che può indurre ad errori nel calcolo della rendita e nelle eventuali detrazioni) ovvero ad effetti *spillover* positivi per alcuni Comuni che riscuotono somme non dovute e negativo per altri Comuni, ingiustamente privati di risorse; *ii*) inadempimento fiscale non intenzionale, conseguenza della mancata percezione da parte dei contribuenti, soprattutto non residenti, delle quote di proprietà degli immobili diversi dall’abitazione principale; *iii*) comportamenti dei contribuenti che, per effetto della persistente crisi economica, fanno ricorso con crescente intensità ad un’impropria forma di finanziamento, non versando le imposte (la cd. evasione da riscossione); *iv*) errori e omissioni presenti negli archivi catastali.

Non tutti i fenomeni che concorrono alla formazione del *tax gap* sono dunque identificabili con l’evasione fiscale. Al contrario, solo una parte, pur rilevante, del *tax gap* può essere ascrivibile a sottrazione “intenzionale” di risorse al fisco. Per tali ragioni, le analisi presentate in questo paragrafo impongono cautela nell’interpretazione dei risultati.

Sono necessari alcuni passaggi preliminari per arrivare alla stima del c.d. *tax gap* immobiliare, ovvero della differenza fra quanto i contribuenti dovrebbero versare e quanto viene da loro effettivamente versato. Il primo passo consiste nella quantificazione, attraverso i dati degli archivi catastali, della base imponibile potenziale e del gettito potenziale e nel successivo confronto con il gettito effettivamente riscosso opportunamente “standardizzato” per tener conto delle esclusioni, esenzioni e deduzioni previste dalla stessa normativa tributaria. A livello internazionale, esistono metodologie che consentono di costruire una stima complessiva del *tax gap*, prevalentemente realizzate utilizzando metodologie di tipo *top down* (confronto tra base dati macroeconomici e aggregati) ed integrate tramite procedure *bottom up* (dati e informazioni micro derivanti da archivi, questionari e indagini statistiche). Tuttavia, le esperienze internazionali offrono, per varie ragioni, scarsi contributi per la stima del *tax gap* delle imposte immobiliari.<sup>48</sup> Per questo motivo, in questo paragrafo vengono sintetizzati i principali risultati della quantificazione effettuata dal Dipartimento delle finanze del *tax gap* immobiliare (v. Focus III.5), condividendo nella sostanza le principali metodologie utilizzate per le altre imposte erariali.

<sup>47</sup> Agenzia delle entrate e Dipartimento delle finanze, Gli immobili in Italia 2015, Capitolo VI, Febbraio 2015.

<sup>48</sup> National Tax Research Center (2006), US GAO (2009), HM Revenue & Customs (2012), IMF (2013).

## FOCUS

**III.5 La stima del *tax gap* immobiliare: aspetti metodologici**

Il *tax gap* si calcola come differenza tra gettito teorico e gettito effettivo. Tuttavia, è preferibile utilizzare, in alcuni casi, un indicatore del *tax gap* in termini percentuali del gettito teorico.

Le analisi effettuate si concentrano sulla ricostruzione del gettito *standard*, ottenuto considerando aliquote e detrazioni di base, e non sul gettito effettivamente versato dai contribuenti che riflette l'applicazione alle basi imponibili delle differenti aliquote/esenzioni/regimi agevolativi deliberati dai Comuni.

Nel caso dell'IMU, la procedura di standardizzazione del gettito risulta piuttosto complessa, in considerazione della necessità di isolare il gettito ad aliquota *standard* a partire dal gettito effettivamente riscosso che incorpora le aliquote deliberate dai Comuni. In assenza di sforzo fiscale, ossia quando l'aliquota deliberata coincide con l'aliquota di base, il gettito *standard* è equivalente al gettito effettivo. Nei casi in cui i Comuni deliberano un'aliquota diversa dall'aliquota di base e non applicano detrazioni, esenzioni e/o agevolazioni specifiche per categorie di contribuenti, il gettito *standard* è pari al gettito effettivo moltiplicato per il rapporto tra l'aliquota di base e l'aliquota deliberata dal Comune.

Nei casi in cui i Comuni abbiano deliberato detrazioni per gli immobili adibiti ad abitazione principale, ovvero regimi speciali di esenzione e/o agevolazione per gli immobili diversi dall'abitazione principale, per il 2012, è stato possibile ricostruire il gettito *standard* attraverso l'ausilio di altri due stime: la proiezione su base annua di quanto versato dai contribuenti in acconto; per gli immobili diversi dall'abitazione principale, la proiezione del gettito relativo alla quota spettante all'Erario che si versava ad aliquota di base. Tale procedura di "standardizzazione" del gettito è stata definita ai fini delle regolazioni dei rapporti finanziari tra lo Stato e i Comuni. Tale procedura, con alcune piccole variazioni, è stata utilizzata anche per il 2013.

Una volta determinato il gettito *standard*, ai fini del calcolo del *tax gap*, occorre stimare il gettito teorico. Le metodologie di stima del gettito teorico si dividono sostanzialmente in due filoni principali: un approccio macroeconomico (*top-down*) e un approccio microeconomico (*bottom-up*). Per un'imposta sugli immobili come l'IMU, una possibile metodologia per la misurazione del *tax gap* potrebbe assumere a riferimento i dati dell'archivio del catasto (aggiornati all'ultima annualità disponibile) come base per la stima del gettito teorico dell'IMU (approccio *top down*). Tuttavia, la misurazione del *tax gap* presuppone la possibilità di distinguere tra abitazioni principali e altri immobili, al fine di un'accurata determinazione dell'imposta con caratteristiche specifiche (detrazioni, esenzioni, agevolazioni) a seconda delle fattispecie considerate (abitazioni principali e/o altri immobili). La banca dati immobiliare integrata tra catasto e dichiarazioni dei redditi rappresenta una fonte informativa utile ai fini della simulazione del gettito teorico, consentendo di attribuire la destinazione di "abitazione principale" mediante l'abbinamento puntuale (e, ove non possibile, statistico) dei dati fiscali e dei dati catastali sulla base della metodologia sviluppata nei volumi "Gli immobili in Italia" (MEF e Agenzia delle entrate, 2015). Classificate tutte le abitazioni in principali e secondarie, è possibile calcolare il gettito IMU teorico, utilizzando le aliquote di base previste dalla normativa. Nel 2013, circa il 90 per cento degli immobili è stato abbinato con le informazioni di fonte dichiarativa.

Un ulteriore aspetto metodologico meritevole di considerazione è rappresentato dalla procedura di omogeneizzazione delle basi imponibili, tra le fonti catastali e i dati di versamento. Le analisi effettuate fanno riferimento a tutti gli immobili, comprese le abitazioni principali e gli immobili di categoria catastale D, ma escludono i terreni, le aree fabbricabili e i fabbricati rurali strumentali che richiederebbero uno sforzo rilevante di omogeneizzazione delle basi imponibili ai fini del confronto con il gettito teorico (ad esempio per le aree fabbricabili, la base imponibile è data dal valore di mercato in luogo della rendita catastale).

È importante sottolineare alcune criticità che impongono una certa prudenza nell'interpretazione dei risultati, legate soprattutto ad alcuni aspetti definitori del *tax gap*. Alcune componenti del *tax gap* non sono riconducibili a comportamenti "intenzionalmente" evasivi, e sono essenzialmente i mancati versamenti dovuti a: i) errori/omissioni nei versamenti e nell'interpretazione delle norme; ii) crisi di liquidità. Le componenti i) e ii) non

rientrano nella definizione di somme intenzionalmente evase per ridurre il carico fiscale ma concorrono alla determinazione del *tax gap*. Occorre, pertanto, non confondere il *tax gap* con l'evasione fiscale, soprattutto con riguardo alla tassazione immobiliare. La tassazione immobiliare è, per varie ragioni, maggiormente soggetta a forme fisiologiche di bassa propensione all'adempimento dei contribuenti (c.d. *tax non compliance*). Si pensi, ad esempio, alla mancata percezione, da parte dei contribuenti non residenti delle quote di proprietà degli immobili diversi dall'abitazione principale, che genera forme di inadempimento fiscale non necessariamente identificabili con l'evasione. Si consideri, inoltre, la dinamica della *tax compliance* negli anni 2012 e 2013, soprattutto riguardo l'andamento del gettito degli immobili adibiti ad uso produttivo, particolarmente colpiti dalla crisi economica, che rappresenta una conseguenza diretta della crisi di liquidità dei contribuenti durante la recessione. Infine, il calcolo del *tax gap* nel caso della tassazione immobiliare risente anche di altri fattori marginali, ma non meno importanti: gli effetti dovuti agli errori dei versamenti da parte dei contribuenti (con un effetto *spillover* positivo verso alcuni Comuni che hanno riscosso somme non dovute, e negativo verso altri Comuni, privati di risorse che sarebbero dovute spettare); gli errori e le omissioni che ancora sono presenti negli archivi catastali, ad esempio quelle derivanti dal disallineamento tra il territorio amministrativo dei Comuni; le approssimazioni metodologiche dovute alla difficoltà di integrare puntualmente le informazioni sulle rendite catastali con quelle di fonte dichiarativa relativa alle destinazioni d'uso degli immobili, al fine di distinguere in modo accurato gli immobili adibiti ad abitazione principale. Per tali ragioni, le analisi presentate impongono cautela nell'interpretazione dei risultati. Inoltre, il *tax gap* viene definito sulla base del gettito teorico calcolato ad aliquota *standard*; l'evasione fiscale dovrebbe, invece, tener conto delle aliquote deliberate dai Comuni in luogo dell'aliquota *standard*. Pertanto, da questo punto di vista, il *tax gap* qui illustrato rappresenta, presumibilmente, una sottostima dell'evasione fiscale (MEF e Agenzia delle Entrate, 2015).

### Il *tax gap* della tassazione immobiliare nel 2012

Per semplicità, d'ora in avanti indicheremo con il termine *tax gap* indistintamente sia l'ammontare complessivo sia l'indicatore percentuale del gettito sottratto al fisco. Nel 2012, il *tax gap* IMU è stimato per un ammontare di quasi 4,2 miliardi, pari al 18,37 per cento del gettito IMU teorico (Tabella III.6).

**TABELLA III.6: TAX GAP IMU 2012 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)**

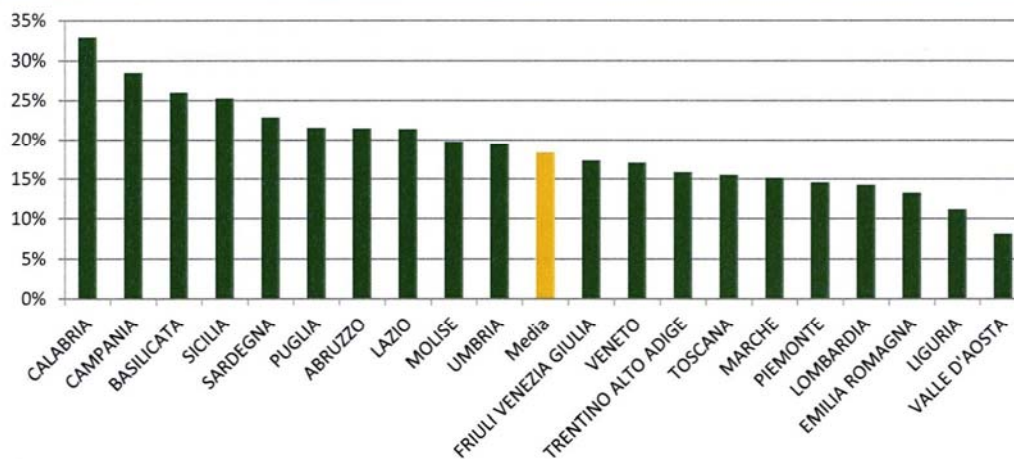
Totale IMU teorica	Totale IMU effettiva	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
22.649	18.487	4.296.316	3.648.851
<b>Tax Gap IMU</b>		<b>Differenza base imponibile teorica ed effettiva</b>	
4.161		647.466	
18,37%		15,07%	

Dati in milioni di euro.

La differenza tra la base imponibile IMU teorica e la base imponibile IMU effettiva è di circa 647 miliardi, pari al 15,07 per cento della base imponibile teorica.

A livello regionale, l'indicatore del *tax gap* dell'IMU varia dal 32,88 per cento del gettito teorico in Calabria all'8,13 per cento in Valle d'Aosta e presenta valori più elevati nelle Regioni meridionali (Figura III.9).

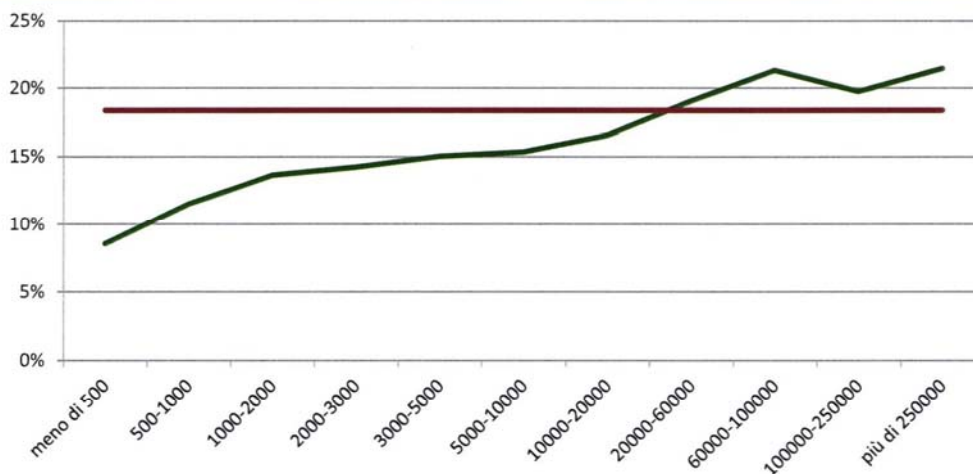
**FIGURA III.9: TAX GAP IMU 2012 PER REGIONE**



Risulta significativo il *tax gap* registrato in Campania (28,51 per cento del gettito teorico), in Basilicata (25,99 per cento) e in Sicilia (25,25 per cento); valori più bassi si osservano, invece, in Liguria (11,19 per cento), Emilia Romagna (13,28 per cento) e Lombardia (14,30 per cento).

La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura III.10, evidenzia una relazione tra il *tax gap* e l'ampiezza demografica dei Comuni.

**FIGURA III.10: TAX GAP IMU 2012 PER CLASSE DI POPOLAZIONE**



Il *tax gap* risulta pari all'8,57 per cento del gettito teorico IMU nei Comuni con meno di 500 abitanti e cresce all'aumentare della dimensione demografica dei comuni fino a raggiungere il valore di 21,46 per cento del gettito teorico nei Comuni con più di 250 mila abitanti. Per i Comuni compresi nelle ultime quattro classi si registrano valori del *tax gap* superiori alla media.

La mappa in Figura III.11 illustra, invece, il *tax gap* per Provincia, evidenziando una maggiore concentrazione dell'indicatore nelle Regioni meridionali e nelle Isole.

Si osserva un'importante correlazione spaziale del *tax gap*: le Province con valori elevati di *tax gap* sono infatti spazialmente limitrofe di Province con altrettanti valori elevati, e viceversa. Tale evidenza empirica è confermata dagli indici di correlazione spaziale.

**FIGURA III.11: TAX GAP IMU 2012 PER PROVINCIA**



### Il *tax gap* della tassazione immobiliare nel 2013

Nel 2013, il *tax gap* IMU sugli altri fabbricati è di 5,6 miliardi, pari al 28,59 per cento del gettito IMU teorico (Tabella III.7) e in generale più elevato rispetto al medesimo indicatore calcolato per il 2012. La differenza tra la base imponibile IMU teorica e la base imponibile IMU effettiva è di circa 798 miliardi, pari al 30,2 per cento della base imponibile teorica.

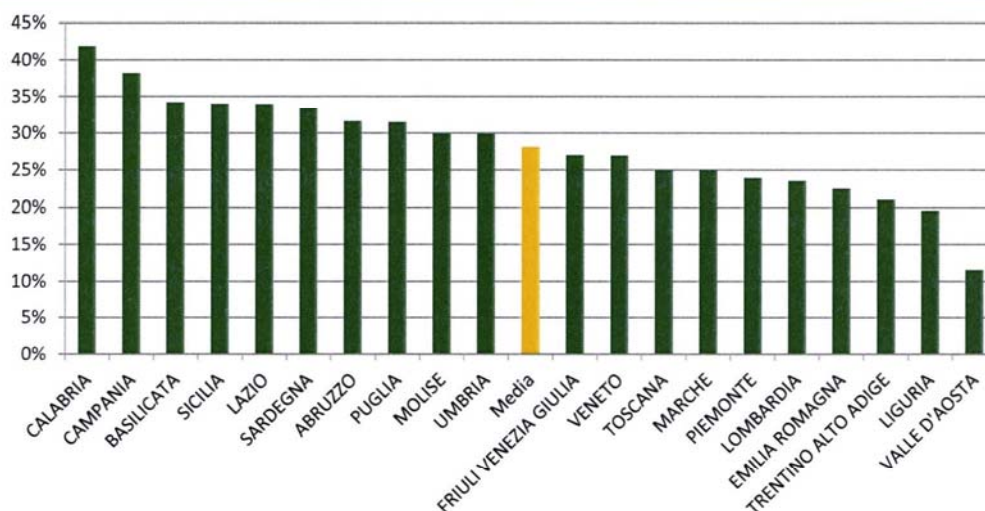


**TABELLA III.7: TAX GAP IMU 2013 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)**

Totale IMU teorica	Totale IMU effettiva	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
19.506	14.019	2.615.381	1.844.608
<b>Tax Gap IMU</b>		<b>Differenza base imponibile teorica ed effettiva</b>	
5.487		770.773	
28,13%		29,47%	

Dati in milioni di euro.

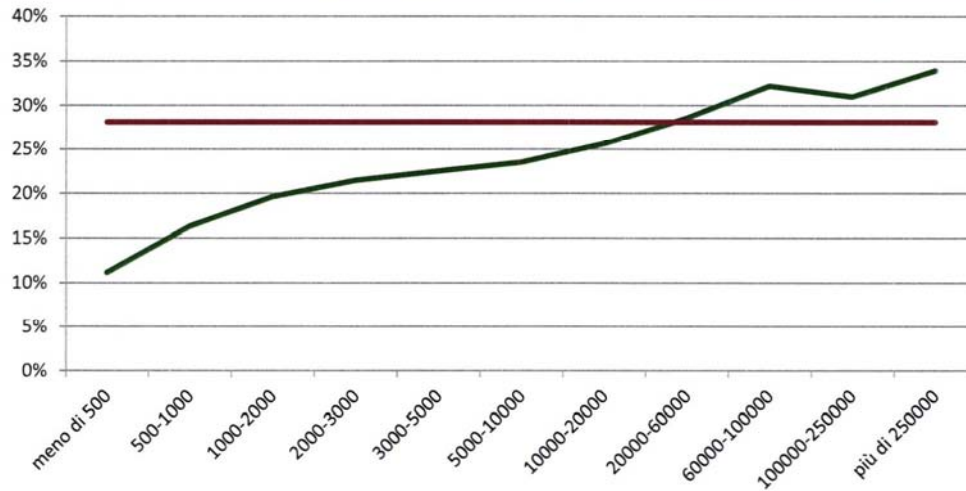
A livello regionale, il *tax gap* dell'IMU, nel 2013, è più elevato nelle Regioni del Sud e nelle Isole e minore nelle Regioni del Nord e Centro Italia, variando da 40,58 per cento del gettito teorico in Calabria al 12,69 per cento in Valle d'Aosta (Figura III.12).

**FIGURA III.12: TAX GAP IMU 2013 PER REGIONE**

La distribuzione dell'indicatore per ampiezza demografica dei Comuni, illustrata in Figura III.13, mostra una correlazione del *tax gap* con l'aumento della popolazione: l'indicatore passa infatti da 13,36 per cento del gettito teorico IMU nei Comuni con meno di 500 abitanti a 35,24 per cento per i Comuni con più di 250 mila abitanti.

Infine, la mappa in Figura III.14 riporta il *tax gap* per Provincia che risulta più concentrato nelle regioni meridionali e nelle Isole.

**FIGURA III.13: TAX GAP IMU 2013 PER CLASSE DI POPOLAZIONE**



**FIGURA III.14: TAX GAP IMU 2013 PER PROVINCIA**



### III.3 UN CONFRONTO INTERNAZIONALE BASATO SUL GAP IVA

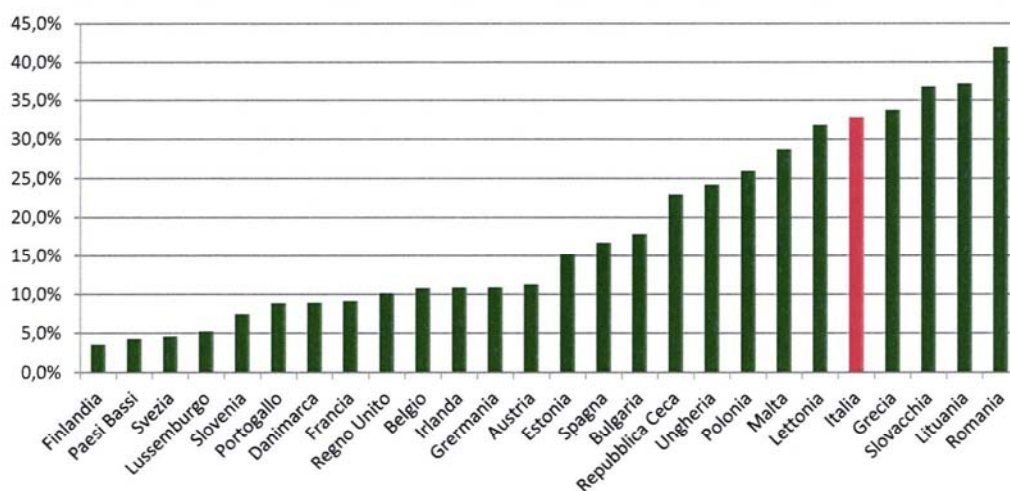
A partire dal 2013 la Commissione europea pubblica uno studio relativo alla quantificazione dell'ammontare del *gap* IVA per tutti i Paesi dell'Unione. Tale studio utilizza lo stesso approccio metodologico adottato dall'Italia (v. Paragrafo III.2.1) basato sul confronto tra i dati fiscali e quelli della contabilità nazionale. Nonostante l'armonizzazione delle metodologie, i risultati ottenuti dalla Commissione europea e quelli italiani sono differenti, principalmente in virtù del fatto che a livello internazionale si utilizzano le basi informative "pubbliche" che rappresentano un sottoinsieme meno dettagliato di quello impiegato per realizzare le stime illustrate nel Paragrafo III.2.1.

Sulla base delle ultime stime diffuse, riferite al 2013, il *gap* IVA dell'Unione europea ammonta a 168 miliardi di euro e rappresenta il 15,2 per cento dell'IVA potenzialmente incassabile da tutti e 26 gli Stati membri.

Nel 2013 l'IVA potenziale europea è cresciuta dell'1,2 per cento mentre quella effettivamente riscossa del 1,1 per cento. Di conseguenza il *gap* IVA si è incrementato di 2,8 miliardi di euro.

Nella Figura III.15 si illustra la media 2012-2013 del *gap* IVA rapportato all'IVA potenziale. Tale valore oscilla tra un minimo del 4 per cento di Finlandia e Paesi Bassi ad un massimo del 42 per cento della Romania. L'Italia si colloca tra i Paesi dove il *gap* IVA è più alto (preceduta da Romania, Lituania, Slovacchia e Grecia). Risulta, inoltre, sostanzialmente allo stesso livello della Lettonia.

**FIGURA III.15: GAP IVA, STIMATO DALLA COMMISSIONE EUROPEA, RAPPORATO ALL'IVA POTENZIALE DEGLI STESSI PAESI. MEDIA 2012-2013**



Fonte: Stime della società CASE effettuate per conto della Commissione europea.

In valore assoluto, il dato stimato per l'Italia nella media 2012-2013 è pari a 46 miliardi di euro. Il dato italiano risulta essere il più elevato dei Paesi dell'Unione, seguono Germania (24 miliardi), Regno Unito (16 miliardi) e Francia (19,5 miliardi).

## FOCUS

**III. 6 Le stime del *gap* IVA diffuse dalla Commissione europea**

Lo studio per quantificare ed analizzare il *gap* nei Paesi membri dell'Unione europea, commentato in questo paragrafo, diffonde le stime del *gap* per 26 Paesi aggiornate fino al 2013, insieme ad una revisione delle stesse stime per gli anni 2009-2012 (*European Commission 2015*).

Esso rappresenta un aggiornamento dei rapporti: "Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States", pubblicato nel settembre 2013, e "2012 Update Report to the Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States", pubblicato nell'ottobre del 2014.

Gli studi sul *gap* dell'IVA sono finanziate dalla Commissione nell'ambito dei lavori per riformare il sistema dell'IVA a livello europeo.

La finalità degli studi e dei rapporti è quella di comprendere meglio le dinamiche dell'IVA a livello Europeo. Secondo la Commissione europea la conoscenza di tali dinamiche può aiutare per indirizzare eventuali misure volte a migliorare sia la *compliance* sia l'attività di contrasto. Le stime, inoltre, possono servire come un parametro per valutare i progressi realizzati in questi campi.

L'elaborazione della stima dell'UE può essere assunta come un parametro di riferimento, ma occorre precisare che essa non è immune da criticità. La determinazione del VAT *gap*, di tutti i Paesi, è un obiettivo estremamente ambizioso. Un'accurata ricostruzione della base dati di riferimento richiede l'acquisizione di un'ingente mole di informazioni e una conoscenza approfondita dei regimi fiscali esistenti nei singoli Stati. Nonostante il grande impegno profuso nel progetto di aggiornamento della stima, permangono alcune criticità che possono indurre delle distorsioni significative nelle stime e, pertanto, compromettere *ab origine* la realizzazione di un confronto omogeneo tra Paesi. Con riferimento al caso italiano, sono state rappresentate alla UE le maggiori criticità che possono essere raggruppate in due macro-categorie: *i*) comparabilità delle stime del sommerso effettuate dagli uffici statistici degli Stati membri; *ii*) procedure di armonizzazione del dato statistico per rappresentare la realtà fiscale italiana.

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

Un prerequisito essenziale per valutare l'attendibilità delle stime del sommerso è la trasparenza nelle metodologie seguite e nei risultati ottenuti. L'Istituto Italiano di Statistica (ISTAT) da molti anni adotta un approccio di assoluta trasparenza rendendo accessibile a tutti, on line, sia le metodologie adottate sia i risultati ottenuti<sup>49</sup>. Tale strategia di comunicazione non è comune a tutti i Paesi europei e la mancanza di tale trasparenza costituisce un requisito per giudicare meno attendibili le stime prodotte. Si suggerisce, pertanto, che i futuri rapporti sul VAT *gap*, facciano esplicita menzione al grado di trasparenza adottato da ciascun Paese con riferimento alle stime del sommerso.

<sup>49</sup> La metodologia di calcolo dell'economia sommersa è integralmente pubblicata in ISTAT. Si segnala, inoltre, che, nel giugno 2011, il Comitato per le statistiche dell'OCSE ha deciso di lanciare una indagine sulla misurazione della economia non osservata (NOE). Il questionario inviato ai Paesi prevedeva una analisi della NOE misurata per settore istituzionale, per attività economica e, possibilmente, un dettaglio per classe dimensionale. Veniva, inoltre, richiesta una descrizione dell'approccio metodologico utilizzato. I risultati sono stati presentati alla riunione del *Working Party on National Accounts* nell'ottobre 2012. Dei 34 Paesi OCSE, 25 hanno risposto all'indagine. Di questi, 6 non hanno fornito informazioni sulla misura della NOE, per i seguenti motivi: non vengono attuati aggiustamenti al PIL per la NOE (Nuova Zelanda); non può essere fornita alcuna misura, ma solo la descrizione del metodo (Germania, Giappone, USA); non è stato possibile rispondere al questionario nei tempi stabiliti (Danimarca, Spagna).

L'Italia, inoltre, è un paese leader in campo internazionale per quanto riguarda la metodologia di stima del sommerso. Gli organismi statistici internazionali, infatti, raccomandano tale metodo tra le pratiche migliori<sup>50</sup>.

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

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

### III.4 IL RECUPERO DELL'EVASIONE E L'EFFETTO DETERRENZA

L'obiettivo dell'attività di accertamento e controllo dell'Amministrazione finanziaria non è solo quello di recuperare gettito illecitamente sottratto al fisco, ma è anche quello di incentivare l'adempimento spontaneo (*tax compliance*) dei contribuenti.

La letteratura economica identifica due effetti principali dell'attività di controllo delle Autorità fiscali: un *effetto diretto* relativo al gettito aggiuntivo, comprensivo di sanzioni ed interessi, che affluisce nelle casse dello Stato a seguito delle attività di accertamento e controllo ed un *effetto indiretto*, detto di *deterrenza*, relativo all'incremento della base imponibile spontaneamente dichiarata dai contribuenti nel momento in cui percepiscono il rischio di essere soggetti a controllo da parte dell'Autorità fiscale. Nell'ambito dell'effetto di deterrenza c.d. indiretto, è possibile distinguere tra *l'effetto correttivo* e *l'effetto di deterrenza complessivo* o *spillover*. L'effetto di deterrenza correttivo è rappresentato dall'incremento spontaneo della base imponibile dichiarata da parte dei contribuenti che sono stati soggetti ad un controllo; l'effetto deterrenza complessivo, invece, si verifica quando anche i soggetti che non sono mai stati sottoposti ad un controllo tendono spontaneamente a dichiarare fedelmente la propria base imponibile per scongiurare il rischio di essere soggetti ad accertamenti (Gemmell e Ratto, 2012).

L'obiettivo dell'analisi è di fornire evidenza empirica che i controlli dell'Agenzia delle entrate abbiano un effetto deterrente, sia di tipo correttivo sia di tipo complessivo sul comportamento dei contribuenti. A tal fine sono stati analizzati dati relativi alle dichiarazioni fiscali e ai controlli su un campione di 132.093 ditte individuali con almeno una partita IVA attiva negli anni d'imposta dal 2006 al 2011.

L'analisi è stata condotta preliminarmente sulla base imponibile IRAP che presenta il vantaggio di essere relativamente più stabile rispetto alle basi

<sup>50</sup> Il metodo dell'*input* di lavoro utilizzato dall'ISTAT è stato raccomandato come *best practice* in 94/168/EC, Euratom.

imponibili delle imposte sui redditi, che sono maggiormente influenzate dal ciclo economico.

Lo studio si inserisce quindi nel più ampio campo di indagine noto nella letteratura economica con il termine *policy evaluation*. In particolare, sono state selezionati due modelli per dati panel: il modello ad effetti fissi ed il modello in differenze prime. Entrambi i modelli sono comunemente utilizzati nell'ambito delle analisi empirica per la valutazione *ex-post*.

#### III.4.1 Effetto di deterrenza correttivo

Questo paragrafo si concentra sull'analisi dell'effetto di deterrenza correttivo. In particolare, l'obiettivo è quello di verificare se i contribuenti che sono stati soggetti a controlli dell'Agenzia delle entrate modificano il proprio comportamento nel senso di una maggiore *compliance* e tendono quindi a dichiarare una base imponibile superiore rispetto al periodo precedente al controllo.

#### L'effetto deterrente correttivo del controllo fiscale

Le Tabelle III.8 e III.9 riportano i risultati dell'analisi relative allo stimatore ad effetti fissi (o stimatore *within*) ed allo stimatore alle differenze prime. Per entrambi gli stimatori, sono stati considerate cinque specificazioni diverse del modello. La variabile di *policy* è una variabile dicotomica che assume valore zero se il contribuente non è soggetto ad un controllo e assume valore uno a partire dall'anno di dichiarazione in cui il contribuente è stato sottoposto ad almeno un controllo.

Si stima che a seguito di un controllo il contribuente incrementa la base imponibile IRAP dichiarata tra il 55,5 per cento e il 58,2 per cento utilizzando il modello ad effetti fissi (Tabella III.8) e tra il 19,7 per cento e il 20,6 per cento utilizzando il modello in differenze prime (Tabella III.9).

Tuttavia, è possibile che il comportamento dei contribuenti non sia influenzato solamente dal fatto di essere stato sottoposto ad un controllo, ma anche dal numero di controlli ai quali è stato sottoposto. Per tenere in considerazione questo effetto, è stata stimata una specificazione del modello in cui la variabile di *policy* assume un valore pari al numero di controlli ai quali il soggetto è stato sottoposto nell'anno di dichiarazione considerato ed in tutti gli anni precedenti. L'ultima colonna delle Tabelle III.8 e III.9 riporta i risultati della stima di questa specificazione del modello dove le variabili di *policy* sono il numero progressivo di controlli subiti ed il suo quadrato. I risultati suggeriscono che un controllo aggiuntivo ha un effetto positivo sulla *compliance* dei contribuenti. Tuttavia, l'effetto marginale di un controllo aggiuntivo decresce al crescere dei controlli (il coefficiente del quadrato del numero dei controlli è negativo nella specificazione ad effetti fissi).

La specificazione (4) include l'interazione tra la variabile di *policy* e una variabile dicotomica che assume valore pari ad uno se il contribuente risulta congruo agli studi di settore. Il coefficiente stimato è negativo sia nel caso del modello ad effetti fissi che nel caso del modello in differenze prime, indicando

che l'effetto del controllo è minore per tutti i soggetti che risultano congrui agli studi di settore.

Dal confronto tra le stime del modello ad effetti fissi e le stime del modello in differenze prime emerge che i parametri di interesse presentano lo stesso segno in entrambe le specificazioni ma i coefficienti della variabile di *policy* stimati con il modello in differenze prime sono sensibilmente inferiori in valore assoluto<sup>51</sup>.

**FOCUS****III.7 La metodologia di stima dell'effetto deterrenza**

Nel Rapporto sull'evasione fiscale, pubblicato nel corso del 2014, per la stima dell'effetto di deterrenza era stata scelta la tecnica *Difference-in-Differences* (DID). Tale metodologia affronta il problema della valutazione d'impatto dell'attività di accertamento e verifica confrontando il comportamento dei contribuenti nei periodi precedenti e successivi all'eventuale controllo fiscale, per soggetti trattati e non trattati. L'ipotesi rilevante è che i due gruppi (controllati e non controllati), in assenza dell'azione amministrativa, abbiano la stessa dinamica temporale della base imponibile dichiarata (*common trend assumption*).

Nel Rapporto di quest'anno si è preferito utilizzare una tecnica di tipo *panel* ad effetti fissi o alle differenze prime sulla base del fatto che l'analisi *panel* consente di fornire una stima complessiva dell'effetto dell'attività di contrasto all'evasione delle Autorità fiscali sull'intero arco temporale considerato. Inoltre, una sezione del Paragrafo III.4.1 presenta i risultati dell'analisi della dinamica temporale dell'effetto deterrenza correttiva per individuare eventuali differenze annuali dell'efficacia delle politiche di controllo ed accertamento. Tale analisi evidenzia che i risultati sono coerenti con quelli presentati nel Rapporto sull'evasione fiscale del 2014.

I modelli ad effetti fissi e alle differenze prime consentono di rimuovere l'endogeneità dovuta ad effetti fissi individuali costanti nel tempo e correlati con le variabili esplicative che altrimenti indurrebbe una distorsione nella stima dei parametri.

Nel caso in questione, gli stimatori sono consistenti anche nel caso in cui l'Agenzia delle entrate abbia selezionato i contribuenti da sottoporre a controlli sulla base di variabili non osservabili che influenzano la base imponibile IRAP dichiarata, purché tali variabili siano costanti nel periodo considerato. In altre parole è necessario che il modello di selezione dell'Agenzia sia rimasto lo stesso tra il 2006 e il 2011. Sulla base delle risultanze ottenute dal modello di selezione utilizzato per le stime bottom up dell'evasione (v. Focus III.4) si è osservata una sostanziale invarianza delle regole di selezione negli anni di imposta 2007-2008. Tale evidenza, ovviamente, non basta per dimostrare l'invarianza del modello di selezione, per questo motivo il Dipartimento delle finanze e l'Agenzia delle entrate stanno studiando ulteriori affinamenti per la costruzione di un modello econometrico che tenga conto anche della possibilità di endogeneità dovuta alla presenza di effetti fissi non costanti nel tempo.

I coefficienti stimati adottando il modello ad effetti fissi sono differenti in valore assoluto dai coefficienti stimati adottando il modello alle differenze prime. È quindi naturale chiedersi quali stime siano più affidabili. In generale, il modello ad effetti fissi è più efficiente quando i residui sono serialmente incorrelati e viceversa. Nel caso in esame vi è una ragione specifica per ritenere più affidabile il modello in differenze prime. Le condizioni per la consistenza degli stimatori sono assai meno restrittive nel caso del modello alle differenze. Nel caso del modello ad effetti fissi è necessario infatti che sia verificata la condizione di stretta esogeneità, ovvero è necessario che la variabile esplicativa sia incorrelata con tutti i termini di errore passati, presenti e futuri. Uno dei vantaggi della stima del modello in differenze consiste nel fatto che la proprietà di consistenza dello stimatore si verifica nel caso in cui la variabile indipendente è incorrelata con il termine di errore contemporaneo, del periodo precedente e del periodo successivo senza la necessità di assumere stretta esogeneità. Siccome l'Agenzia delle entrate effettua verifiche e controlli su periodi di

<sup>51</sup> Si veda il Focus III.8 per maggiori dettagli sulle differenze tra il modello ad effetti fissi e il modello alle differenze prime.

imposta precedenti è ragionevole ritenere che la variabile di *policy* non sia correlata con il termine di errore contemporaneo e con il termine di errore futuro. Rimane la possibilità tuttavia che la variabile di *policy* sia correlata con il termine di errore passato. Nel modello alle differenze è però sufficiente che la variabile indipendente sia incorrelata con il termine di errore del periodo immediatamente precedente. Siccome nei dati utilizzati per questa analisi sono pochi i casi in cui i controlli sono stati effettuati sul periodo di imposta immediatamente precedente, è meno probabile che il modello alle differenze prime risulti soggetto ad eventuali problemi di endogeneità dovuti ad effetti fissi non costanti nel tempo.

**TABELLA III.8: EFFETTO DETERRENZA CORRETTIVO.EFFETTI FISSI**

Variabile Dipendente: Base Imponibile IRAP	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Policy	0.582 (0.018)***	0.574 (0.018)***	0.555 (0.017)***	0.618 (0.021)***	
dt_2007	-0.017 (0.009)*	-0.130 (0.009)***	-0.246 (0.009)***	-0.249 (0.009)***	-0.252 (0.009)***
dt_2008	-0.606 (0.011)***	-0.685 (0.011)***	-0.837 (0.011)***	-0.844 (0.011)***	-0.856 (0.011)***
dt_2009	-0.988 (0.012)***	-1.110 (0.012)***	-1.220 (0.012)***	-1.228 (0.012)***	-1.255 (0.013)***
dt_2010	-1.131 (0.013)***	-1.292 (0.013)***	-1.399 (0.013)***	-1.409 (0.013)***	-1.449 (0.013)***
dt_2011	-0.793 (0.013)***	-0.990 (0.013)***	-1.090 (0.013)***	-1.101 (0.013)***	-1.156 (0.014)***
Studi di Settore		1.019 (0.035)***	0.530 (0.033)***	0.617 (0.032)***	0.534 (0.033)***
SDS congruo		0.690 (0.014)***	0.607 (0.013)***	0.455 (0.011)***	0.600 (0.013)***
SDS coerente		0.770 (0.015)***	0.639 (0.014)***	0.401 (0.009)***	0.635 (0.014)***
SDS coerente e congruo		-0.383 (0.017)***	-0.360 (0.017)***		-0.356 (0.017)***
Volume di Affari			0.589 (0.010)***	0.590 (0.010)***	0.588 (0.010)***
Costo del Lavoro			0.046 (0.002)***	0.046 (0.002)***	0.045 (0.002)***
Totale Attività			0.179 (0.005)***	0.179 (0.005)***	0.180 (0.005)***
Totale Passività			0.022 (0.002)***	0.022 (0.002)***	0.021 (0.002)***
SDS congruo * Policy				-0.099 (0.020)***	
N. prog. di controlli					0.412 (0.012)***
N. prog. di controlli <sup>2</sup>					-0.013 (0.002)***
Constant	8.927 (0.008)***	7.357 (0.032)***	-0.867 (0.093)***	-0.883 (0.093)***	-0.843 (0.093)***
R <sup>2</sup>	0.03	0.05	0.10	0.10	0.10
N	760,494	760,494	760,494	760,494	760,494

\*  $p < 0.1$ ; \*\*  $p < 0.05$ ; \*\*\*  $p < 0.01$  standard error robusti tra parentesi. Le variabili Base imponibile IRAP, Volume d'affari, Costo del Lavoro, Totale Attività e Totale Passività sono espresse in logaritmi.



**TABELLA III.9: EFFETTO DETERRENZA CORRETTIVO. DIFFERENZE PRIME**

Variabile Dipendente: Base Imponibile IRAP	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Policy	0.197 (0.019)***	0.203 (0.018)***	0.206 (0.018)***	0.227 (0.022)***	
dt_2008	-0.577 (0.012)***	-0.489 (0.012)***	-0.413 (0.012)***	-0.415 (0.012)***	-0.416 (0.012)***
dt_2009	-0.375 (0.013)***	-0.377 (0.012)***	-0.229 (0.013)***	-0.228 (0.013)***	-0.233 (0.013)***
dt_2010	-0.138 (0.012)***	-0.135 (0.012)***	-0.028 (0.012)**	-0.028 (0.012)**	-0.032 (0.012)***
dt_2011	0.342 (0.011)***	0.335 (0.011)***	0.451 (0.011)***	0.452 (0.011)***	0.447 (0.011)***
SDS congruo		0.607 (0.012)***	0.470 (0.012)***	0.346 (0.009)***	0.470 (0.012)***
SDS coerente		0.910 (0.013)***	0.737 (0.013)***	0.554 (0.008)***	0.737 (0.013)***
SDS coerente e congruo		-0.364 (0.015)***	-0.276 (0.014)***		-0.276 (0.014)***
Studi di Settore			0.381 (0.031)***	0.448 (0.031)***	0.381 (0.031)***
Volume di Affari			0.509 (0.008)***	0.510 (0.008)***	0.509 (0.008)***
Totale Attività			0.169 (0.004)***	0.169 (0.004)***	0.169 (0.004)***
Totale Passività			-0.015 (0.002)***	-0.015 (0.002)***	-0.015 (0.002)***
Costo del Lavoro			0.032 (0.002)***	0.031 (0.002)***	0.032 (0.002)***
SDS congruo * Policy				-0.036 (0.018)**	
N. prog. di controlli					0.168 (0.015)***
N. prog. di controlli^2					0.002 (0.002)
Constant	0.008 (0.009)	-0.030 (0.009)***	-0.140 (0.009)***	-0.141 (0.009)***	-0.146 (0.009)***
R <sup>2</sup>	0.01	0.03	0.07	0.07	0.07
N	633,745	633,745	633,745	633,745	633,745

\*  $p < 0.1$ ; \*\*  $p < 0.05$ ; \*\*\*  $p < 0.01$  standard error robusti tra parentesi. Le variabili Base imponibile IRAP, Volume d'affari, Costo del Lavoro, Totale Attività e Totale Passività sono espresse in logaritmi.

### L'effetto deterrente per tipologia controllo

L'analisi illustrata nel precedente paragrafo consente di stimare gli effetti sul comportamento dei contribuenti di un generico controllo. L'obiettivo di questo paragrafo è invece quello di illustrare gli effetti della *policy* disaggregati per tipo di controllo. La variabile di *policy* è stata quindi scomposta in quattro categorie: l'accertamento unificato, la verifica, gli altri accertamenti (che includono gli accertamenti da parametri, da studi di settore e l'accertamento parziale) e gli accessi (che includono gli accessi brevi, gli accessi mirati e i controlli sui crediti IVA).

A seconda della specificazione del modello, gli accertamenti unificati incrementano la base imponibile IRAP dichiarata dal contribuente di una percentuale compresa tra il 53,7 e il 58,4 per cento utilizzando il modello ad effetti fissi e di una percentuale compresa tra il 23,4 e il 25,3 per cento utilizzando il modello alle differenze prime. L'effetto delle verifiche e degli

accessi risulta più o meno dello stesso ordine di grandezza mentre sembra essere più contenuto l'effetto degli "altri accertamenti".

Anche il risultato relativo al numero di controlli (ultima colonna delle Tabelle III.10 e III.11) è in linea con i risultati ottenuti considerando i controlli nel loro complesso, senza la distinzione per tipo di controllo; il modello ad effetti fissi (Tabella III.10) evidenzia che l'effetto sulla *compliance* è decrescente al crescere del numero dei controlli (il coefficiente del quadrato del numero dei controlli è negativo per tutte le categorie di controllo considerate).

Il coefficiente della variabile di interazione tra tipo di controllo e congruità agli studi di settore è negativo per gli accertamenti unificati e per gli altri accertamenti nella specificazione ad effetti fissi; ciò implica che l'effetto degli accertamenti sulla base imponibile dichiarata è inferiore per i soggetti che risultano congrui agli studi di settore. La congruità agli studi di settore non sembra avere invece effetti sulle verifiche e gli accessi; i coefficienti di interazione con queste variabile non sono infatti statisticamente significativi in entrambe le specificazioni del modello.

**TABELLA III.10: EFFETTO DETERRENZA CORRETTIVO PER TIPO DI CONTROLLO. EFFETTI FISSI**

Variabile Dipendente: Base Imponibile IRAP	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Accertamento Unificato	0.584 (0.030)***	0.537 (0.030)***	0.557 (0.029)***	0.682 (0.038)***	
Altri Accertamenti	0.338 (0.025)***	0.318 (0.024)***	0.317 (0.023)***	0.363 (0.029)***	
Verifica	0.514 (0.037)***	0.507 (0.037)***	0.460 (0.035)***	0.458 (0.047)***	
Accessi	0.567 (0.025)***	0.594 (0.024)***	0.544 (0.023)***	0.520 (0.029)***	
Dummy temporali	si	si	si	si	si
Studi di Settore		1.020 (0.035)***	0.532 (0.033)***	0.621 (0.032)***	0.535 (0.033)***
SDS congruo		0.687 (0.014)***	0.603 (0.013)***	0.445 (0.011)***	0.601 (0.013)***
SDS coerente		0.768 (0.015)***	0.637 (0.014)***	0.400 (0.009)***	0.635 (0.014)***
SDS coerente e congruo		-0.379 (0.017)***	-0.357 (0.017)***		-0.355 (0.017)***
Volume di Affari			0.588 (0.010)***	0.590 (0.010)***	0.588 (0.010)***
Costo del Lavoro			0.046 (0.002)***	0.045 (0.002)***	0.045 (0.002)***
Totale Attività			0.180 (0.005)***	0.180 (0.005)***	0.180 (0.005)***
Totale Passività			0.021 (0.002)***	0.021 (0.002)***	0.020 (0.002)***
SDS congruo * Accertamento Unificato				-0.189 (0.038)***	
SDS congruo * Altri Accertamenti				-0.074 (0.028)***	
SDS congruo * Verifica				0.004 (0.047)	
SDS congruo * Accessi				0.035 (0.028)	
N. prog. di Accertamenti Unificati					0.645 (0.046)***
N. prog. di Altri Accertamenti					0.254 (0.029)***
N. prog. di Accessi					0.556 (0.028)***
N. prog. di Verifiche					0.441 (0.056)***
N. prog. di Accertamenti Unificati <sup>2</sup>					-0.131 (0.026)***
N. prog. di Altri Accertamenti <sup>2</sup>					-0.026 (0.010)**
N. prog. di Verifiche <sup>2</sup>					-0.032 (0.010)***
N. prog. di Accessi <sup>2</sup>					-0.025 (0.032)
Constant	8.924 (0.008)***	7.354 (0.032)***	-0.859 (0.093)***	-0.873 (0.093)***	-0.840 (0.093)***
R <sup>2</sup>	0.03	0.05	0.10	0.10	0.10
N	760,494	760,494	760,494	760,494	760,494

\*  $p < 0.1$ ; \*\*  $p < 0.05$ ; \*\*\*  $p < 0.01$  standard error robusti tra parentesi. Le variabili Base imponibile IRAP, Volume d'affari, Costo del Lavoro, Totale Attività e Totale Passività sono espresse in logaritmi.

**TABELLA III.11: EFFETTO DETERRENZA CORRETTIVO PER TIPO DI CONTROLLO. DIFFERENZE PRIME**

Variabile Dipendente: Base Imponibile IRAP	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Accertamento Unificato	0.253 (0.033)***	0.234 (0.033)***	0.240 (0.032)***	0.247 (0.040)***	
Altri Accertamenti	0.160 (0.025)***	0.159 (0.025)***	0.155 (0.025)***	0.175 (0.030)***	
Verifica	0.159 (0.043)***	0.154 (0.042)***	0.142 (0.042)***	0.099 (0.052)*	
Accessi	0.155 (0.026)***	0.179 (0.026)***	0.174 (0.026)***	0.181 (0.031)***	
Dummy temporali	si	si	si	si	si
Studi di Settore		0.685 (0.032)***	0.381 (0.031)***	0.448 (0.031)***	0.381 (0.031)***
SDS congruo		0.524 (0.012)***	0.470 (0.012)***	0.343 (0.009)***	0.470 (0.012)***
SDS coerente		0.827 (0.013)***	0.737 (0.013)***	0.554 (0.008)***	0.737 (0.013)***
SDS coerente e congruo		-0.291 (0.015)***	-0.276 (0.014)***		-0.276 (0.014)***
Volume di Affari			0.509 (0.008)***	0.509 (0.008)***	0.509 (0.008)***
Totale Attività			0.169 (0.004)***	0.169 (0.004)***	0.169 (0.004)***
Totale Passività			-0.015 (0.002)***	-0.015 (0.002)***	-0.015 (0.002)***
Costo del Lavoro			0.032 (0.002)***	0.031 (0.002)***	0.032 (0.002)***
SDS congruo* Accertamento Unificato				-0.009 (0.036)	
SDS congruo * Altri Accertamenti				-0.037 (0.025)	
SDS congruo * Verifica				0.075 (0.046)	
SDS congruo * Accessi				-0.014 (0.025)	
N. prog. di Accertamenti Unificati					0.259 (0.053)***
N. prog. di Altri Accertamenti					0.135 (0.032)***
N. prog. di Verifiche					0.108 (0.067)
N. prog. di Accessi					0.185 (0.033)***
N. prog. di Accertamenti Unificati^2					-0.028 (0.033)
N. prog. di Altri Accertamenti^2					-0.002 (0.013)
N. prog. di Verifiche^2					0.014 (0.013)
N. prog. di Accessi^2					0.023 (0.040)
Constant	0.005 (0.009)	-0.078 (0.009)***	-0.142 (0.009)***	-0.144 (0.009)***	-0.146 (0.009)***
R <sup>2</sup>	0.01	0.03	0.07	0.07	0.07
N	633,745	633,745	633,745	633,745	633,745

\*  $p < 0.1$ ; \*\*  $p < 0.05$ ; \*\*\*  $p < 0.01$  standard error robusti tra parentesi. Le variabili Base imponibile IRAP, Volume d'affari, Costo del Lavoro, Totale Attività e Totale Passività sono espresse in logaritmi.

### La dinamica temporale dell'effetto deterrenza

L'analisi panel consente di valutare l'effetto complessivo nell'arco temporale considerato dei controlli fiscali sulla *compliance*. È tuttavia possibile che le attività di controllo non abbiano esercitato un effetto di deterrenza costante nel periodo in esame. Al fine di cogliere eventuali differenze annuali delle politiche di contrasto all'evasione, la Tabella III.12 mostra i risultati della stima di una specificazione del modello che include, oltre alla variabile di *policy*, una variabile di interazione tra la *policy* stessa e le *dummy* temporali.

**TABELLA III.12: DINAMICA TEMPORALE DELL'EFFETTO DETERRENZA CORRETTIVO**

Variabile Dipendente: Base Imponibile IRAP	Effetti Fissi	Differenze Prime
Policy puntuale	-0.520 (0.027)***	-0.185 (0.028)***
Studi di Settore	0.526 (0.033)***	0.381 (0.031)***
SDS congruo	0.607 (0.013)***	0.470 (0.012)***
SDS coerente	0.638 (0.014)***	0.737 (0.013)***
SDS coerente e congruo	-0.359 (0.017)***	-0.276 (0.014)***
Volume di Affari	0.589 (0.010)***	0.509 (0.008)***
Costo del Lavoro	0.046 (0.002)***	0.032 (0.002)***
Totale Attività	0.179 (0.005)***	0.169 (0.004)***
Totale Passività	0.023 (0.002)***	-0.015 (0.002)***
Dummy temporale	si	si
Policy*2007	0.201 (0.034)***	0.177 (0.032)***
Policy*2008	0.366 (0.037)***	0.148 (0.035)***
Policy*2009	0.687 (0.038)***	0.206 (0.036)***
Policy*2010	0.951 (0.039)***	0.235 (0.035)***
Policy*2011	1.188 (0.038)***	0.416 (0.040)***
Constant	-0.768 (0.093)***	-0.142 (0.009)***
R <sup>2</sup>	0.10	0.07
N	760,494	633,745

\*  $p < 0.1$ ; \*\*  $p < 0.05$ ; \*\*\*  $p < 0.01$  standard error robusti tra parentesi. Le variabili Base imponibile IRAP, Volume d'affari, Costo del Lavoro, Totale Attività e Totale Passività sono espresse in logaritmi.

La variabile di *policy* in questa specificazione è una variabile dicotomica che assume valore uno se il contribuente è stato oggetto di un controllo fiscale nell'anno considerato e zero altrimenti<sup>52</sup>.

<sup>52</sup> La variabile di *policy* in questo caso è denominata "policy puntuale" perché, al contrario della variabile "policy" delle Tabelle III.8 e III.9 e delle variabili per tipologia di controllo delle Tabelle III.10 e III.11 non assume valore uno negli anni successivi al controllo, ma solo nell'anno in cui l'Agenzia delle entrate ha effettivamente controllato il soggetto. In questo modo è più agevole isolare i diversi effetti annuali delle attività di controllo.

Entrambe le specificazioni del modello evidenziano che l'effetto delle politiche di controllo fiscale è aumentato nel periodo considerato. La stima del modello in differenze prime mostra che l'effetto dei controlli comporta un effetto modesto nell'anno di imposta 2007 che si riduce ulteriormente nel 2008. A partire dal 2009 invece la dinamica della *tax compliance* sembra assestarsi su un *trend* di crescita<sup>53</sup>. Ovviamente ciò potrebbe dipendere da tutta una serie di fattori di contesto e di percezione soggettiva che non possono essere correttamente identificati in questo modello.

#### III.4.2 Effetto di deterrenza complessivo

L'obiettivo dell'analisi presentata nei paragrafi precedenti è quello di individuare l'effetto dei controlli dell'Autorità fiscale sulla *compliance* dei contribuenti che sono stati soggetti a controllo. L'obiettivo ultimo della politica di contrasto all'evasione è tuttavia quello di dissuadere tutti i contribuenti dal porre in essere comportamenti fiscali non corretti, anche coloro che non subiscono alcun controllo. Paradossalmente, in una situazione in cui tale obiettivo fosse raggiunto, l'effetto deterrenza *correttivo* sarebbe nullo; in altre parole i controlli fiscali non produrrebbero alcun incremento della base imponibile dichiarata dai contribuenti, per il semplice fatto che i contribuenti sarebbero già *compliant* e quindi già dichiarerebbero correttamente la propria base imponibile.

I coefficienti stimati nei paragrafi precedenti misurano quindi le differenze nel comportamento dei contribuenti tra il periodo antecedente ed il periodo successivo ai controlli dell'Agenzia delle entrate. Tuttavia, i parametri stimati non catturano gli effetti di eventuali variazioni della *compliance* dovute a fattori di contesto come, tra gli altri, l'eventuale introduzione di nuove norme o l'eventuale variazione della percezione soggettiva del rischio di essere oggetto di un controllo. Più precisamente si controlla per tale effetto, attraverso l'inclusione delle *dummy* temporali, ma non è possibile distinguere l'effetto congiunturale dagli altri fattori di contesto. L'obiettivo di questo paragrafo è quello di individuare eventuali variazioni della *compliance* complessiva dovute a tutti i fattori di contesto non osservabili.

La Tabella III.13 riporta evidenze empiriche preliminari relative all'effetto di deterrenza complessivo. La base imponibile IRAP dichiarata registra un sostanziale incremento a seguito di un controllo fiscale, il che suggerisce, in linea con i risultati presentati nei paragrafi precedenti, che l'azione di contrasto esercita un effetto di deterrenza correttivo sui contribuenti controllati.

Tuttavia, includendo nel modello anche la misura del *VAT gap* interagita con il volume d'affari, si nota che negli anni in cui il *gap* dell'IVA è aumentato si è assistito contemporaneamente ad una riduzione generalizzata della base imponibile dichiarata.

<sup>53</sup> Questi risultati sono coerenti con i risultati presentati nel Rapporto sull'evasione 2014.

**TABELLA III.13: EFFETTO DETERRENZA COMPLESSIVO**

Variabile Dipendente: Base Imponibile IRAP	Effetti Fissi	Differenze Prime
Policy	0.556 (0.017)***	0.206 (0.018)***
VAT GAP * Volume d'Affari	-0.192 (0.092)**	-0.215 (0.076)***
Studi di Settore	0.526 (0.033)***	0.378 (0.031)***
SDS congruo	0.607 (0.013)***	0.470 (0.012)***
SDS coerente	0.640 (0.014)***	0.737 (0.013)***
SDS coerente e congruo	-0.360 (0.017)***	-0.276 (0.014)***
Volume di Affari	0.649 (0.030)***	0.576 (0.025)***
Costo del Lavoro	0.046 (0.002)***	0.032 (0.002)***
Totale Attività	0.179 (0.005)***	0.168 (0.004)***
Totale Passività	0.023 (0.002)***	-0.015 (0.002)***
Dummy Temporale	si	si
Constant	-0.931 (0.097)***	-0.070 (0.027)***
R <sup>2</sup>	0.10	0.07
N	760,494	633,745

\*  $p < 0.1$ ; \*\*  $p < 0.05$ ; \*\*\*  $p < 0.01$  *standard error* robusti tra parentesi. Le variabili Base imponibile IRAP, Volume d'affari, Costo del Lavoro, Totale Attività e Totale Passività sono espresse in logaritmi. I dati del VAT gap sono stati costruiti a partire dai dati presentati dalla Commissione europea (EU Commission, 2012).





## **IV. STRATEGIE DI PREVENZIONE E CONTRASTO PER L'ANNO 2015**

### **IV.1 PREMESSA**

La strategia di prevenzione e contrasto all'evasione e all'elusione per l'esercizio 2015 è caratterizzata dal consolidamento dei risultati conseguiti nel 2014 e dall'avvio di un processo di evoluzione del rapporto tra Fisco e contribuente, improntato ad un patto di reciproca fiducia, che mira a trasformare il cittadino in protagonista attivo della propria posizione fiscale.

Tanto l'Amministrazione finanziaria quanto i contribuenti sono chiamati ad assumere un ruolo sempre più collaborativo nella corretta individuazione degli obblighi fiscali. A tal fine di fondamentale importanza risulterà il potenziamento dei servizi telematici, l'elaborazione di nuovi strumenti informatici nonché l'adeguamento di quelli già esistenti in grado di creare un canale di comunicazione tale da rendere i contribuenti consapevoli, anche in ragione del loro comportamento fiscale precedente, delle informazioni di cui dispone l'Agenzia relativamente alla loro posizione fiscale.

In questo modo verrà favorito il dialogo nel quale ognuna delle parti potrà dare un proprio contributo fattivo; i contribuenti potranno infatti correggere gli errori, volontariamente o involontariamente commessi, prima che si instauri la fase dell'accertamento, mentre l'amministrazione, in considerazione di informazioni rilevanti fornite dal contribuente a giustificazione della sua posizione, potrà rimodulare la propria pretesa.

Le attività di gestione delle relazioni con i contribuenti potranno essere maggiormente efficienti, con un inevitabile ritorno in termini di semplificazione delle procedure e di snellimento burocratico a vantaggio di cittadini e imprese, anche con il miglioramento delle modalità d'incrocio delle banche dati esistenti e l'utilizzabilità della mole di informazioni già disponibili con possibilità di collegare e incrociare tutte le informazioni anche quelle relative alla fatturazione elettronica (una volta a regime) e alla trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché la documentazione in materia di imposta sul valore aggiunto e le transazioni effettuate.

In tal modo il ruolo dell'amministrazione fiscale subirà un'evoluzione, passando da ricevitore passivo di dichiarazioni fiscali, che vengono sottoposte successivamente a controlli, a guida e facilitatore di *tax compliance*.

Un approccio di tale natura non comporterà assolutamente l'abbandono da parte dell'Amministrazione finanziaria della necessaria fase del controllo che rientra nelle sue prerogative costituzionali e che rappresenta una funzione di massima utilità sociale ma consentirà al fisco di concentrare le proprie risorse nei confronti dei contribuenti meno collaborativi ritenuti maggiormente a rischio, in

particolare quelli che ricorrono a sistemi complessi e ben architettati di evasione e frode.

L'utilizzo e l'incrocio delle molteplici informazioni a disposizione consentirà di sviluppare indicatori che aiutino a comprendere le caratteristiche e, soprattutto, il profilo di rischio dei contribuenti al fine di indirizzare le scelte strategiche future e investire meno su soggetti con profilo di rischio potenziale basso o nullo.

## **IV.2 COORDINAMENTO TRA GLI ORGANI DI CONTROLLO**

La collaborazione e il coordinamento con la Guardia di Finanza nonché con gli altri enti che svolgono, a vario titolo, attività di controllo fiscale quali l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'INPS, la SIAE e i Comuni anche nel 2015 rappresenta un importante strumento per il contrasto dell'evasione fiscale.

Nell'ambito della "Cabina di regia" prevista dall'art. 83 commi 5, 6 e 7 del D.L. 112 del 2008 continueranno ad essere definiti programmi d'intervento congiunti che tengano conto delle diverse funzioni, prerogative e potenzialità degli organi (Agenzie e Guardia di Finanza) che operano sul territorio nazionale al fine di contrastare fenomeni fraudolenti di maggior impatto.

Proseguirà, inoltre, l'implementazione delle banche dati a disposizione dell'Anagrafe Tributaria, nell'ottica di consentire a tutti gli organi di controllo dell'Amministrazione finanziaria, un utilizzo sempre più mirato delle informazioni per il contrasto dell'evasione fiscale.

## **IV.3 IL CAMBIA VERSO**

La prima significativa evidenza delle azioni avviate per la realizzazione del cosiddetto "cambia verso" si è già avuta attraverso la predisposizione di comunicazioni finalizzate a consentire ai contribuenti di verificare la correttezza dei relativi comportamenti dichiarativi e la pubblicazione, sul sito internet dell'Agenzia, di informazioni ed elementi di interesse per gli stessi.

Tali comunicazioni, analogamente a come operato lo scorso anno, sono state portate a conoscenza del contribuente utilizzando le possibilità offerte dalle funzionalità del "Cassetto Fiscale", mediante la pubblicazione delle stesse nel citato applicativo.

Il progetto è stato avviato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 25 maggio 2015 con il quale l'Agenzia delle entrate ha definito le modalità operative per mettere a disposizione di specifici contribuenti titolari di reddito d'impresa informazioni riguardanti possibili anomalie, presenti nelle dichiarazioni dei redditi, relative alla corretta indicazione delle quote costanti delle plusvalenze e/o sopravvenienze attive per le quali i contribuenti hanno optato, derogando al regime naturale di tassazione integrale nell'anno di realizzo ai sensi degli articoli 86 e 88 del TUIR, per la rateizzazione fino ad un massimo di cinque esercizi.

Il fine perseguito dal predetto provvedimento è di indurre i contribuenti a correggere per il periodo d'imposta 2011 e per gli altri interessati dalla rateizzazione delle predette plusvalenze gli errori e le omissioni commesse.

Con successivo provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 18 giugno 2015 sono state inviate ai contribuenti comunicazioni aventi ad oggetto particolari anomalie riscontrate nel triennio 2011, 2012 e 2013 sulla base dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore. In tal caso si intende indurre i contribuenti sia a correggere, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativi all'annualità 2014, dati ed informazioni erroneamente inserite nel modello degli studi di settore relativo ad UNICO 2014, sia ad adottare i conseguenti comportamenti dichiarativi virtuosi in vista della presentazione di UNICO 2015.

Da ultimo, a seguito del provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 13 luglio 2015 sono stati inviati ai contribuenti, soggetti passivi IVA, per il periodo d'imposta 2011, comunicazioni dei dati trasmessi all'Amministrazione finanziaria sia dai loro clienti ai fini del c.d. "spesometro" dai quali risulterebbero aver omesso, in tutto o in parte, di dichiarare i ricavi conseguiti sia dai sostituti d'imposta nel modello 770 Semplificato dai quali risulterebbero aver omesso, in tutto o in parte, di dichiarare i compensi percepiti.

Tali ultime comunicazioni inviate ai contribuenti hanno il fine di indurre gli stessi a correggere l'anomalia evidenziata e a modificare i propri comportamenti dichiarativi, anche per favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili per i periodi d'imposta successivi al 2011 ed, in particolare, in vista della presentazione della dichiarazione dei redditi 2015 relativi al periodo d'imposta 2014.

#### **IV.4 AZIONE DI CONTROLLO**

L'attività di controllo, ancor più favorita dagli interventi messi in campo per intensificare l'adempimento spontaneo, è indirizzata nei confronti delle più significative forme di evasione e più insidiose di frode. In coerenza con il principio della proficuità comparata e avvalendosi di specifiche analisi di rischio saranno individuati i comportamenti caratterizzati da maggiore insidiosità e pregiudizio per l'Erario.

Estrema attenzione è rivolta alla fase di selezione del soggetto, nel corso della quale la valutazione del rischio è differenziata per macro-tipologia di contribuente (cui corrispondono altrettanti strumenti di contrasto all'evasione) e per contesto socio-economico di riferimento, allo scopo di mirare con più efficacia e concretezza agli interventi da effettuare.

A tal fine, di particolare utilità, potranno rivelarsi il miglior utilizzo delle banche dati, l'incrocio delle numerose e diversificate informazioni a disposizione dell'Amministrazione (integrate con nuovi elementi informativi), nonché l'estensione di percorsi d'indagine già proficuamente impiegati in singole realtà territoriali relativamente a fattispecie comuni.

La circolarità delle esperienze fatte e dei risultati ottenuti potrà costituire un nuovo spunto alla fase di selezione dei soggetti da sottoporre a controllo.

Il controllo dovrà essere finalizzato alla definizione della pretesa tributaria con la partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento; in

quest'ottica il contraddittorio assumerà sempre più centralità per la “*compliance*” e non dovrà essere trascurato e considerato un mero adempimento formale, anzi si ritiene che un'attività di controllo sistematicamente incentrata sul contraddittorio con il contribuente coinvolto permette di rendere più credibile e sostenibile la pretesa tributaria ovvero di abbandonarla senza che si inneschino circuiti viziosi e inutilmente costosi per l'Amministrazione e il contribuente e, quindi, per l'intero sistema paese.

Un ulteriore elemento di novità per l'attività operativa è l'entrata in vigore dell'istituto della *Voluntary disclosure*, disciplinata dalla legge 186 del 2014, che richiederà una maggiore flessibilità organizzativa delle strutture operative per far fronte alle esigenze derivanti dal flusso delle richieste e dalla loro tipologia (*voluntary disclosure estera e voluntary interna*).

#### **IV.5 GRANDI CONTRIBUENTI**

Nello specifico, per il comparto dei “Grandi Contribuenti”, il conseguimento di importanti risultati sia in termini di contrasto all'evasione che all'elusione sia in termini di incremento del livello di adempimento spontaneo inducono alla prosecuzione del modus operandi già proficuamente adottato.

La circoscritta platea di soggetti nonché la presenza sul territorio nazionale di una definita e ben organizzata struttura organizzativa, consente la prosecuzione dell'analisi di ciascuna posizione fiscale (tutoraggio), in modo da assicurare un efficace giudizio dell'Amministrazione nell'ambito dell'analisi del rischio di evasione. Particolare attenzione, tuttavia, continuerà ad essere dedicata ai fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate, in linea con l'adozione di forme di interlocuzione avanzata basate su collaborazione, trasparenza e fiducia reciproca, già diffuse in altri Paesi e note come “*Cooperative Compliance Programmes*”, proseguirà nell'impegno al fianco delle imprese, nel progetto “Regime di adempimento collaborativo”, che si propone di analizzare i sistemi di controllo interno del rischio fiscale (cd. Tax Control Framework).

#### **IV.6 IMPRESE MEDIE DIMENSIONI**

Per il segmento delle “Imprese di medie dimensioni” andrà potenziata l'attività di analisi del rischio basata sull'utilizzo di applicativi informatici che consentono un efficace confronto dei dati, al fine di individuare efficacemente i fenomeni di evasione e tutelare i comportamenti corretti. Anche in questo ambito di fondamentale importanza potrà risultare l'adozione di esperienze maturate in singole e circoscritte realtà territoriali.

Per quanto attiene, in particolare, all'analisi di rischio, è stata valorizzata la mappatura delle imprese di medie dimensioni presenti nella provincia e del censimento dei rischi di evasione/elusione.

Nell'analisi del rischio particolare attenzione è stata posta ai fenomeni di migrazione delle imprese dalla platea dei grandi contribuenti a quella delle

imprese di medie dimensioni, anche per effetto di specifiche operazioni societarie finalizzate a contrarre la loro dimensione.

#### **IV.7 IMPRESE MINORI DIMENSIONI E LAVORATORI AUTONOMI**

In linea con le indicazioni fornite dall'OCSE, continuerà ad essere potenziata la fase di analisi del rischio, attraverso l'utilizzo del patrimonio informativo di cui già l'Amministrazione finanziaria dispone nonché di tutti quei dati che il contribuente comunica direttamente o di quelli forniti da altri organi dell'Amministrazione finanziaria o soggetti terzi.

Con specifico riferimento all'attività di controllo da svolgersi nei confronti degli esercenti arti e professioni per il tramite dello strumento delle indagini finanziarie, la sentenza n. 228 del 2014 la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, numero 2), secondo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 nel testo modificato dall'art. 1, comma 402, lettera a), numero 1), della legge 30 dicembre 2004, n. 311, estendendo l'operatività della presunzione ai maggiori compensi.

In coerenza con quanto al riguardo già chiarito dalla circolare n. 25/E del 2014, lo strumento istruttorio delle indagini finanziarie deve privilegiarsi nel caso di controlli nei confronti di esercenti arti e professioni la cui posizione fiscale, in considerazione dell'attività esercitata, può essere infatti più difficilmente riscontrabile con altre modalità istruttorie.

#### **IV.8 CONTRASTO ALLE FRODI**

Il particolare disvalore economico e sociale dei comportamenti fraudolenti, non solo in ambito nazionale, ma anche comunitario ed extracomunitario, che generano distorsioni alla libera concorrenza ed amplificano la loro portata lesiva in un contesto economico come quello attuale, impone una sempre maggiore attenzione all'azione di contrasto alle frodi.

L'impegno dell'Agenzia nel contrasto ai più rilevanti fenomeni di frode fiscale è sostenuto attraverso il miglioramento dei livelli qualitativi delle iniziative da realizzarsi anche facendo ricorso alla leva della formazione, della diffusione e sistematizzazione delle conoscenze e delle competenze specialistiche acquisite negli ultimi anni anche a seguito dell'istituzione di apposite unità organizzative.

Saranno altresì funzionali e dovranno, pertanto essere maggiormente utilizzati, per l'azione di contrasto ai fenomeni fraudolenti gli strumenti di cooperazione internazionale, con particolare riguardo all'invio di richieste di assistenza amministrativa e di scambi informativi spontanei nonché l'attivazione di controlli multilaterali previsti dagli artt. 29 e 30 del Regolamento (UE) n. 904/2010, e le misure di assistenza vigenti per la riscossione<sup>54</sup>.

<sup>54</sup> Direttiva 2010/24/UE, e Regolamento di esecuzione (UE) n. 1189/2011.

#### **IV.9 COOPERAZIONE INTERNAZIONALE**

Nell'ambito del contrasto agli illeciti fiscali internazionali particolare rilevanza assume il potenziamento degli strumenti della cooperazione internazionale nell'ambito dei controlli fiscali da assicurare sia mediante l'attivazione dello scambio di informazioni a richiesta nei confronti delle amministrazioni fiscali estere, sia attraverso la consultazione e l'utilizzo delle informazioni da queste ultime pervenute in via di scambio automatico.

Con riferimento a tale ultima modalità, occorrerà assicurare il massimo contributo per garantire l'efficace e tempestiva messa in opera degli strumenti previsti dalla direttiva 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre 2014 che reca modifiche alla 2011/16/UE, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, estendendo, a partire dal 2017 e relativamente al periodo d'imposta 2016, lo scambio automatico (obbligatorio) di informazioni a dividendi, *capital gains*, altri redditi di natura finanziaria nonché ai saldi dei conti, così da allineare il campo oggettivo di applicazione delle disposizioni comunitarie con quello dell'Accordo Intergovernativo FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act), firmato con gli Stati Uniti il 10 gennaio 2014, e con lo standard OCSE in materia di scambio automatico di informazioni (Common Reporting Standard).

#### **IV.10 RISCOSSIONE**

Al fine di attuare sinergie di contrasto all'evasione da riscossione in chiave internazionale sono state elaborate, di concerto con Equitalia Spa, linee guida mirate a un raccordo "dinamico" tra l'attività delle strutture operative dell'Agenzia delle entrate e quella degli Agenti della riscossione.

Il processo operativo per richiedere l'assistenza al recupero crediti da parte di amministrazioni estere, viene attivato in esito all'individuazione di carichi pendenti che risultano difficilmente recuperabili, ovvero non recuperabili, nel territorio nazionale, rispetto ai quali sono attivabili gli strumenti giuridici di cooperazione internazionale con Stati esteri nel cui territorio è stata rilevata la sussistenza di elementi reddituali (ad es. finanziari, di lavoro) o patrimoniali (ad es. immobili) detenuti dal debitore o da terzi a quest'ultimo collegati.

Le strutture operative dell'Agenzia delle entrate, eventualmente di concerto con l'Agente, avvia un'analisi volta a individuare gli strumenti di cooperazione più idonei da utilizzare, anche in successione tra loro: richiesta di informazioni, di notifica, di misure cautelari, di recupero.

In relazione all'individuazione dello Stato estero al quale inviare la richiesta, si sottolinea che l'attivazione della mutua assistenza è possibile verso gli Stati dell'Unione Europea nonché quei paesi con i quali l'Italia ha reso operativi strumenti giuridici sulla base di convenzioni bilaterali o multilaterali, purché il debitore d'imposta, sia esso ivi residente o meno, risulti avere in quel territorio diretti e documentati interessi economici idonei al soddisfacimento della pretesa erariale.

## RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Agenzia delle entrate e Dipartimento delle finanze (2015), "Gli immobili in Italia 2015".

Allingham M.G. e A. Sandmo (1972) "Income tax evasion: a theoretical analysis", *Journal of Public Economics*.

Alm J. (2012), "Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies" *International Tax and Public Finance*, Vol. 19, Issue 1.

Angrist J.D. e J. Pischke (2009), "Mostly harmless econometrics: an empiricist's companion", Princeton University Press, Princeton NJ.

Australian Taxation Office (2012), "Measuring tax gap in Australia for the GST and LCT", November, Camberra.

Banca d'Italia (2010), "Relazione annuale sul 2009".

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

Craig J. e W. Allan (2001), "Fiscal Transparency, Tax Expenditures, and Budget Processes: An International Perspective", IMF Working Paper.

Danish Tax and Customs Administration, (2006), "Random Audits - Business sector analysis", SKAT.

D'Agosto E., M. Marigliani e S. Pisani (2014) "Asimmetrie territoriali nel gap IVA" in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n.2.

D'Agosto E., M. Marigliani e S. Pisani (2013) "Asymmetries in the territorial VAT gap", Articolo presentato alla conferenza The Shadow Economy, Tax Evasion and Governance, 25-28 luglio, Munster, Germania.

European Commission (2015), "Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States", May.

European Commission (2014), "2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States", September.

European Commission (2011), "Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States", report commissioned by TAXUD and prepared by a consortium under the leader CPB, the Netherlands.

European Commission (2011), "Tax gap and compliance map report", Fiscalis Risk Management Platform Group. Directorate General Taxation and Customs Union, Indirect Taxation and Tax administration.

Farina A. e S. Pisani (2009), "Evasione fiscale e dimensione d'impresa", Documenti di lavoro, Agenzia delle entrate.

Gemmell N. e M. Ratto (2012), "Behavioral Responses to Taxpayers Audits: Evidence from Random Taxpayer Inquiries", *National Tax Journal*, March 2012, 65(1), 33-58.

HM Revenue & Customs (2012), "Measuring Tax Gaps 2012", HM Revenue & Customs, October, London.

International Monetary Fund (2013), "UK: Technical Assistance Report: Assessment of HMRC's Tax Gap Analysis", IMF Country Report No. 13/2014.

ISTAT (2011), "Metodologia di stima degli aggregati di contabilità nazionale a prezzi correnti - anno base 2000", *Metodi e norme*, n.51.

ISTAT (2010), "La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali. Anni 2000-2008", *Statistiche in breve*, 13 luglio.

ISTAT (2008), "La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali".

Marino M.R e R. Zizza (2008), "L'evasione dell'IRPEF: una stima per tipologia di contribuente" *XX Conferenza della Società Italiana di Economia Pubblica*, Pavia 25-26 settembre 2008.

Ministero dell'economia e delle finanze (2015), Documento di economia e finanza 2015.

Ministero dell'economia e delle finanze (2014), Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2014.

Ministero dell'economia e delle finanze (2014), Documento di economia e finanza 2014.

Ministero dell'economia e delle finanze (2014), Rapporto sull'evasione fiscale.

Ministero dell'economia e delle finanze (2011), Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale, Relazione finale.

National Tax Research Center (2006), "Real Property Tax Gap: An Update", *SocioEconomic Research Portal for the Philippines*.

OECD (2010), "Tax Expenditures in OECD Countries", OECD publishing.

Pisani S. e C. Polito (2006), "Metodologia di integrazione tra i dati IRAP e quelli di Contabilità Nazionale", *Documenti di lavoro*, Agenzia delle entrate.

Rincke J. e C. Traxler (2011), "Enforcement Spillovers", *The Review of Economics and Statistics*, MIT Press, 93(4), 1224-1234.

Swedish National Tax Agency (2008) "Tax gap map for Sweden. How was it created and how can it be used?", Report 1B.

US GAO - United States Government Accountability Office (2009), "Real Estate Tax Deduction: Taxpayers face Challenges in Determining What Qualifies; Better Information Could Improve Compliance", GAO-09-521.

Wooldridge J. (2002), "Econometric Analysis of Cross Section and Panel Data", MIT Press, Cambridge MA.