

NN 2, n. 58



Corte dei Conti

SEZIONE CENTRALE DI CONTROLLO SULLA GESTIONE
DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO

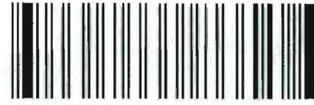
SEGRETERIA
SERVIZIO ADUNANZE



Camera dei Deputati
ARRIVO 1 Dicembre 2014
Prot: 2014/0001804/TN



CORTE DEI CONTI



0005504-28/11/2014-SCCGA-Y32-P



Segreteria del Presidente
TRANSITO 01/12/2014



Alla Presidenza della Camera dei Deputati
Palazzo Montecitorio
Roma

Oggetto: *Relazione concernente "Indagine sugli effetti dell'azione di controllo fiscale in termini di stabilizzazione della maggiore tax compliance".*

Si trasmette copia conforme all'originale della deliberazione n. 17/2014/G, emessa dalla Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato nell'adunanza del 20 novembre 2014, concernente la relazione indicata in oggetto.

Il Dirigente

(Dott.ssa Luciana TROCCOLI)

Funzionari di riferimento:

Vincenzo STRANO - 0638763071

Marina MORGANTINI - 0638762233

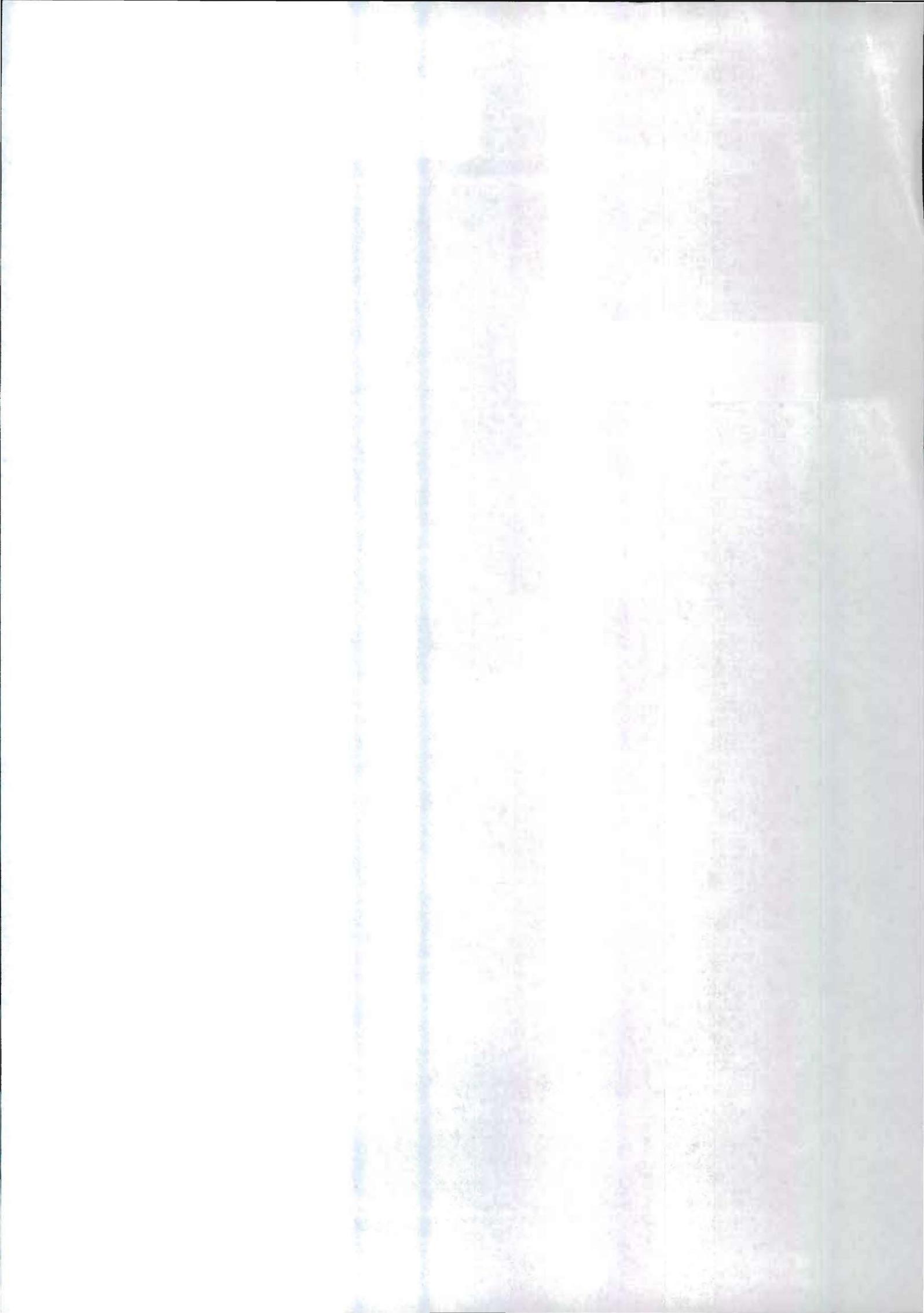
Maria Letizia CINIGLIO - 0638762516

Rocco GRIECO - 0638763054

Valter MARATA - 0638763186

Marco INTERISANO - 0638763286

gr/42510540-14-G



Deliberazione n. 17/2014/G

REPUBBLICA ITALIANA

la

Corte dei conti

in

Sezione centrale di controllo

sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato

I, II Collegio e Collegio per il controllo sulle entrate

nell'adunanza del 20 novembre 2014

* * *

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20 e, in particolare, l'art. 3, comma 4, ai sensi del quale la Corte dei conti svolge il controllo sulle gestioni delle amministrazioni pubbliche, verificandone la legittimità e la regolarità, il funzionamento degli organi interni, nonché la corrispondenza dei risultati dell'attività amministrativa agli obiettivi stabiliti dalla legge, valutando comparativamente costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa;

vista la deliberazione della Sezione n. 30/2010/G, con la quale è stato approvato il programma di controllo sulla gestione per l'esercizio 2011;

vista la relazione, presentata dal Consigliere dott. Massimo Romano e dal Presidente dott. Diodoro Valente, che illustra i risultati della relazione concernente "Indagine sugli effetti dell'azione di controllo fiscale in termini di stabilizzazione della maggiore *tax compliance*";

vista l'ordinanza in data 4 novembre 2014, con la quale il Presiden-



te della Sezione ha convocato i Collegi I e II e il Collegio per il controllo sulle entrate per l'adunanza del 20 novembre 2014, al fine della pronuncia sulla gestione in argomento;

vista la nota n. 5185 del 6 novembre 2014, di trasmissione della relazione, a cura della Segreteria - Servizio adunanze, ai seguenti Uffici:

Ministero dell'economia e delle finanze:

- Ufficio di Gabinetto del Ministro;
- Ufficio legislativo finanze;
- Dipartimento delle finanze - Ufficio del Direttore generale;
- Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato;
- Organismo indipendente di valutazione della *performance*;
- Ufficio centrale del bilancio presso il Ministero dell'economia e delle finanze;

Agenzia delle entrate - Ufficio del Direttore;

uditi i relatori Consigliere Massimo Romano e Presidente Diodoro Valente;

uditi in rappresentanza delle Amministrazioni convocate:

- la dott.ssa Silvia Allegrini, Dirigente del Dipartimento delle finanze presso il Ministero dell'economia e delle finanze;
- il dott. Marco Manzo, Dirigente del Dipartimento delle finanze presso il Ministero dell'economia e delle finanze;

DELIBERA

di approvare, con le modifiche apportate dal Collegio in camera di consiglio, la relazione concernente "Indagine sugli effetti dell'azione di controllo fiscale in termini di stabilizzazione della maggiore *tax compliance*";



INVIA

la presente deliberazione e l'unita relazione, ai sensi e per gli effetti dell'art. 3, comma 6, della legge n. 20 del 1994, come modificato dall'art. 1, comma 172, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) e dall'art. 3, comma 64, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, a cura della Segreteria della Sezione - Servizio adunanze:

- alle Presidenze del Senato della Repubblica e della Camera dei Deputati;
- alle Presidenze delle Commissioni Bilancio (5a) e Finanze e Tesoro (6a) del Senato della Repubblica;
- alle Presidenze delle Commissioni Bilancio e Tesoro (V) e Finanze (VI) della Camera dei Deputati;
- alla Presidenza del Consiglio dei Ministri (Segretariato generale);
- alle Amministrazioni convocate per l'adunanza.

TRASMETTE

ai sensi dell'art. 41 del regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, la presente delibera al competente Collegio delle Sezioni Riunite, affinché possa trarne elementi in ordine alle modalità con le quali le Amministrazioni interessate si sono conformate alla vigente disciplina finanziaria e contabile.

Le Amministrazioni interessate comunicheranno alla Corte e al Parlamento, entro sei mesi dalla data di ricevimento della relazione, le misure consequenziali adottate ai sensi e per gli effetti dell'art. 3, comma 6, della legge n. 20 del 1994, come modificato dall'art. 1, comma 172, della legge n. 266 del 2005.

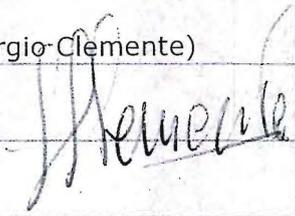
Le medesime Amministrazioni adotteranno, entro trenta giorni dal-



la ricezione della presente relazione, l'eventuale provvedimento motivato previsto dall'art. 3, comma 64, della legge n. 244 del 2007, ove ritengano di non ottemperare ai rilievi formulati.

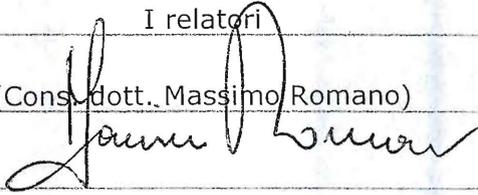
Il Presidente

(dott. Giorgio Clemente)

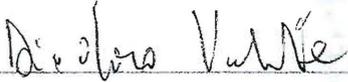


I relatori

(Cons. dott. Massimo Romano)



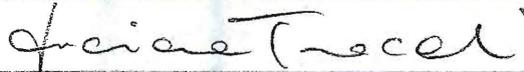
(Pres. dott. Diodoro Valente)



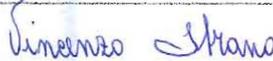
Depositata in Segreteria il **28 NOV. 2014**

Il Dirigente

(dott.ssa Luciana Troccoli)



SEZIONE CENTRALE
DI CONTROLLO SULLA GESTIONE
DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO
Per copia conforme all'originale
IL DIRIGENTE





CORTE DEI CONTI
SEZIONE CENTRALE DI CONTROLLO SULLA GESTIONE
DELLE AMMINISTRAZIONI DELLO STATO

**Indagine sugli effetti dell'azione di controllo
fiscale in termini di stabilizzazione della
maggiore *tax compliance***

RELAZIONE

Roma, 20 novembre 2014



Relatore
Correlatore

Cons. Massimo Romano
Pres. Diodoro Valente



INDICE

	Sintesi	pag. 3
1.	Lo scopo dell'indagine	pag. 5
2.	Le dimensioni e le tipologie dell'evasione fiscale in Italia	pag. 9
3.	Le strategie adottate nell'azione di contrasto dell'evasione	pag. 13
3.1	Gli strumenti presuntivi	pag. 15
3.2	I limiti degli strumenti tecnologici e le contraddizioni del legislatore	pag. 18
3.3	I limiti del contrasto di interessi	pag. 24
4.	L'insufficiente deterrenza del sistema fiscale italiano	pag. 25
4.1	Le dimensioni operative dell'amministrazione e la frequenza dei controlli	pag. 27
4.2	L'entità delle sanzioni amministrative	pag. 31
4.3	L'inefficacia della repressione penale	pag. 36
4.4	Gli impedimenti alla riscossione coattiva	pag. 39
5.	Gli effetti diretti dell'azione di accertamento fiscale sui controllati	pag. 42
5.1	Le richieste istruttorie e le analisi dell'amministrazione	pag. 42
5.1.1	La prima richiesta istruttoria	pag. 42
5.1.2	La seconda richiesta istruttoria	pag. 44
5.1.3	La terza richiesta istruttoria	pag. 45
5.1.4	L'analisi contenuta nel Rapporto 2013 sul contrasto all'evasione fiscale	pag. 46
5.1.5	L'analisi contenuta nel Rapporto 2014 sul contrasto all'evasione fiscale	pag. 48
5.2	Ulteriori elementi conoscitivi sugli effetti dell'azione di accertamento	pag. 51
5.3	Considerazioni di sintesi sugli effetti dell'attività di controllo	pag. 55
6.	Necessità di una diversa strategia per favorire la tax compliance	pag. 56
7.	Considerazioni conclusive e raccomandazioni	pag. 68

Appendice



Sintesi

La relazione esamina gli effetti prodotti dall'azione di controllo dell'amministrazione fiscale sulla *tax compliance*, cioè sulla conformità dei comportamenti alle regole fiscali.

Dopo un breve richiamo alle dimensioni del fenomeno evasivo, la relazione ricorda quali siano state le principali misure di contrasto dell'evasione e le contraddizioni nella strategia fiscale adottata fino ad oggi, soffermandosi in particolare su alcune ed evidenziando la sostanziale perdita di deterrenza del sistema di contrasto verificatasi in particolare negli ultimi anni.

L'affievolimento del sistema sanzionatorio da una parte e il mancato potenziamento operativo dell'apparato di controllo dall'altra hanno vanificato la razionalità teorica di un sistema fiscale basato sull'adempimento spontaneo, quale è quello che riguarda i circa cinque milioni di contribuenti che operano nel settore delle attività indipendenti e che sono, pertanto, in grado di autodeterminare almeno in parte il loro grado di lealtà fiscale.

Venendo poi più specificamente al tema dell'indagine, sono illustrate le richieste formulate all'amministrazione e i dati conoscitivi da essa forniti, dai quali emerge la limitata influenza che l'attività di controllo esercita sui comportamenti successivi dei contribuenti esaminati.

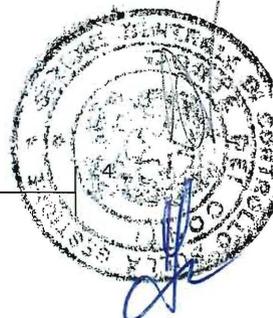
Prendendo atto di quanto è emerso, la relazione prospetta l'esigenza di una diversa strategia di contrasto dell'evasione, basata in primo luogo sull'impiego della tecnologia, sia ai fini della naturale emersione delle basi imponibili, attraverso l'introduzione della fatturazione elettronica nei rapporti tra soggetti IVA (c.d. rapporti B2B) e la diffusione degli obblighi di pagamento tracciato e di comunicazione telematica dei corrispettivi, sia in chiave persuasiva e conoscitiva, onde assicurare al contribuente la tempestiva e preventiva conoscenza dei dati fiscalmente significativi (fatture di acquisto e di vendita, pagamenti ed incassi, dati strutturali, consumi privati, ecc.).

L'auspicata evoluzione del sistema implica un diverso ruolo dell'amministrazione fiscale, non più solo orientata ad un'azione repressiva e reattiva, ma anche fortemente impegnata a indurre comportamenti coerenti nella fase dell'adempimento.

Completano il quadro delineato alcune riflessioni sull'esigenza di rivedere alcuni meccanismi dell'IVA, tributo che per le sue caratteristiche si presta in molti casi ad amplificare i vantaggi dell'evasione, di assicurare un adeguato bilanciamento del rapporto tra frequenza dei controlli e entità del rischio sopportato e sulla necessità di riequilibrare il sistema di riscossione.



Nella direzione indicata nella relazione sembrano andare alcune delle misure previste dal disegno di legge di stabilità 2015 attualmente all'esame del Parlamento (A.C. 2679-*bis*) e, in particolare, quelle volte a favorire l'adempimento volontario, attraverso la messa a disposizione delle informazioni fiscalmente significative prima dell'adempimento, e quelle finalizzate ad estendere i casi di "reverse charge", allo scopo di spostare l'obbligo fiscale IVA sui soggetti maggiormente affidabili.



1. Lo scopo dell'indagine

L'indagine sugli effetti dell'azione di controllo fiscale in termini di stabilizzazione della maggiore *compliance* muove dalla considerazione del forte rilievo che le manovre di finanza pubblica varate in passato hanno attribuito alla lotta all'evasione fiscale, giungendo a quantificarla in circa 37 miliardi di euro il relativo maggior gettito per il quinquennio 2009-2013.

Come rilevato dalla Corte nel Rapporto 2012 sul coordinamento della finanza pubblica, *"le stime relative alle manovre di finanza pubblica varate negli ultimi sei anni ... permettono di evidenziare che sugli oltre 200 miliardi di maggiori entrate attese per il periodo 2006-2011, la quota intestata a misure di contrasto all'evasione è pari ad oltre un terzo (35,5 per cento)"*.

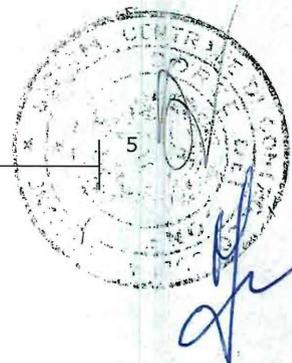
Peraltro, sempre a questo riguardo, già nel Rapporto 2013 sul coordinamento della finanza pubblica è stato rilevato *"l'appannamento del ruolo, in qualche modo salvifico, attribuito dalla politica tributaria all'ampliamento delle basi imponibili e al recupero di gettito sottratto all'evasione e all'elusione"*.¹

La rilevanza delle aspettative di maggior gettito, ha suggerito di indagare le possibilità di consolidamento dei maggiori risultati attesi, cercando di superare il *gap* di conoscenza relativo alle variazioni di comportamento indotte dall'azione di controllo esercitata dall'amministrazione fiscale.

Divario che - come la Corte ha in passato più volte evidenziato - impedisce di valutare compiutamente l'efficacia delle politiche intraprese, il grado di realizzabilità delle singole misure, gli effettivi ritorni sotto il profilo del gettito. E che, per contro, alimenta l'illusione che i successi in termini di gettito ottenuti con l'attività di repressione siano di per sé indicativi e forieri anche di un parallelo aumento strutturale della *tax compliance*, che è legato all'induzione di comportamenti di massa più corretti, completando e rafforzando le misure che possano favorire la naturale emersione di basi imponibili, riportando il sistema sanzionatorio ad un livello di effettiva deterrenza e consolidando i risultati dell'azione di accertamento svolta nei confronti dei singoli contribuenti.

Sul piano generale va ricordato che l'art. 1, comma 5, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, prevedeva che *"Entro il 30 settembre di ogni anno, il Ministro dell'economia e delle finanze presenta al Parlamento una relazione che definisce i risultati derivanti dalla lotta all'evasione, quantificando le maggiori entrate permanenti da destinare a riduzioni della pressione fiscale ai sensi del comma 4"*.

¹ Corte dei conti, Sezioni riunite in sede di controllo, Rapporto 2013 sul coordinamento della finanza pubblica, pag. 18.



Sulla base della ricordata previsione normativa, contenuta nella legge n. 296 del 2007, sono state presentate al Parlamento cinque relazioni sui risultati derivanti dalla lotta all'evasione fiscale.

Con la prima relazione, presentata il 22 ottobre 2007, si è rilevato che *"La strategia di lotta all'evasione del governo ha dato ottimi risultati: tra il 2006 ed il 2007 sono stati recuperati al fisco circa € 23 miliardi di maggiori entrate precedentemente non pagate e in buona parte legate ad un miglioramento della tax compliance dei cittadini, allo stesso tempo le entrate da ruoli e riscossioni coattive sono aumentate di oltre il 20 per cento. In pratica, sembra essersi messo in moto un rilevante processo di emersione di base imponibile è gettito"*.

Con la seconda relazione, presentata il 17 luglio 2009, concernente l'anno 2008, si è rinunciato a fornire elementi di valutazione sulle modificazioni indotte nella *tax compliance* dalle variazioni intervenute nelle strategie antievasione, attribuendo decisivo rilievo alla azione di accertamento fiscale e affermando che *"I risultati della lotta all'evasione, oltre ad aumentare le entrate tributarie in corso d'anno attraverso gli incassi da accertamento possono anche determinare un aumento della base imponibile negli anni successivi"*².

Anche con la terza relazione, presentata il 9 febbraio 2011 e relativa al 2009, non si è fornito alcun elemento conoscitivo in ordine agli effetti sulla *tax compliance* derivanti dalle diverse misure antievasione adottate negli anni precedenti, limitandosi a preannunciare un'analisi finalizzata a valutare il "presumibile impatto" esercitato dall'azione di controllo fiscale sul comportamento successivo dei contribuenti.

Nella relazione per il 2010, presentata il 20 dicembre 2011, nulla si dice in merito all'andamento della *tax compliance*.

Nella relazione per l'anno 2011, presentata il 28 settembre 2012, si prospettano unicamente alcune anticipazioni sugli effetti generali che l'azione di

² Peraltro, già in questa Relazione sui risultati della lotta all'evasione concernente il 2008, si indicava come fosse ritenuto *"interessante analizzare quanta parte dell'evasione fiscale recuperata (...) migliora la tax compliance dei contribuenti"* ed a tal fine si indicava come fosse ritenuto auspicabile *"quantificare (ove possibile) in che misura l'attività di accertamento genera degli effetti (...) nella determinazione delle basi imponibili dei contribuenti precedentemente accertati"*.

A tal fine si dava notizia dell'avvio di uno studio che si sarebbe dovuto sviluppare seguendo due filoni di indagine:

a) la costruzione di appositi indicatori finalizzati a studiare eventuali modifiche nel tempo del comportamento dei contribuenti, sia per quanto riguarda la presentazione delle dichiarazioni, sia per il versamento delle imposte. Il monitoraggio di questi indici dovrebbe poter mettere in luce i mutamenti del sistema tributario verso una maggiore o minore semplificazione nell'amministrazione e gestione delle imposte;

b) l'analisi di tipo strutturale sul comportamento dei contribuenti (utilizzando anche metodologie di analisi *panel*), sfruttando alcune particolari banche dati a disposizione dell'amministrazione ed, in particolare, quelle dei contribuenti che hanno aderito alle definizioni agevolate di cui alla legge n. 289/02 (c.d. *condono tombale*) e degli accertamenti eseguiti dall'Agenzia delle Entrate.



accertamento può avere sul comportamento spontaneo dei contribuenti successivo al controllo (cfr. appendice 1 della Relazione).

L'art. 1, comma 5, della legge n. 296 del 2006 è stato abrogato dall'art. 1, comma 300, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, in quanto con il comma 299 dello stesso art. 1 è stato modificato l'articolo 2 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, con la riformulazione del comma 36, terzo e quarto periodo: *"A partire dall'anno 2013, il Documento di economia e finanza contiene una valutazione, relativa all'anno precedente, delle maggiori entrate strutturali ed effettivamente incassate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale. Dette maggiori risorse, al netto di quelle necessarie al mantenimento dell'equilibrio di bilancio e alla riduzione del rapporto tra il debito e il prodotto interno lordo, nonché di quelle derivanti a legislazione vigente dall'attività di recupero fiscale svolta dalle regioni, dalle province e dai comuni, unitamente alle risorse derivanti dalla riduzione delle spese fiscali, confluiscono in un Fondo per la riduzione strutturale della pressione fiscale e sono finalizzate al contenimento degli oneri fiscali gravanti sulle famiglie e sulle imprese, secondo le modalità di destinazione e di impiego indicate nel medesimo Documento di economia e finanza."* e con l'inserimento del comma 36.1: *"36.1. 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"*.

In forza di tale previsione in data 23 settembre 2013 il Governo ha presentato, in allegato alla nota di aggiornamento del DEF 2013, il Rapporto concernente i risultati conseguiti in materia di contrasto all'evasione fiscale. In tale documento sono state prospettate alcune prime valutazioni sull'evoluzione della *tax compliance* e sugli effetti che può avere sulla stessa l'attività di controllo fiscale.

Il quadro normativo è nuovamente mutato con l'art. 6 (Strategie di contrasto all'evasione fiscale) del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, come modificato dalla legge di conversione n. 89 del 2014, il quale, al comma 1, prevede che *"Nelle more dell'attuazione degli obiettivi di stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e di rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo di cui agli articoli 3 e 9 della legge 11 marzo 2014, n. 23, il Governo, entro sessanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, presenta alle Camere un rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013, specificando"*



per ciascuna regione, e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento di evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti, come effetto delle misure e degli interventi definiti. Conseguentemente, relativamente all'anno 2013, non si applica l'articolo 2, comma 36.1, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148."

Il comma 2 dello stesso articolo 6 stabilisce, inoltre, che *"Anche sulla base degli indirizzi delle Camere, il Governo definisce un programma di ulteriori misure ed interventi al fine di implementare, anche attraverso la cooperazione internazionale ed il rafforzamento dei controlli, l'azione di prevenzione e di contrasto all'evasione fiscale allo scopo di conseguire nell'anno 2015 un incremento di almeno 2 miliardi di euro di entrate dalla lotta all'evasione fiscale rispetto a quelle ottenute nell'anno 2013."*

Il 30 settembre 2014 il Governo ha reso pubblico il Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale previsto dall'art. 6 citato (di seguito Rapporto 2014).

Il Rapporto 2014 si articola in 4 capitoli e 5 allegati. Esso contiene un'ampia trattazione del fenomeno dell'evasione fiscale (cap. 1), dei risultati dell'attività di contrasto (cap. 2), delle strategie di contrasto (cap. 3), della stima e monitoraggio dell'evasione (cap. 4). A loro volta gli allegati contengono un'analisi dell'evoluzione della lotta all'evasione (all. A1), del gap IVA (all. A2), del gap delle principali imposte (all. A3), dell'effetto di deterrenza diretto (all. A4) e dell'effetto di deterrenza indiretto (all. A5).

Lo scopo della presente relazione è quello di riferire in particolare sugli effetti che concretamente ha l'azione di controllo dell'amministrazione finanziaria sul comportamento dei contribuenti sottoposti ad accertamento (c.d. *effetto diretto*), al fine di poter individuare le ragioni che determinano l'elevato tasso di evasione fiscale di massa esistente in Italia e individuare le possibili linee di evoluzione del sistema.



2. Le dimensioni e le tipologie dell'evasione fiscale in Italia

La stima dell'evasione fiscale da tempo è all'attenzione degli studiosi e dell'amministrazione finanziaria. Pur mancando tuttora una valutazione consolidata dell'evasione complessiva, sono numerose le analisi che in questi anni hanno cercato di fare luce sul fenomeno.

Sul piano metodologico il *tax gap* è ormai generalmente misurato quale differenza tra le basi imponibili potenziali, desunte dagli aggregati di contabilità nazionale, e le basi imponibili dichiarate. Naturalmente viene escluso dal confronto il minor gettito che deriva dalle c.d. *tax expenditures* (agevolazioni, esenzioni, e riduzioni delle imposte). Viene pure generalmente esclusa nelle ricostruzioni operate anche l'imposta dichiarata e non versata che viene attribuita a "errori nell'interpretazione delle norme o a crisi di liquidità"³. In realtà l'esperienza sempre più spesso mette in luce come molti casi di imposta dichiarata e non versata sono connessi a vere e proprie scelte consapevoli del debitore, che preordina la propria insolvenza.

Nel già citato *Rapporto 2014* - al quale è utile fare riferimento trattandosi del documento ufficiale più aggiornato attualmente disponibile - viene ricordato come "le stime del sommerso economico elaborate e diffuse dall'ISTAT non consentono di quantificare il gap del gettito derivante dal non completo assolvimento degli obblighi fiscali"⁴ e che, proprio per tali limiti, l'art. 3 della legge n. 23 del 2014, recante la delega al Governo per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, preveda, tra l'altro, l'istituzione di un'apposita commissione per la misurazione dell'evasione fiscale.

Pur con queste avvertenze il *Rapporto 2014* fornisce un'indicazione in merito all'entità delle imposte evase, quantificando in circa 91 miliardi di euro⁵ il valore medio annuo del periodo 2007-2012, dei quali 40 mld di euro riferibili all'IVA, oltre 44 mld alle imposte sul reddito (IRES e IRPEF da sole imprese e lavoro autonomo) e oltre 7 mld all'IRAP. Come precisato nello stesso *Rapporto 2014*, si tratta di una stima per difetto rispetto al *gap* totale, in quanto essa non comprende le altre tipologie di tributi e la parte contributiva.

Per quanto specificamente riguarda il *gap* IVA, il *Rapporto 2014* lo quantifica in un valore oscillante nel decennio 2001-2012 tra i 35 e i 45 miliardi e, ciò che più rileva, caratterizzato da una preoccupante impennata nel 2011, probabilmente a

³ In questo senso si esprimono sia la Relazione allegata alla Nota di aggiornamento del documento di economia e finanza 2013 presentata al Parlamento dal Presidente del Consiglio dei ministri e dal Ministro dell'economia e delle finanze il 23 settembre 2013, sia il *Rapporto 2014*, 4.1, pag. 69.

⁴ Cfr. *Rapporto 2014*, Capitolo 4, pag. 69.

⁵ Cfr. *Rapporto 2014*, Capitolo 4 Il gap delle principali imposte, pag. 69 e segg.



causa dell'acuirsi della crisi economico-finanziaria e dell'incremento dell'aliquota ordinaria, che ha reso più vantaggiose le pratiche evasive. Tutto ciò colloca l'Italia ai primi posti nel confronto internazionale, sia in termini di valore assoluto dell'evasione IVA (con un'imposta evasa di 36,1 mld di euro nel 2011 contro i 32,2 della Francia, i 26,9 della Germania e i 19,5 del Regno Unito) sia in rapporto al PIL (2,3%, contro l'1,0% della Germania, l'1,1% del Regno Unito e l'1,6% della Francia) sia, ancora, in termini di rapporto del *gap* IVA con il gettito potenziale dell'imposta (26% contro una media UE compresa tra il 17 e il 18%).

Sempre a questo riguardo va ricordato che nel precedente Rapporto concernente i risultati conseguiti in materia di contrasto all'evasione fiscale presentato dal Governo nel settembre 2013, la base imponibile IVA evasa⁶ veniva stimata nell'anno 2011 in 248.849 milioni di euro, pari al 15,75% del PIL a prezzi correnti.

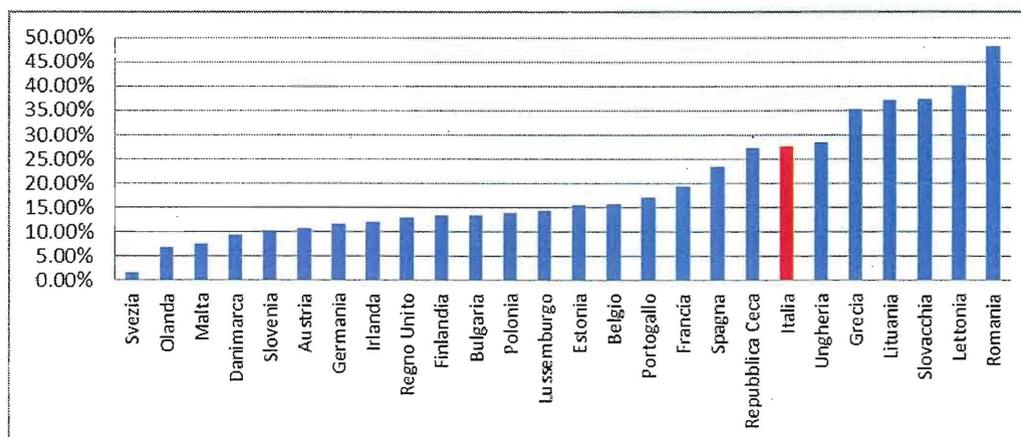
Secondo tale Rapporto 2013, "al netto delle forti oscillazioni cicliche, nel decennio osservato il tasso medio della non compliance è pari a circa 17,2%".

Applicando alla base imponibile evasa stimata dall'amministrazione fiscale le aliquote d'imposta legali si perviene all'Iva non versata che, secondo l'amministrazione fiscale, nel 2011 era pari al 28% dell'imposta potenziale.

I risultati delle analisi svolte negli ultimi anni, dunque, confermano l'enorme rilevanza del fenomeno evasivo IVA e la distanza che caratterizza, in senso negativo, la situazione italiana rispetto a quella dei principali paesi dell'Unione Europea.

Gap IVA, stimato dall'Unione Europea, rapportato all'IVA potenziale degli stessi Paesi, media 2009-2011.

Grafico 1



Fonte: Ministero dell'economia e delle finanze - Rapporto 2014 sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale

⁶ Base imponibile non dichiarata con consenso, nella terminologia adottata nel Rapporto.



Analoghe conclusioni ha raggiunto l'analisi dell'amministrazione in materia di IRES, di IRPEF impresa e lavoro autonomo e di IRAP, per le quali l'evasione, in termini di imposta, viene stimata complessivamente in 51 miliardi.

Anche la Corte più volte negli anni recenti è intervenuta sull'argomento, da ultimo nella Relazione al rendiconto generale dello Stato per l'esercizio 2013⁷, nella quale è stato tra l'altro evidenziato come il confronto del gettito IVA dei principali paesi europei nel triennio 2011-2013 evidenzia un andamento decrescente soltanto nel Regno Unito e in Italia, nonostante i successivi aumenti dell'aliquota ordinaria.

Più specificamente, il confronto 2011-2013 evidenzia per l'Italia un decremento di 5 punti percentuali, a fronte di un incremento in tutti gli altri paesi considerati.

Per quanto attiene alle valutazioni sull'entità dell'evasione, va anche ricordato il documento della Corte predisposto per l'audizione del Presidente presso la Commissioni Bilancio (V) e Finanze (VI) della Camera dei Deputati svoltasi il 19 giugno 2013⁸.

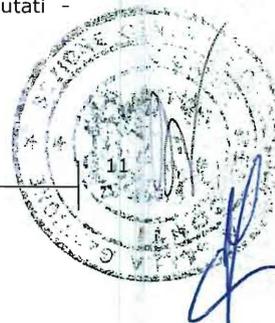
In tale sede, nel richiamare le stime proposte dall'Agenzia delle entrate, che allora quantificavano, in termini di imposta, l'evasione all'IVA e all'IRAP in oltre 50 miliardi di euro nel 2011, veniva rilevato come *"nell'ottica di una visione complessiva del fenomeno evasione, le stime dell'Agenzia risultano parziali e limitate. Va infatti tenuto presente che esse si riferiscono soltanto ad un segmento del nostro sistema tributario: due sole imposte che, con meno di 150 miliardi, spiegano appena un quinto delle entrate tributarie complessive della pubblica amministrazione. E non va, altresì, ignorato che nell'ampia area che ne resta fuori si collocano forme di prelievo (Irpef, Ires, altre imposte sugli affari, contributi previdenziali) che lasciano presumere tassi di evasione non molto dissimili da quelli rilevati per l'Iva e l'Irap"*.

In definitiva, tenuto conto delle analisi più recenti, può ritenersi che l'ammontare complessivo di tributi e contributi annualmente evasi superi in Italia i 120 mld di euro all'anno.

Quanto alle modalità attraverso le quali si realizza l'evasione, vanno distinti i diversi ambiti di attività economica nei quali essa si realizza. Come è intuibile, particolare rilievo assume a questo riguardo l'evasione tra le attività indipendenti, che si traduce in evasione all'IVA, all'IRAP e all'IRPEF/IRES.

⁷ Relazione sul rendiconto generale dello Stato 2013, vol. I, le Entrate dello Stato, par. 2.4.2 Il gettito IVA nel 2013, pag. 100 e segg.

⁸ Sezioni Riunite in sede di controllo, 19 giugno 2013 - Elementi per l'audizione del Presidente della Corte dei conti presso le Commissioni Bilancio V e Finanze VI della Camera dei deputati - Considerazioni in merito alle strategie e gli strumenti per il contrasto dell'evasione fiscale



Relativamente a queste attività la principale forma di evasione riguarda l'occultamento dei ricavi, particolarmente diffuso nelle attività che si rivolgono al consumatore finale e nelle attività di servizi. Molto frequente è anche l'utilizzazione di costi e spese indebitamente dedotti (consumi privati). Gravi continuano ad essere i fenomeni delle false fatturazioni, soprattutto ad opera di società "cartiere", e più in generale le frodi a fini fiscali.

I soggetti più strutturati generalmente pongono in essere comportamenti elusivi attraverso complesse operazioni societarie e negoziali (*abuso del diritto*), spesso ricorrendo all'interposizione di catene societarie che generalmente hanno come terminali soggetti domiciliati nei c.d. paradisi fiscali (pianificazione fiscale internazionale, violazioni nei prezzi di trasferimento, ecc.). Si tratta di fenomeni di grande rilevanza che coinvolgendo prevalentemente l'imposizione sul reddito, in gran parte sfuggono alle attuali metodiche di rilevazione dell'evasione fiscale, incentrate sul confronto gettito IVA/Dati di contabilità nazionale⁹.

Sulla base dei dati comunicati dall'Agenzia delle entrate (riferiti al periodo d'imposta 2012), i soggetti di qualsiasi tipologia (persone fisiche, società, enti non commerciali), che hanno presentato una dichiarazione ai fini dell'imposta sul reddito e/o ai fini dell'IVA sono quasi 6,2 milioni, dei quali oltre 5,9 milioni sono costituiti, secondo la classificazione adottata dalla medesima Agenzia, da "imprese di minori dimensioni e professionisti", cioè da imprese con volume d'affari dichiarato fino a 5.164.568 (già 10 miliardi di lire). Si tratta di un aggregato alquanto esteso e variegato, con volume d'affari in gran parte ben inferiore a detta soglia, basti pensare che la gran parte dei soggetti inclusi in tale aggregato dichiara un volume d'affari/ricavi inferiore ai 50.000 euro.¹⁰

Risulta, pertanto, evidente che la stragrande maggioranza dei soggetti che svolgono attività di tipo indipendente può, in corso d'anno e all'atto della dichiarazione e del versamento delle imposte, autodeterminare in parte rilevante, o comunque significativa, il proprio livello di coerenza fiscale, soprattutto attraverso la sottofatturazione e/o non contabilizzazione e dichiarazione di parte dei ricavi e dei

⁹ Non va dimenticato, inoltre, il fenomeno dei pagamenti *offshore* (estero su estero), che si collega anche alla sempre più ampia delocalizzazione dei punti di produzione; quest'ultimo fatto, espressione del processo di globalizzazione e di per sé estraneo all'evasione fiscale, genera minore ricchezza e sottrae risorse al prelievo fiscale, in quanto viene a mancare l'introito derivante dalle ritenute sul lavoro dipendente.

¹⁰ In proposito si rileva come l'art. 9 del d.d.l. Stabilità 2015 (A.C. 2679-*bis*) introduce, in luogo dei preesistenti regimi "di favore", un nuovo regime agevolato naturale per le minori attività d'impresa e professionali svolte dalle persone fisiche. Pur tenendo conto che l'ammontare dei ricavi e compensi previsti per l'ammissione al suddetto regime, differenziato in nove tipologie, è generalmente alquanto limitato (raggiunge i 40.000 euro per le attività di commercio, alberghiere e di ristorazione), non andrà trascurato il rischio che in tale regime vadano in futuro a collocarsi stabilmente nel tempo anche un elevato numero di operatori con ricavi effettivi alquanto superiori alle soglie stabilite dal legislatore.



proventi conseguiti, incluso l'autoconsumo, nonché attraverso la deduzione di costi e spese non inerenti all'attività o, addirittura, insussistenti.

3. Le strategie finora adottate nell'azione di contrasto dell'evasione

Come tutti i moderni sistemi fiscali anche quello italiano si basa essenzialmente sull'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti o da parte dei sostituti d'imposta. Più precisamente, il 98,05 per cento dell'IRE (IRPEF) che complessivamente affluisce annualmente, il 94,24 per cento dell'IRES e il 97,74 per cento dell'IVA, derivano da versamenti diretti spontaneamente eseguiti dai contribuenti e dai sostituti d'imposta. (cfr. Tabella 1)

Gettito dei principali tributi statali da adempimento spontaneo e da attività accertamento e controllo - ANNO 2013 Tabella 1

2013 TRIBUTI	VERSAMENTI TOTALI					
	GETTITO TOTALE	% SU TOT EE TRIB.	GETTITO DA ATTIVITÀ ORDINARIA	% SU TOT GETTITO	GETTITO DA ACCERTAMENTO E CONTROLLO	% SU TOT GETTITO
IRE	166.249.819.859	38,85%	163.010.373.947	98,05%	3.239.445.912	1,95%
IVA	113.876.342.166	26,61%	111.297.175.052	97,74%	2.579.167.114	2,26%
IRES	41.589.731.197	9,72%	39.192.102.512	94,24%	2.397.628.685	5,76%
ACCISE OLI MINERALI	24.908.717.951	5,82%	24.859.297.180	99,80%	49.420.771	0,20%
SOSTITUTIVE	19.763.593.350	4,62%	19.755.917.000	99,96%	7.676.350	0,04%
REGISTRO, BOLLO E SOSTITUTIVA	11.765.916.768	2,75%	11.679.276.085	99,26%	86.640.683	0,74%
ALTRE IMPOSTE INDIRETTE	11.548.929.745	2,70%	11.300.273.308	97,85%	248.656.437	2,15%
GIOCHI	11.318.257.982	2,65%	11.279.595.104	99,66%	38.662.878	0,34%
IMPOSTE SU GENERI MONOPOLIO	10.402.951.257	2,43%	10.402.951.257	100,00%	-	0,00%
ALTRE IMPOSTE DIRETTE	8.673.458.741	2,03%	8.456.065.363	97,49%	217.393.377	2,51%
ACCISE ALTRI PRODOTTI	7.563.451.405	1,77%	7.560.788.321	99,96%	2.663.084	0,04%
CONDONI	239.693.833	0,06%	689.772	0,29%	239.004.062	99,71%
TOTALE ENTRATE TRIBUTARIE	427.900.864.253	100,00%	418.794.504.901	97,87%	9.106.359.351	2,13%

Fonte: Corte dei conti

È dunque evidente come l'azione diretta di recupero dell'evasione assuma un ruolo necessariamente marginale e complementare rispetto ad un assetto organizzativo e procedurale del sistema che si basa essenzialmente sull'adempimento volontario degli obblighi di contribuzione fiscale.¹¹

In concreto, tuttavia, il funzionamento del sistema italiano si è sensibilmente discostato dal modello teorico, producendo un'ingiustificata grave sperequazione tra il livello di contribuzione del lavoro dipendente e di pensione e quello derivante dallo svolgimento di attività economiche indipendenti. La rilevanza dello scostamento è particolarmente evidente con riguardo all'IRPEF, per la quale le ritenute effettuate dai sostituti d'imposta sui redditi di lavoro dipendente e di pensione costituiscono nel

¹¹ Per un accurata analisi storica del problema si veda Stefano Manestra, Per una storia della tax compliance in Italia, in Banca d'Italia, Questioni di economia e finanza, n. 81, dicembre 2010.



2013 oltre il 79% del gettito totale IRPEF derivante da adempimento spontaneo¹² e l'IRPEF dichiarata per il 2011 deriva per l'81,4% da contribuenti il cui reddito prevalente è di lavoro dipendente o di pensione^{13 14}.

Come la Corte ha recentemente avuto modo di rilevare¹⁵, *"L'evasione fiscale continua ad essere per il nostro Paese un problema di straordinaria gravità, tra le prime cause, se non la principale, delle difficoltà del sistema produttivo, dell'elevato costo del lavoro, dello squilibrio dei conti pubblici, del malessere sociale esistente ... La gravità del fenomeno, d'altra parte, risulta accentuata dalla sua distribuzione ... e dalle ulteriori distorsioni che ne derivano. E' evidente, in proposito, il ruolo giocato da una serie di variabili soggettive (la tipologia dei contribuenti) ed oggettive (l'area impositiva, la natura e le modalità di effettuazione delle transazioni). Sotto tali profili, un'imposta come l'Irpef, è per sua natura particolarmente esposta all'evasione: sia per l'ampiezza della base imponibile a rischio, sia per la progressività che caratterizza le sue aliquote, sia, infine, per il legame che si viene ad instaurare fra evasione fiscale ed evasione da spesa sociale: l'evasore fiscale, infatti, riesce spesso a collocarsi in posizione reddituale utile per conseguire, in aggiunta ai frutti diretti dell'evasione, anche i benefici dello stato sociale."*

Sin dai primi anni successivi all'entrata in vigore della Riforma fiscale del 1971-1973¹⁶, essendo stato da subito evidente il cattivo funzionamento del sistema, si sono susseguiti gli sforzi del legislatore per contrastare i fenomeni evasivi e indurre una maggiore *compliance* nei contribuenti.

Sono molto numerose le misure fiscali adottate nei quarant'anni trascorsi e non è qui possibile ricordarle analiticamente. Basti pensare alla bolla di accompagnamento dei beni viaggianti, alla ricevuta fiscale, agli apparecchi misuratori fiscali, alle ripetute modifiche al sistema penale tributario, al regime forfetario per la determinazione di costi e spese per imprese minime e minori, ai coefficienti presuntivi, ai parametri e agli studi di settore, alle modifiche all'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche, all'archivio dei rapporti

¹² Cfr. Dipartimento delle finanze - Bollettino delle entrate tributarie 2013.

¹³ Cfr. Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2014 pag. 62.

¹⁴ A questa maggiore entità di versamenti si collega non solo l'obbligo del datore di lavoro di versare le imposte corrispondenti al reddito erogato tramite ritenuta diretta o ritenuta alla fonte, ma anche il meccanismo di determinazione del reddito imponibile, che nella riforma del 1973 ha visto il reddito di lavoro dipendente tassato sull'intero ammontare dei compensi lordi (con detrazioni forfetarie d'imposta per le spese di produzione del reddito, di relativa entità) ad aliquote indifferenziate rispetto ad altre categorie di reddito sulle persone fisiche.

¹⁵ Cfr. Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica 2014, pag.51: "l'Irpef, un'arma spuntata".

¹⁶ Prevista dalla legge 9 ottobre 1971, n. 825, recante la delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria.



finanziari, ai ricorrenti condoni fiscali, sanatorie e riaperture dei termini di dichiarazione e di versamento.

Si tratta di una rilevante produzione normativa, spesso contraddittoria e mal coordinata, adottata sulla spinta di emergenze contingenti e quasi mai inquadrata in una strategia di lungo periodo di contrasto all'evasione fiscale.

Già nel *Rapporto sul coordinamento della finanza pubblica per il 2013*, la Corte, a proposito della strategia di contrasto dell'evasione adottata in passato dal legislatore, ha avuto modo di rilevare come essa sia stata caratterizzata da andamenti ondivaghi e contraddittori. Quali esempi dell'incostanza del legislatore in materia, si sono ricordati il caso degli elenchi clienti e fornitori telematici (introdotti nel 2006, soppressi nel 2008, reintrodotti parzialmente nel 2010 e riportati sostanzialmente all'impostazione originaria nel 2012) e il caso delle limitazioni al pagamento mediante utilizzo di denaro contante (limite ridotto a 1.000 euro nel 2007, elevato a 12.500 euro nel 2008, ridotto a 5.000 euro nel 2010, poi ancora abbassato a 2.500 euro nel corso del 2011 e, da ultimo, riportato alla misura di 1.000 euro a decorrere dal 2012).

Tali andamenti contraddittori denotano l'esistenza di storiche divisioni politiche e sociali su un tema, quello del contrasto all'evasione che, per sua natura e rilevanza, dovrebbe costituire elemento di piena condivisione e concordanza di obiettivi.

Ciò premesso, appare utile soffermarsi brevemente sulle principali linee strategiche adottate fino ad oggi.

3.1 Gli strumenti presuntivi

La normativa in materia di accertamento ha sin dall'inizio ampiamente fatto ricorso a strumenti di determinazione di tipo presuntivo per la ricostruzione delle basi imponibili, consentendo in presenza di determinati presupposti, di derogare parzialmente o totalmente alle risultanze contabili. In particolare, nel settore delle imposte sui redditi sono stati ampiamente utilizzati l'accertamento in base a presunzioni sia per la ricostruzione dei ricavi e dei compensi¹⁷, sia per la determinazione del reddito complessivo netto¹⁸. Anche ai fini dell'IVA la legge fiscale prevedeva sin dall'origine lo strumento presuntivo, anche se concretamente il suo utilizzo inizialmente è stato minore¹⁹.

¹⁷ Accertamento analitico induttivo e accertamento induttivo di cui all'art. 39, commi primo e secondo, DPR n. 600 del 1973.

¹⁸ Accertamento sintetico di cui all'art. 38, commi quarto e segg., DPR n. 600 cit.

¹⁹ Art. 54, comma secondo, DPR n. 633 del 1972.



Nel corso degli anni a tali strumenti presuntivi iniziali si sono via via aggiunti ulteriori istituti incentrati sull'applicazione di presunzioni per la determinazione di redditi e volumi d'affari.

Ci si riferisce, in particolare, all'introduzione dei regimi forfetari di determinazione del reddito e dell'IVA operanti dal 1985²⁰, all'adozione dei coefficienti di congruità dei ricavi e ai coefficienti presuntivi di reddito²¹, poi sostituiti dai parametri, fino all'adozione degli studi di settore²², tuttora operanti con la duplice finalità dichiarata di costituire un punto di riferimento per i contribuenti e uno strumento di selezione e di accertamento per i c.d. *non compliant*.

Proprio relativamente agli effetti degli studi di settore sul comportamento dei contribuenti che svolgono attività indipendenti, va ricordato quanto riportato nella Relazione al rendiconto generale dello Stato per l'esercizio 2013²³: *"L'analisi degli esiti finanziari derivanti dall'applicazione degli studi di settore in sede di dichiarazione mette in luce, a decorrere dal 2006, una progressiva rilevante riduzione della maggiore base imponibile emersa, scesa nel 2012 ad un ammontare di poco superiore a 2 miliardi [v.si Tabella 2]. In 14 anni il numero dei contribuenti che hanno applicato gli studi di settore è più che triplicato, rimanendo abbastanza stabile dal 2003. Ben il 73 per cento dei contribuenti interessati risulta, nel periodo di imposta 2012, congruo."* In definitiva, dopo un picco di maggior base imponibile verificatosi nel 2006, per effetto dell'inclusione, ai fini del calcolo dei ricavi, delle "altre spese eccedenti la normalità economica", gli studi di settore sembrano ormai aver perso gran parte dell'efficacia che ad essi era stata fideisticamente attribuita. Né, d'altro canto, gli studi medesimi paiono svolgere un ruolo significativo ai fini dell'azione di accertamento vera e propria ove si consideri che il numero di accertamenti basati sugli studi è progressivamente sceso nel corso degli ultimi anni fino ai 10.950 del 2013²⁴.

²⁰ Art. 2, comma 9, d.l. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17.

²¹ Art. 11, comma 1, d.l. 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154.

²² Art. 62-bis d.l. 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

²³ Corte dei conti - Relazione sul Rendiconto generale dello Stato 2013, Vol. I, pag. 78.

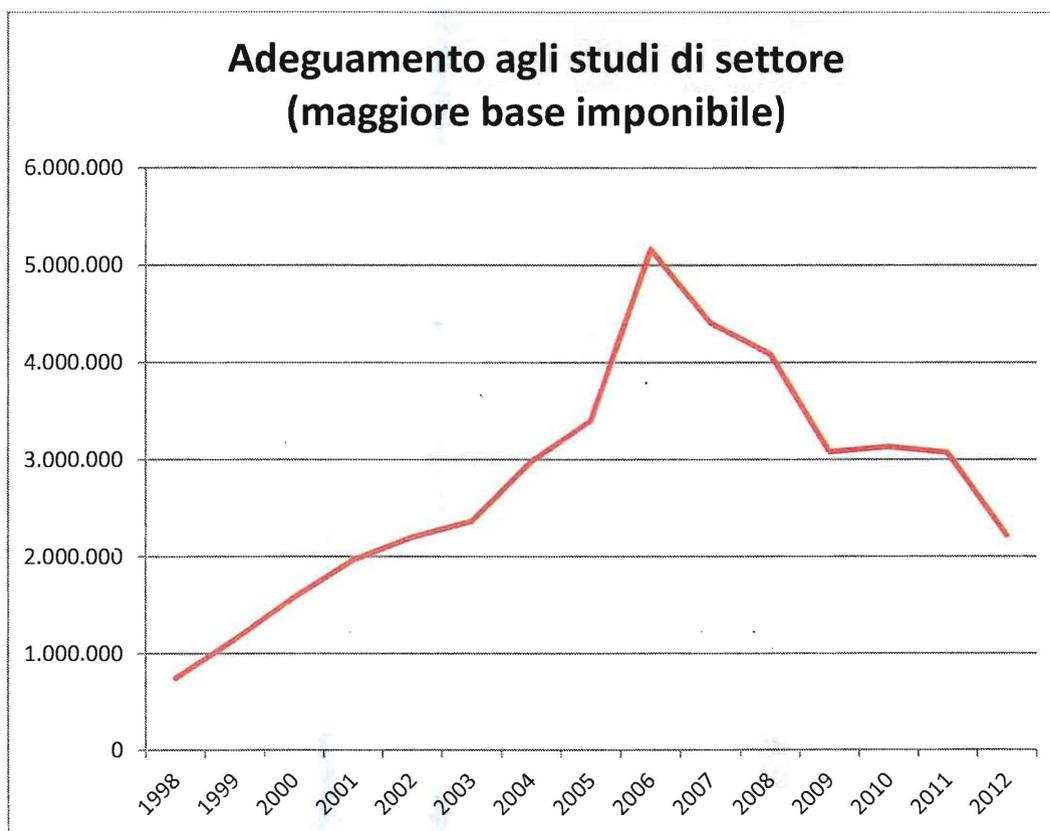
²⁴ Corte dei conti - Relazione sul Rendiconto generale dello Stato 2013, Vol. I, pag. 69, Tavola 7.



Studi di settore: contribuenti con adeguamento in dichiarazione
Tabella 2

Periodo d'imposta	Numero contribuenti che hanno applicato gli studi di settore	Numero contribuenti originariamente congrui studi di settore	% di contribuenti che hanno applicato gli studi di settore (%)	Contribuenti con adeguamento in dichiarazione			
				Maggiore base imponibile			
				Numero	% di contribuenti che hanno applicato gli studi di settore	Migliaia di euro	Valore medio (euro)
1998	1.025.926	502.704	49,00%	181.656	17,7	742.696	4.088
1999	1.464.927	1.089.882	74,40%	260.701	17,8	1.147.803	4.403
2000	2.048.650	1.090.849	53,20%	306.062	14,9	1.579.980	5.162
2001	2.558.897	1.609.546	62,90%	368.257	14,4	1.968.020	5.344
2002	2.918.883	1.948.547	66,80%	393.921	13,5	2.201.053	5.588
2003	3.123.179	2.221.199	71,10%	327.959	10,5	2.362.546	7.204
2004	3.193.175	2.189.613	68,60%	470.693	14,7	2.977.593	6.326
2005	3.275.227	2.316.109	70,70%	533.400	16,3	3.401.154	6.376
2006	3.572.108	1.998.981	56,00%	653.980	18,3	5.160.180	7.890
2007	3.734.932	2.136.176	57,20%	615.356	16,5	4.406.763	7.161
2008	3.520.765	2.106.953	59,80%	523.394	14,9	4.083.490	7.802
2009	3.497.610	2.392.197	68,40%	425.830	12,2	3.077.077	7.226
2010	3.482.862	2.402.103	69,00%	412.165	11,8	3.131.352	7.597
2011	3.454.706	2.386.487	69,08%	399.889	11,6	3.072.220	7.683
2012	3.672.836	2.693.803	73,34%	334.441	9,1	2.220.409	6.639

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia entrate

Grafico 2


3.2. I limiti degli strumenti tecnologici e le contraddizioni del legislatore

Con il progressivo sviluppo dell'informatica e, più recentemente, della telematica, il legislatore ha nel corso degli anni previsto l'adozione di svariati strumenti di controllo basati sulla tecnologia, i quali tuttavia, sia per i limiti intrinseci degli strumenti che, soprattutto, per la contraddittoria applicazione che ne hanno fatto il legislatore stesso e l'amministrazione, non hanno prodotto finora i risultati attesi.

I misuratori e le ricevute fiscali

Sin dai primi anni successivi alla Riforma fiscale fu subito evidente come il problema dell'evasione all'IVA e alle imposte sul reddito assumesse un particolare rilievo per quelle attività d'impresa che si rivolgevano direttamente al consumatore finale, stante la facilità di occultamento dei ricavi che le caratterizzava. Per tali attività, infatti, non sussistendo l'obbligo di emissione della fattura, vigeva inizialmente soltanto l'obbligo di annotazione cumulativa giornaliera dei corrispettivi conseguiti su un apposito registro.

Con l'art. 8 della legge 10 maggio 1975, n. 249, veniva introdotto per determinate categorie di contribuenti, da individuarsi con decreto del Ministro, l'obbligo di rilascio di apposita ricevuta fiscale per ogni operazione per la quale non fosse obbligatoria la emissione della fattura.

L'obbligo veniva previsto, in particolare, per bar, ristoranti, alberghi e attività similari, e successivamente esteso a numerose attività artigianali e mercantili.²⁵ In qualche caso, per evidenti pressioni lobbistiche, all'introduzione dell'obbligo per determinate attività faceva seguito, inopinatamente, l'esonero delle stesse, a conferma delle incertezze e contraddizioni esistenti nelle strategie antievasione.²⁶

Pochi anni dopo l'introduzione della ricevuta fiscale si pensava di poter risolvere i problemi della generalità degli operatori rivolti al consumo finale con l'introduzione dello scontrino fiscale. L'art. 1 della legge 26 gennaio 1983, n. 18, stabiliva, infatti, che *"Per le cessioni di beni effettuate in locali aperti al pubblico o in spacci interni, per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura, e per le somministrazioni in pubblici esercizi di alimenti e bevande non soggette all'obbligo del rilascio della ricevuta fiscale, è stabilito l'obbligo di rilasciare apposito scontrino fiscale mediante l'uso esclusivo di speciali registratori di cassa o terminali elettronici, o di idonee bilance elettroniche munite di stampante."*

²⁵ d.m. 28 aprile 1976, d.m. 2 luglio 1980, d.m. 28 gennaio 1983.

²⁶ Si veda, ad esempio, il d.m. 22 dicembre 1983, concernente l'esonero dall'obbligo di rilascio della ricevuta per i barbieri e i parrucchieri da uomo, esonero poi superato con d.m. 29 gennaio 1992.



La legge demandava ad appositi decreti del Ministro la individuazione delle caratteristiche tecniche dei misuratori fiscali, che dovevano garantire l'inalterabilità dei dati in essi registrati per un determinato periodo di tempo.

Con regolamento (DPR n. 695 del 1996) veniva prevista la possibilità di sostituire l'eventuale obbligo di emissione della ricevuta con l'obbligo di emissione dello scontrino fiscale.

L'efficacia di tali strumenti di controllo ai fini dell'emersione dei ricavi non contabilizzati è stata alquanto modesta per vari ordini di ragioni, tra le quali vi sono certamente l'insufficiente numerosità dei controlli svolti dall'amministrazione, l'indebolimento delle misure sanzionatorie previste in caso di reiterazione delle violazioni (chiusura temporanea dell'esercizio, ecc.) e, soprattutto, l'impossibilità di analizzare i dati dei corrispettivi in modo sistematico, prescindendo dall'esecuzione di un controllo puntuale sugli apparecchi misuratori e sui documenti contabili.

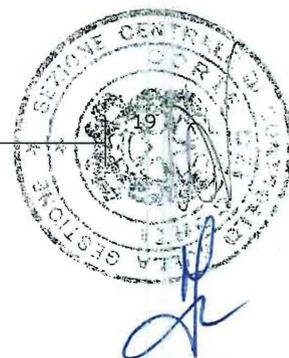
Proprio nel tentativo di far evolvere lo strumento verso più moderne forme di controllo telematico del comportamento fiscale delle imprese che si rivolgono al consumatore finale, con l'art. 37, commi 33 e seguenti, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, veniva previsto l'obbligo di comunicazione telematica giornaliera dell'ammontare dei corrispettivi conseguiti in ciascun punto vendita. La disposizione era finalizzata a realizzare una diversa modalità di controllo dei comportamenti delle imprese interessate, basata sul continuo monitoraggio dell'attività, allo scopo di rilevare automaticamente e tempestivamente incoerenze e contraddizioni. La disposizione, tuttavia, veniva abrogata prima della sua entrata in operatività per effetto delle modificazioni decise dal Governo e ratificate dal Parlamento nel giugno del 2008, agli inizi della XVI Legislatura.

Gli incroci: dagli elenchi telematici clienti e fornitori allo spesometro

Un altro strumento basato sulla tecnologia è costituito dalle comunicazioni telematiche relative ai rapporti con i clienti e i fornitori intrattenuti dai soggetti IVA.

Nei primi anni successivi all'introduzione dell'IVA era stato previsto l'obbligo di allegare alla dichiarazione annuale gli elenchi (cartacei) dei clienti e, dal 1979, anche dei fornitori (art. 29 del DPR n. 633 del 1972). A decorrere dal 1981 l'obbligo diveniva selettivo e basato sulla trasmissione di supporti magnetici.

Dopo una pausa durata oltre un decennio, il dilagare dell'evasione e delle frodi e l'evoluzione tecnologica intervenuta inducevano il legislatore, nell'ambito di un'organica revisione degli adempimenti fiscali, a prevedere l'obbligo di trasmissione telematica dei dati relativi ai clienti e ai fornitori (art. 37, comma 8, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge n. 248 del 2006).



Gli elenchi telematici pervenivano all'Agenzia delle entrate soltanto per gli anni 2006 e 2007 in quanto, per effetto di un nuovo orientamento del legislatore, a decorrere dall'anno 2008 l'obbligo stesso veniva soppresso (art. 33, comma 3, del d.l. 25 giugno 2008, n.112).

Il deteriorarsi dei livelli di *tax compliance* induceva il legislatore, a decorrere dal 2010, ad un totale, seppur progressivo, *revirement* rispetto alle scelte operate nel 2008, prevedendo dapprima la comunicazione di tutte le singole operazioni, sia pure di importo limitato ad una certa cifra, e successivamente (dal 2012 per effetto di quanto previsto dall'art. 2, comma 6, del d.l. 2 marzo 2012, n. 16, nel testo modificato dalla legge di conversione 26 aprile 2012, n. 44) richiedendo la comunicazione dell'ammontare complessivo delle operazioni effettuate nell'anno con i clienti o i fornitori senza più limiti di importo.

Peraltro, l'obbligo di comunicazione veniva esteso anche alle operazioni non soggette all'obbligo di fatturazione (cioè rivolte al consumatore finale e diverse dalle prestazioni professionali), se il relativo importo non era inferiore a 3.600 euro IVA inclusa (evidentemente facendo riferimento all'allora vigente aliquota ordinaria del 20%).

Gli effetti rilevanti sia in termini di potenziamento dell'attività di accertamento fiscale sia, soprattutto, di miglioramento della *tax compliance* nel periodo di operatività degli elenchi telematici sono stati oggetto della *Relazione sugli esiti dell'attività di controllo fiscale svolta dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza basata sugli incroci delle informazioni contenute negli elenchi clienti/fornitori* di cui alla deliberazione n. 8/2013/G della Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato.

L'anagrafe dei rapporti finanziari

Le informazioni sui rapporti intrattenuti dai contribuenti con gli operatori finanziari sono da tempo ritenute un utile strumento per il contrasto dell'evasione. In una prima fase il legislatore si è limitato a prevedere l'obbligo, per le aziende e gli istituti di credito e l'Amministrazione postale nonché per le società fiduciarie e per ogni altro intermediario finanziario, di rilevare il codice fiscale dei soggetti titolare dei rapporti²⁷. A decorrere dal 2005 l'obbligo di mera rilevazione del codice fiscale si è trasformato in obbligo di comunicazione ad apposita sezione dell'Anagrafe Tributaria dell'esistenza dei rapporti medesimi²⁸. Successivamente, a decorrere dal 2012²⁹, è

²⁷ Art. 20 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

²⁸ Art. 37, comma 4, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248.



stato previsto l'invio telematico all'apposita sezione dell'A.T. anche dei dati di sintesi dei rapporti finanziari, consistenti nei saldi iniziali e finali e negli importi totali annuali delle movimentazioni 'dare' e 'avere'.

Conseguentemente, la c.d. "Anagrafe dei rapporti finanziari" ha ormai assunto le caratteristiche di un vero e proprio archivio delle consistenze finanziarie possedute dai contribuenti. A tale ampliamento dei contenuti sostanziali del *data base* non si è tuttavia accompagnato un mutamento di strategia del legislatore nell'uso di tale strumento che, fatta eccezione per quanto stabilito in materia di controllo della certificazione ISEE, può essere utilizzato soltanto per la programmazione dei soggetti da sottoporre a controllo e per l'esecuzione degli accertamenti.

Ciò di fatto comporta un limitato impiego dello strumento delle indagini finanziarie per l'esecuzione degli accertamenti fiscali. Infatti, secondo quanto riportato nella Relazione al rendiconto generale dello Stato per il 2013³⁰, le indagini finanziarie autorizzate, dopo il progressivo aumento nel triennio 2010-2012, risultano in flessione nel 2013 (-22,6 per cento), come pure in diminuzione risulta la maggiore imposta accertata per effetto delle stesse indagini (Tabella 3).

Indagini finanziarie autorizzate e maggiore imposta accertata

Tabella 3

Anno	Numero contribuenti sottoposti ad indagine finanziaria autorizzata	Numero Accertamenti IIDD, IRAP, IVA assistiti da Indagini finanziarie	Maggiore Imposta Accertata (IIDD, IRAP, IVA) (in milioni)
2010	11.577	9.371	866
2011	16.628	10.869	1.129
2012	19.076	11.872	1.201
2013	14.773	12.069	1.134

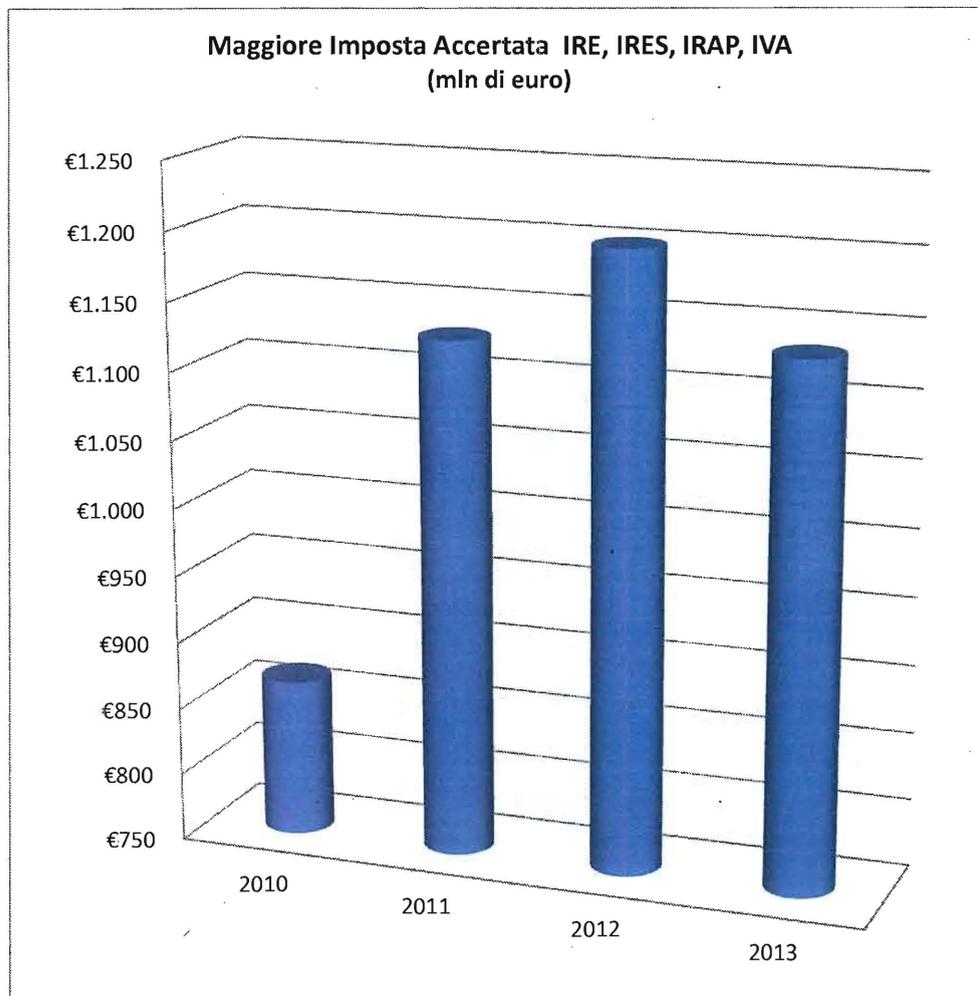
Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Agenzia delle Entrate

²⁹ Art. 11, commi 2 e 4, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che si riportano: "2. A far corso dal 1° gennaio 2012, gli operatori finanziari sono obbligati a comunicare periodicamente all'anagrafe tributaria le movimentazioni che hanno interessato i rapporti di cui all'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, ed ogni informazione relativa ai predetti rapporti necessaria ai fini dei controlli fiscali, nonché l'importo delle operazioni finanziarie indicate nella predetta disposizione. I dati comunicati sono archiviati nell'apposita sezione dell'anagrafe tributaria prevista dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, e successive modificazioni." "4. Oltre che ai fini previsti dall'articolo 7, undicesimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, le informazioni comunicate ai sensi dell'articolo 7, sesto comma, del predetto decreto e del precedente comma 2 sono utilizzate dall'Agenzia delle entrate per l'elaborazione con procedure centralizzate, secondo i criteri individuati con provvedimento del Direttore della medesima Agenzia, di specifiche liste selettive di contribuenti a maggior rischio di evasione. Le medesime informazioni sono altresì utilizzate ai fini della semplificazione degli adempimenti dei cittadini in merito alla compilazione della dichiarazione sostitutiva unica di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 109, nonché in sede di controllo sulla veridicità dei dati dichiarati nella medesima dichiarazione."

³⁰ Corte dei conti - Relazione sul Rendiconto generale dello Stato 2013, Volume I, pag. 77.



Grafico 3



E', pertanto, evidente come un'utilizzazione maggiormente proficua dei dati inerenti ai rapporti finanziari intrattenuti da milioni di contribuenti³¹ presupponga la possibilità di usare le informazioni non solo a scopi repressivi ma, soprattutto, informativi e persuasivi, al fine di poter indurre nei contribuenti la consapevolezza della rilevanza fiscale dei dati che li riguardano già nella fase dell'adempimento. Sul punto si rinvia a quanto si dirà nella parte conclusiva e propositiva della presente relazione.

³¹ Alla data del 17 aprile 2012 l'archivio dei rapporti finanziari gestito attraverso l'apposita sezione dell'Anagrafe Tributaria conteneva circa 600 milioni di rapporti attivi e comportava annualmente circa 155 milioni di variazioni dei rapporti in essere e delle operazioni "extra conto".



Il tracciamento dei pagamenti

Nell'ambito delle strategie di contrasto all'evasione fiscale si inserisce "il tracciamento dei pagamenti". Nato come misura antiriciclaggio l'obbligo di pagamento tracciato è stato negli ultimi anni adottato anche per finalità fiscali, non senza oscillazioni e contraddizioni da parte del legislatore.

Il limite inizialmente fissato in euro 12.500 era stato dapprima ridotto ad euro 1.000 e poi, inopinatamente, riportato ad euro 12.500 nel 2008. Successivamente il limite stesso veniva ridotto dapprima a 5.000 euro nel 2010 e poi a 2.500 euro nel corso del 2011. Infine, a decorrere dal 2012, il limite veniva riportato alla misura di 1.000 euro³².

Una particolare forma di tracciamento è quella che si basa sul riconoscimento di una detrazione fiscale ai fini IRPEF per le spese relative gli interventi di recupero del patrimonio abitativo e per il risparmio energetico, che prevedono tutte l'obbligo di pagamento tracciato mediante bonifico bancario *ad hoc*. Per tali agevolazioni (legge 27 dicembre 1997, n. 449 e successive) è stato introdotto dal 1° luglio 2010 l'obbligo di ritenuta d'acconto, inizialmente fissato nella misura del 10% (art. 25 del d.l. 78 del 2010) e poi ridotto al 4% (art. 23, comma 8, del d.l. 98 del 2011)³³.

Ancora, sempre in materia di tracciamento dei pagamenti, vanno ricordate le disposizioni di cui all'art. 35, commi 12 e 12-*bis*, del d.l. n. 223 del 2006, riguardanti l'obbligo di pagamento tracciato delle prestazioni professionali superiori a 100 euro³⁴. Tale obbligo, che si accompagnava all'obbligo di tenuta di appositi conti bancari o postali, è stato poi abrogato con l'art. 32 del d.l. 28 giugno 2008, n. 112.

Infine, sempre con riferimento al tentativo di far emergere basi imponibili e diffondere la moneta elettronica, va ricordato l'art. 15, comma 4, del d.l. n. 179 del 2012 che, a decorrere dal 30 giugno 2014, ha imposto ai soggetti che effettuano l'attività di vendita di prodotti e di prestazione di servizi, nell'ambito di attività d'impresa o professionali, di accettare anche pagamenti di importo superiore a 30 euro effettuati attraverso carte di debito.

³² Art. 49 del d.lgs 231 del 2007, modificato dapprima dall'art. 32, comma 1, del d.l. 112 del 2008, successivamente, dall'art. 20, comma 1, d.l. n. 78 del 2010, dall'art. 2, comma 4, del d.l. n. 138 del 2011, e, infine, dall'art. 12, comma 1, del d.l. 201 del 2011.

³³ L'art. 44, comma 27, del d.d.l. Stabilità 2015 (A.S. 2679) prevede ora l'aumento all'8% della misura della ritenuta (8%), con una previsione di maggiore entrata pari a 920 milioni di euro l'anno.

³⁴ Fino al 30 giugno 2008 l'importo era stato fissato in 1.000 euro e dal 1° luglio 2008 al 30 giugno 2009 in 500 euro.



3.3 I limiti del contrasto di interessi

E' ricorrente, nel dibattito sugli strumenti per combattere l'evasione fiscale, l'attribuzione di effetti quasi taumaturgici al "contrasto di interessi", cioè alla possibilità per i contribuenti (consumatori finali) di dedurre/detrarre le spese per far emergere buona parte della base imponibile oggi evasa.

A prescindere dalla facile obiezione di chi osserva che spingendo all'estremo il contrasto di interessi si finirebbe per tassare soltanto la quota di reddito non spesa, cioè il risparmio, si tratta di una diffusa opinione che non trova riscontro nell'analisi scientifica, la quale da tempo ha avvertito degli effetti negativi che lo strumento presenta per il gettito fiscale³⁵.

Al riguardo va considerato che per rendere neutrale per il cliente l'opzione "fattura si/fattura no" con un'aliquota IVA del 22 per cento e tenendo conto del differente momento temporale in cui si manifesterebbe il beneficio della deducibilità (mediamente un anno dopo il pagamento dell'IVA al fornitore), occorrerebbe riconoscere una detrazione fiscale IRPEF rilevante (il 18,03 per cento, corrispondente alla sola neutralità monetaria nel caso dell'aliquota al 22 per cento, andrebbe, infatti, ulteriormente incrementato dato il differente momento temporale in cui si manifesterebbe il beneficio derivante dall'applicazione dell'IVA). Ciò, naturalmente, senza tener conto della facile prevedibilità di comportamenti "concorrenziali" del fornitore, che ben potrebbe proporre al cliente un forte sconto sul prezzo praticato in caso di omessa fatturazione, e di conseguente mancato pagamento dell'imposta sul reddito, spiazzando facilmente detrazioni anche parecchio superiori al 20 per cento. Tale riconoscimento di detraibilità, tuttavia, per divenire vantaggioso per l'erario, dovrebbe presupporre una rilevantissima emersione di base imponibile nel settore interessato alla detraibilità, in misura tale da neutralizzare la perdita di gettito sicura che corrisponde all'impatto della detrazione concessa sui consumi corrispondenti alla base imponibile già dichiarata dai fornitori.

Oltre a ciò andrebbe considerato che, anche nel caso in cui la detrazione sia subordinata a particolari garanzie probatorie (come nel caso delle spese di

³⁵ Un accurato esame critico alla tesi che individua nel contrasto di interessi un efficace strumento di contrasto dell'evasione si rinvia da ultimo nel citato *Rapporto 2014* presentato dal Governo ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 66 del 2014, allegato A1, pag. 105 e segg. in http://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2014/Rapporto_art6_dl66_13_luglio.pdf. Altre considerazioni critiche in materia sono state espresse da: E. de Lellis, *Lotta all'evasione attraverso il contrasto di interessi: una strada impraticabile*, in *Tributi*, 1993; M.C. Guerra - A. Zanardi, *Come funziona (o non funziona) il contrasto di interessi*, in *www.lavoce.info*, 2006; A. Santoro, *Il conflitto d'interessi come soluzione dell'evasione?*, in *Short notes series*, n.7, www.econpubblica.unibocconi.it, 2006; P. Maddaloni, M.T. Montenduro, G. Palomba, *La detraibilità delle spese ed il contrasto di interessi: alcune osservazioni ed un esempio*, in *Short notes series*, n.7, www.econpubblica.unibocconi.it, 2006; E.M. Ruffini, *L'evasione fiscale e la bufala del contrasto d'interessi*, in *Articolo Tre*, 2013; Audizione del Presidente della Corte dei Conti presso le Commissioni Bilancio e Finanze della Camera dei Deputati del 19 giugno 2013.



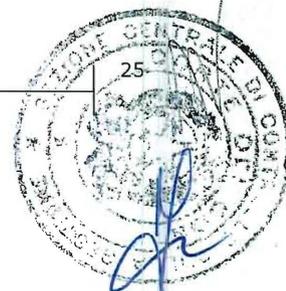
ristrutturazione edilizia, per le quali è prescritto il pagamento "tracciato" mediante bonifico bancario), esiste il rischio concreto che una parte del fatturato emerso, che ha dato luogo al riconoscimento della detrazione a beneficio del cliente, non si traduca in entrata per il fisco a causa della mancata presentazione delle dichiarazioni o dell'omissione dei versamenti delle relative imposte. Al riguardo si richiama quanto emerso in ordine all'elevato livello di evasione dei soggetti passivi IVA percettori dei bonifici per ristrutturazioni edilizie nel corso dell'indagine sugli esiti dell'attività di controllo fiscale svolta dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza basata sugli incroci delle informazioni contenute negli elenchi clienti/fornitori (deliberazione n. 8/2013/G della Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato, paragrafo 4.2 della relazione).

In definitiva, lo strumento del contrasto di interessi non può essere considerato risolutivo del problema dell'evasione, restando la detraibilità fiscale di determinati oneri e spese una misura che può trovare le sue ragioni soprattutto altrove, al fine di favorire l'incremento dei consumi o di riconoscere un particolare valore sociale a determinate spese.

Si ricorda, comunque, che la legge 11 marzo 2014, n. 23, recante la delega al Governo per l'emanazione di disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, contiene disposizioni sul contrasto di interessi agli articoli 3 e 4. In particolare, all'art. 3, comma 1, lett. e), si prevede la possibilità di "definire le linee di intervento per favorire l'emersione di base imponibile, anche attraverso l'emanazione di disposizioni per l'attuazione di misure finalizzate al contrasto d'interessi fra contribuenti, selettivo e con particolare riguardo alle aree maggiormente esposte al mancato rispetto dell'obbligo tributario, definendo attraverso i decreti legislativi le più opportune fasi applicative e le eventuali misure di copertura finanziaria nelle fasi di attuazione", mentre all'art. 4 si prevede la possibilità di riduzione delle c.d. "spese fiscali" - tra le quali rientrano, come è noto, anche le detrazioni e deduzioni per oneri - qualora le stesse appaiano, in tutto o in parte, "...ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche...". E', pertanto, probabile che in sede di esercizio della delega il Governo intervenga in modo articolato nella specifica materia.

4. L'insufficiente deterrenza del sistema fiscale italiano

Originariamente la strategia impostata dal legislatore della Riforma tributaria del 1971-73 si basava su uno schema teorico abbastanza razionale, anche se inefficace alla prova dei fatti per quanto si dirà tra breve: obblighi contabili generalizzati per tutti i contribuenti titolari di redditi d'impresa e di lavoro autonomo;



autodichiarazione degli imponibili e versamento dei relativi tributi; limitato numero di controlli da parte dell'amministrazione fiscale; applicazione di rilevanti sanzioni amministrative e penali in caso di accertata irregolarità, sanzioni che, se effettivamente applicate nella loro interezza, avrebbero condotto quasi sempre alla scomparsa del soggetto economico colpito.

Si trattò di uno schema che mostrò ben presto i suoi limiti, per due fondamentali ragioni. Da un lato si rivelò, in tutta la sua evidenza, l'inefficacia dello strumento delle scritture contabili, quando le stesse – come avviene nella maggior parte dei casi – hanno quasi esclusivamente una finalità fiscale e vengono utilizzate a scopi essenzialmente difensivi, per contrastare le eventuali pretese del fisco, onde convalidare i dati esposti nelle dichiarazioni annuali.³⁶

Dall'altro, è mancato sin dall'origine un necessario potenziamento dell'amministrazione fiscale. Né, d'altra parte può essere ritenuta a tal fine sufficiente la creazione delle agenzie fiscali, in assenza di un significativo rafforzamento quantitativo della capacità operativa.

L'evidente inefficacia dello strumento delle scritture contabili per favorire la *tax compliance*, avrebbe dovuto suggerire un'attenta ponderazione degli strumenti che la dottrina solitamente pone a base delle strategie di controllo fiscale in sistemi basati sull'adempimento spontaneo dei contribuenti: le probabilità di essere controllati e l'entità delle sanzioni applicate in caso di irregolarità.

La criticità della situazione, come delineatasi sin dai primi anni post-Riforma, avrebbe dovuto indurre – tenendo anche conto dei principi enunciati da autorevoli studiosi nordamericani³⁷ che avevano cercato di spiegare l'evasione in chiave prettamente economica - ad una strategia basata su un forte potenziamento, in termini quantitativi e qualitativi, della capacità di controllo dell'amministrazione fiscale e sul rafforzamento del sistema sanzionatorio.

Tutto ciò non è purtroppo avvenuto e, paradossalmente, proprio negli anni più recenti, alla maggiore presa di coscienza collettiva della gravità del fenomeno evasivo, non si sono accompagnati né un effettivo rafforzamento dell'apparato di controllo, né un inasprimento delle sanzioni, mentre, al contrario, si sono susseguiti

³⁶ Naturalmente la scelta del legislatore della Riforma del 1971-1973, di stabilire criteri di determinazione della base imponibile del tutto diversi tra il settore del lavoro dipendente (ammontare lordo dei compensi, con limitata incidenza di detrazioni forfetarie per spese di produzione del reddito) e redditi di impresa e professionali (ammontare netto determinato dalla differenza tra ricavi/compensi e costi/spese), ha posto le basi per lo squilibrio del prelievo fiscale.

³⁷ In particolare Allingham M.G., Sandmo A (1972), *Income tax evasion: a theoretical analysis*, *Journal of Public Economics*, osservarono il fenomeno dell'evasione fiscale quale comportamento razionale posto in essere da soggetti consapevoli che operano una valutazione in termini di convenienza economica.



provvedimenti di condono fiscale³⁸ e di sanatoria, spesso giustificati da riforme epocali mai realizzatesi. Nel Rapporto 2014 si indica in oltre 80 il numero dei condoni fiscali dall'Unità d'Italia ad oggi³⁹.

Sulla base di tali considerazioni di carattere generale, è utile allora soffermarsi sui veri punti problematici del sistema di controllo fiscale allo scopo di offrire un quadro organico della materia.

4.1 Le dimensioni operative dell'amministrazione e la frequenza dei controlli

Sulla base dei dati ufficiali più recenti⁴⁰ i risultati operativi dell'attività di controllo nei settori dell'imposizione sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP possono così riassumersi:

Attività di controllo dell'agenzia delle entrate

Tabella 4

ATTIVITA' (numero di interventi eseguiti)	2010	2011	2012	2013
Accertamenti parziali automatizzati (art. 41-bis del DPR n. 600 del 1973)	317.237	349.919	339.646	331.556
Accertamenti (ordinari) II.DD - IRAP - IVA	388.343	347.329	343.652	329.457
di cui accertamenti da studi di settore	30.219	17.056	13.230	10.950
Totale Accertamenti II.DD.-IRAP-IVA	705.580	697.248	683.298	661.013

Fonte: Elaborazioni Corte dei conti su dati Agenzia delle Entrate

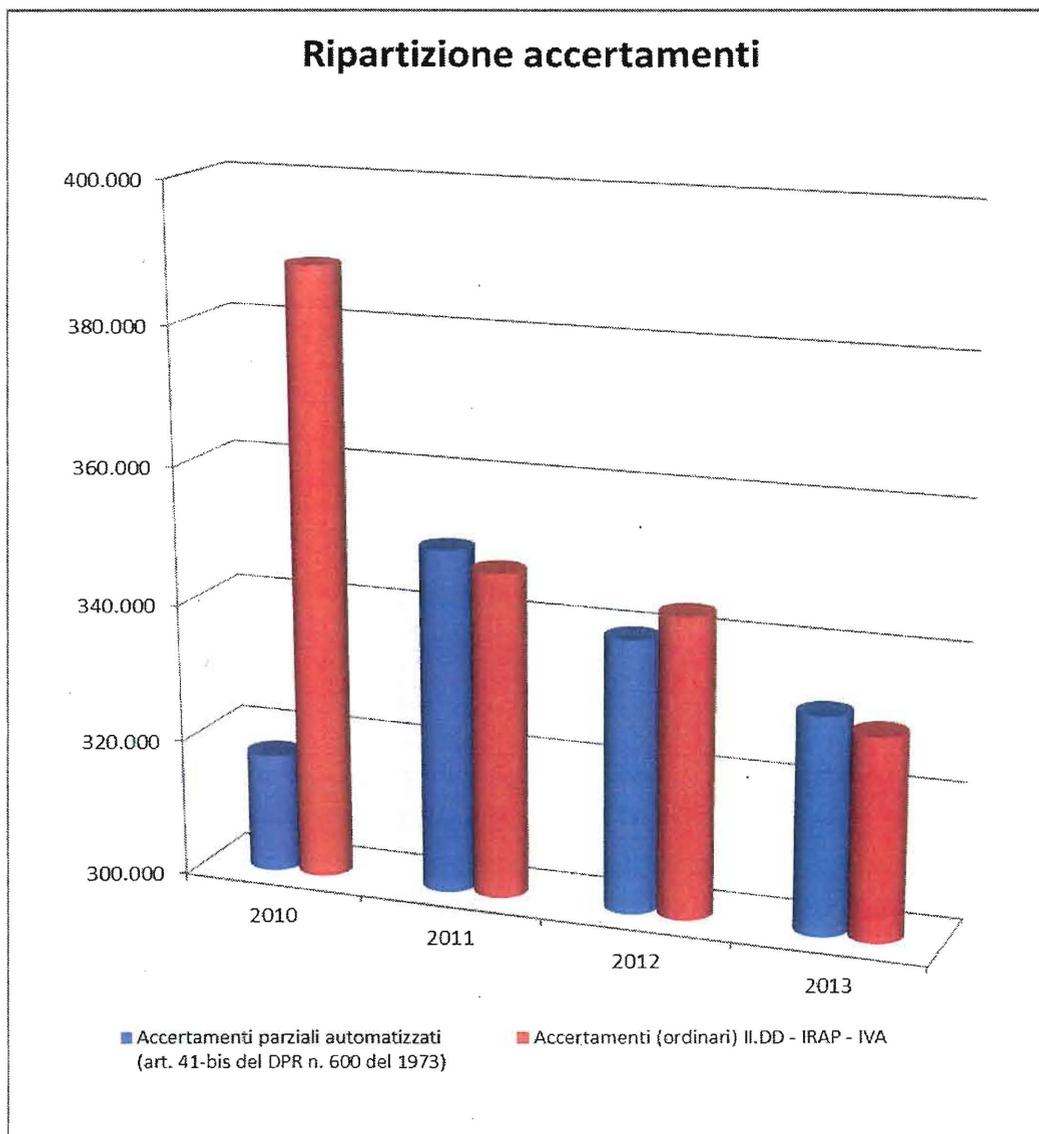
Del numero di controlli complessivamente eseguiti ai fini delle Imposte sui redditi, dell'IVA, dell'IRAP, (n. 661.013 nel 2013) il 50,2% è costituito da controlli parziali automatizzati eseguiti ai fini delle imposte sul reddito, ai sensi dell'art. 41-bis del DPR n. 600 del 1973, e ai fini dell'IVA, ai dall'art. 54, comma quarto, del DPR n. 633 del 1972, operati sulla base degli incroci tra i dati presenti nell'Anagrafe Tributaria. Si tratta, infatti, di controlli che fanno emergere omissioni di cespiti (quali fabbricati, redditi di lavoro autonomo e di capitale, ecc.) e altre irregolarità che, pur essendo doveroso perseguire, raramente si ricollegano a condotte evasive consapevolmente poste in essere. Inoltre, tali controlli parziali automatizzati soltanto marginalmente riguardano società, imprenditori individuali e professionisti, tra i quali notoriamente si concentra l'evasione alle imposte sui redditi e si realizza l'evasione all'IVA.

³⁸ Il primo condono della Riforma fu quello adottato con il d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516 e riguardò i periodi d'imposta dal 1974 al 1980.

³⁹ Rapporto 2014 sull'evasione fiscale, Allegato 1, pag. 103 e segg. in http://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2014/Rapporto_art6_dl66_13_luglio.pdf

⁴⁰ Corte dei conti, Sezioni Riunite in sede di controllo, *Relazione sul Rendiconto generale dello Stato anno 2013*, volume I, pag. 69 e segg.





Pertanto, anche a voler ottimisticamente ipotizzare che la grande parte degli altri controlli concernenti i tributi indicati riguardi società, imprenditori individuali e professionisti e abbia effettivamente comportato un esame compiuto della loro posizione fiscale, si può ragionevolmente ritenere che non più di 230-250 mila controlli all'anno abbiano le caratteristiche di un approfondito esame della posizione fiscale dei soggetti che svolgono attività indipendenti.

Tali valutazioni sono del resto confermate dai dati forniti dall'Agenzia delle entrate ai fini della Relazione sul rendiconto generale dello Stato 2013 riportati nella Tabella che segue, avvertendo che per "grandi contribuenti" si intendono



essenzialmente quelli con volume d'affari, ricavi o compensi dichiarati superiori a 100 mln di euro (ex art. 27, commi 9-14, d.l. n. 185/2008), per "imprese di medie dimensioni" quelle con volume d'affari o ricavi ricompresi nella fascia tra 5.164.569 euro - 100 mln di euro e per "imprese di minori dimensioni e professionisti" tutti gli altri operatori con volume d'affari fino a 5.164.569 euro.

Distribuzione Accertamenti e relativa maggiore imposta accertata (MIA) Anni 2012 e 2013

Tabella 5

Distribuzione accertamenti (I.D.D., IVA e IRAP) per tipologia e relativa MIA	n. accertamenti 2012	n. accertamenti 2013	MIA*2012	MIA*2013	Valore mediano
					MIA**2013
Grandi contribuenti	3.011	2.981	4.987	3.841	87.903
Imprese di medie dimensioni	15.211	14.363	5.791	5.184	39.760
Imprese di minori dimensioni e professionisti	173.387	167.392	13.424	11.895	13.451
Determinazione sintetica del reddito	37.166	21.535	626	359	12.360
Enti non commerciali	3.820	4.777	259	260	16.747
Altri accertamenti diversi da quelli su redditi di impresa e lavoro autonomo	111.057	118.409	2.678	2.462	3.273
Totale	343.652	329.457	27.765	24.001	9.028

Fonte: dati Agenzia delle Entrate - * in milioni di euro - ** in migliaia di euro

A fronte di tale potenzialità operativa, occorre tenere presente che in Italia vi sono circa 41,5 milioni di persone fisiche soggette all'IRPEF, delle quali circa 3,9 milioni svolgono un'attività imprenditoriale o professionale in forma individuale; ed, inoltre, circa un milione di società di persone ed oltre un milione di società di capitali. In sostanza i soggetti che hanno una qualche discrezionalità nel determinare il proprio livello di contribuzione fiscale ai fini dell'imposta sul reddito (IRPEF o IRES), dell'IVA e dell'IRAP sono oltre sei milioni. Relativamente alle persone fisiche, va ricordato che oltre 30 milioni possiedono essenzialmente redditi di lavoro dipendente e di pensione (13,7 milioni adempiono all'obbligazione fiscale attraverso il sostituto d'imposta, 17,2 milioni presentano il modello 730 e una parte minore utilizza il modello Unico). Va precisato, ed è una notazione non secondaria, che anche i dipendenti e pensionati potrebbero dichiarare (attraverso il modello Unico) un reddito inferiore a quello certificato dal sostituto d'imposta, ma non lo fanno anche perché l'Agenzia delle entrate individuerebbe e sanzionerebbe agevolmente tale comportamento con l'accertamento parziale automatizzato previsto dall'art. 41-bis del DPR n. 600 del 1973, le cui potenzialità numeriche sono alquanto ampie.

Dunque la situazione nella quale si trovano gli oltre trenta milioni di dipendenti e pensionati e gli oltre sei milioni di contribuenti "indipendenti" è profondamente diversa, in quanto i primi non hanno molte possibilità di sottrarsi agli obblighi fiscali



(le ipotesi di evasione più ricorrenti sono probabilmente quelle di erogazione di compensi "in nero" con la complicità del datore di lavoro, di mancata dichiarazione di prestazioni di lavoro occasionale e di omissione dei redditi da locazione), mentre i secondi possono, almeno in parte, determinare autonomamente la propria condotta fiscale, valutando anche la convenienza all'evasione in ragione della probabilità di essere scoperti e dell'entità delle sanzioni alle quali possono andare incontro.

In definitiva, sulla base delle attuali potenzialità operative dell'Amministrazione finanziaria, potenzialità che negli ultimi anni risultano peraltro in flessione quanto a numero di controlli prodotti, le probabilità per un contribuente che svolga attività indipendente (società, imprese individuali, professionisti, enti non commerciali) di incorrere in un controllo fiscale di tipo approfondito sono quelle riportate nella Tabella 6, cioè corrispondono, almeno nel caso delle imprese di minori dimensioni e dei professionisti, alla probabilità di un controllo ogni trentatré anni. In pratica, con i livelli di operatività in essere dal 1973-74, moltissimi operatori non subiscono alcun controllo approfondito nell'intero arco temporale della loro attività!⁴¹

In sostanza, se l'azione di controllo dell'amministrazione appare numericamente adeguata nel caso dei soggetti più rilevanti, oggetto di controllo pressoché costante, il contrario può dirsi nel caso della grande massa di imprese di minori dimensioni e professionisti, per i quali il controllo *ex post* ha carattere del tutto eventuale ed episodico.

Rapporto controlli eseguiti e contribuenti titolari di impresa e professionisti

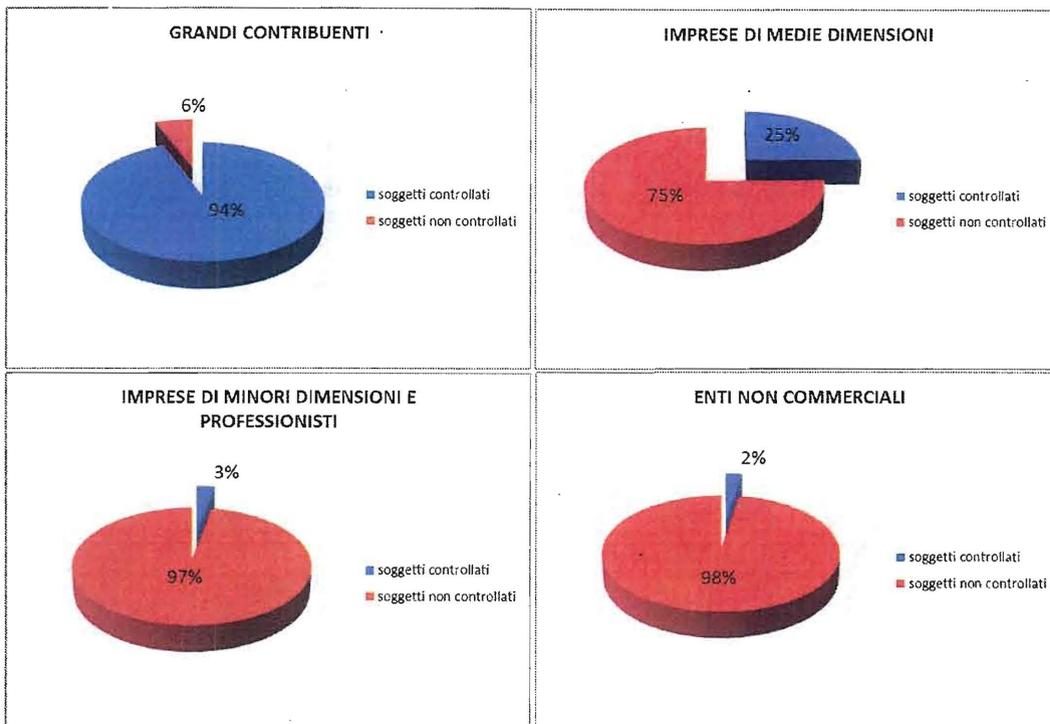
Tabella 6

	Numero dichiaranti (anno di imposta 2012)	Numero accertamenti 2013	%
Totale	6.162.948	189.513	3%
di cui			
Grandi contribuenti	3.167	2.981	94%
Imprese di medie dimensioni	57.655	14.363	25%
Imprese di minori dimensioni e professionisti	5.910.102	167.392	3%
Enti non commerciali	192.024	4.777	2%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati dell'Agenzia delle entrate - Dichiarazioni 2013 - Anno d'imposta 2012

⁴¹ E' il caso di ricordare come durante la gestione dei tributi soppressi (Imposta di ricchezza mobile e imposta complementare), tutte le dichiarazioni presentate annualmente (circa 4 milioni) erano soggette a revisione da parte dell'amministrazione, sia pure con modalità alquanto sommarie.





4.2 L'entità delle sanzioni amministrative

Anche la disciplina del sistema sanzionatorio amministrativo assume uno specifico rilievo ai fini del corretto funzionamento del sistema fiscale italiano, trattandosi di un sistema incentrato sull'adempimento spontaneo del contribuente, nei diversi momenti della fatturazione e contabilizzazione degli elementi attivi e passivi, della dichiarazione e dell'autoliquidazione del tributo.

E' evidente, infatti, come la propensione al corretto adempimento degli obblighi sia fortemente influenzata anche dall'entità della sanzione applicata in caso di inadempimento.

A questo riguardo il legislatore italiano, dopo una iniziale fase formalmente alquanto rigorosa, anche se contraddistinta da reiterati provvedimenti di sanatoria, ha progressivamente attenuato le conseguenze sanzionatorie fino a toccare il massimo della tenuità nel 2008-2009. Poi, cominciando ad avvertire le conseguenze provocate da soluzioni poco razionali, il legislatore ha modificato parzialmente il sistema, adottando un assetto che, tuttavia, appare ancora oggi fortemente sbilanciato a favore di chi può arbitrariamente autodeterminare la propria condotta



fiscale, in rapporto alle probabilità concrete di incorrere in un controllo fiscale approfondito.

Riassumendo sinteticamente quanto è avvenuto dagli inizi della Riforma tributaria ad oggi, si può ricordare che fino al 1994 in caso di infedele dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi si applicava una pena pecuniaria minima corrispondente alla maggiore imposta dovuta⁴², mentre ai fini IVA si giungeva a sanzioni amministrative che, per effetto della duplice natura del tributo, considerato per alcuni versi "imposta d'atto" e per altri "imposta di periodo", potevano corrispondere ad un multiplo dell'imposta evasa.

Dopo un periodo sostanzialmente stabile - caratterizzato da ciclici provvedimenti di sanatoria e condono⁴³ - il sistema sanzionatorio ha subito un radicale mutamento per effetto di interventi normativi non adeguatamente coordinati e ponderati.

Da un lato, infatti, si è intervenuti sulla misura delle sanzioni concretamente applicabili in caso di accettazione della pretesa fiscale determinata dall'amministrazione con l'art. 2-bis del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla legge n. 656 dello stesso anno. Con tale disposizione, infatti, veniva introdotto nel nostro ordinamento l'*accertamento con adesione* che, nell'originaria formulazione 1994 intendeva ricalcare lo schema del *concordato fiscale* abrogato, per le evidenti patologie cui aveva dato luogo, dalla legge di Riforma n. 825 del 1971. Ai fini sanzionatori il comma 5 del citato art. 2-bis stabiliva che "le sanzioni per infedele

⁴² Art. 46, quarto comma, del DPR n. 600 del 1973.

⁴³ Tra i tanti provvedimenti di sanatoria e condono che si sono susseguiti dal 1973 al 1996, se ne ricordano i più significativi: d.l. 5 novembre 1973, n. 660, convertito nella legge 19 dicembre 1973, n. 823, concernente il condono dei tributi soppressi con la riforma tributaria del 1971-73 (Imposta di r.m, Imposta complementare, Imposta sulle società, Imposte sui terreni e sui fabbricati); d.l. 4 marzo 1976, n. 31, convertito nella legge 30 aprile 1976, n. 159, concernente la sanatoria per i capitali detenuti all'estero; Art. 4 della legge 8 ottobre 1976, n. 689, che ha esteso agli anni precedenti gli effetti, anche fiscali, della sanatoria prevista dalla legge n. 159 del 1976; legge 22 dicembre 1980, n. 882, concernente la sanatoria delle irregolarità fiscali formali commesse anteriormente; il d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito nella legge 7 agosto 1982, n. 516, che agli artt. 14 e segg. ha previsto la possibilità di sanare le evasioni fiscali commesse fino al 1980; d.l. 2 marzo 1989, convertito nella legge 27 aprile 1989, n. 154, concernente il condono per i contribuenti in contabilità semplificata e la sanatoria per le violazioni formali; l'art. 4 della legge 11 dicembre 1990, n. 381, concernente la sanatoria per i *croupiers*; l'art. 15 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, per la definizione agevolata delle vertenze concernenti i tributi soppressi; l'art. 8 del d.l. 16 marzo 1991, n. 83, convertito dalla legge 15 maggio 1991, n. 154, concernente la sanatoria per le violazioni formali; l'art. 2 del d.l. 13 settembre 1991, n. 299, convertito dalla legge 18 novembre 1991, n. 363, concernente la sanatoria sui fabbricati; l'art. 17 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, concernente il condono per i contribuenti morosi; gli artt. 32 e seguenti della medesima legge n. 413, concernenti la possibilità di presentare dichiarazione integrativa ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA; l'art. 8 del d.l. 11 luglio 1992, n. 333, convertito dalla legge 8 agosto 1992, n. 359, concernente il condono per i redditi dei fabbricati; l'art. 7-ter del d.l. 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489, concernente la sanatoria in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili; l'art. 2-quinquies del d.l. 30 settembre 1994, n. 564, convertito dalla legge 30 novembre 1994, n. 656, concernente la definizione delle liti fiscali pendenti; l'art. 19-bis del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, concernente la sanatoria delle irregolarità nelle dichiarazioni dei redditi; gli artt. 2 e 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, concernenti la regolarizzazione delle scritture contabili, la regolarizzazione delle società di fatto e la sanatoria per i versamenti tardivi od omessi.



dichiarazione, le sanzioni inerenti ad adempimenti relativi al periodo di imposta a cui si riferiscono le dichiarazioni definite e ogni altra sanzione connessa con irregolarità o omissioni rilevabili dalle dichiarazioni stesse sono applicabili nella misura di un quarto del minimo".

L'accertamento con adesione veniva successivamente meglio disciplinato e definito con il decreto legislativo n. 218 del 1997, che ha reso concretamente operativo l'istituto, mantenendo tuttavia ferma la misura delle sanzioni applicabili⁴⁴.

Negli stessi anni l'intero sistema delle sanzioni tributarie amministrative evolveva radicalmente per effetto di quanto stabilito nella delega di cui all'art. 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, poi trasfuso nei decreti legislativi del 18 dicembre 1997, nn. 471, 472 e 473. Il sistema passava, dunque, da un modello fondato sulla responsabilità oggettiva e sul cumulo materiale delle sanzioni, secondo lo schema previsto dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4, ad uno schema ispirato ai principi penalistici, fortemente incentrato sulla responsabilità personale del trasgressore e nel quale trovavano ampio riconoscimento i principi della imputabilità, della colpevolezza, della non trasmissibilità agli eredi, del concorso di persone e dell'autore mediato, del concorso di violazioni, della continuazione, ecc.

L'insufficiente coordinamento tra la riforma del sistema sanzionatorio amministrativo del 1996-1997 e l'introduzione dell'accertamento con adesione del 1994-1997 ha portato a non attribuire rilevanza alla condotta del trasgressore ai fini della misura della sanzione applicabile in caso di adesione, con la conseguenza, che sono trattati allo stesso modo, ai fini della misura sanzione amministrativa applicabile, sempre corrispondente al minimo edittale, comportamenti di ben diversa gravità.

Sarebbe, dunque, auspicabile a questo riguardo una modifica normativa intesa a rendere omogenea, rispetto ai c.d. "istituti deflativi" del contenzioso, la determinazione del carico sanzionatorio muovendo sempre dalla misura irrogata e non dal minimo edittale, al fine di favorire un giusto trattamento differenziato delle diverse condotte che, con l'attuale indiscriminata parametrizzazione al minimo, conducono a ritenere il complessivo sistema iniquo e irragionevole, tenuto conto del

⁴⁴ L'art. 2, comma 5, del d.lgs. n. 218 del 1997, nella versione originaria aveva la seguente formulazione "5. A seguito della definizione, le sanzioni per le violazioni concernenti i tributi oggetto dell'adesione commesse nel periodo d'imposta, nonché per le violazioni concernenti il contenuto delle dichiarazioni relative allo stesso periodo, si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge, ad eccezione di quelle applicate in sede di liquidazione delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dell'articolo 60, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché di quelle concernenti la mancata, incompleta o non veritiera risposta alle richieste formulate dall'ufficio. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali di cui al comma 3 non si applicano sanzioni e interessi".



diverso disvalore delle condotte sanzionate e all'istituto definitorio utilizzato dal contribuente⁴⁵.

Tutto ciò è comunque avvenuto senza un sostanziale mutamento della capacità di controllo dell'amministrazione che ha continuato ad operare con le limitate potenzialità di cui essa precedentemente disponeva.

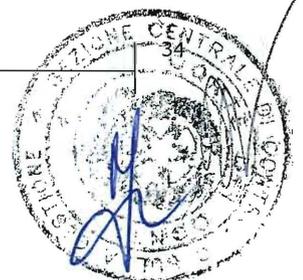
Un intervento legislativo del tutto asistemico e incoerente con il nuovo quadro normativo veniva poi realizzato con l'art. 7 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 326, in base al quale "*Le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica*" (comma 1). In questo modo i principi che la riforma del 1996-1997 aveva inteso affermare venivano platealmente disattesi con riferimento ai soggetti fiscali di maggiore rilevanza e con riferimento a tutti coloro che utilizzano disinvoltamente lo schermo societario per porre in essere condotte irregolari sul piano tributario.

Nonostante i condoni del 2002-2003 (artt. 7 e segg. della legge 17 dicembre n. 2002, n. 289) e i ripetuti *scudi fiscali* per la regolarizzazione delle attività possedute all'estero (d.l. 25 settembre 2001, n. 350, convertito dalla legge n. 409; d.l. 22 febbraio 2002, n. 12, convertito dalla legge n. 73; d.l. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge n. 102; d.l. 3 agosto 2009, n. 103, convertito dalla legge n. 141) il sistema sanzionatorio veniva ulteriormente modificato con l'art. 83, comma 18, del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, convertito dalla legge n. 133, che inseriva nel d.lgs. n. 218 del 1997, concernente l'accertamento con adesione, l'art. 5-*bis* relativo alla possibilità di definire bonariamente i verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di IVA con il pagamento di una sanzione ridotta alla metà di quella ordinariamente prevista per l'accertamento con adesione, cioè di una sanzione corrispondente al 12,5% dell'imposta evasa⁴⁶.

Inoltre, con l'art. 27-*bis* del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, veniva modificata la disciplina dell'accertamento con adesione, introducendo nell'art. 5 del d.lgs. 218 del 1997 il comma 1-*bis*, per consentire la definizione immediata degli inviti al contraddittorio, costituenti nel sistema originario l'avvio del procedimento di adesione, beneficiando anche in questo caso della riduzione al 50% delle già tenui

⁴⁵ Più esattamente va considerato che la misura della riduzione si riferisce alla sanzione irrogata per gli istituti dell'*acquiescenza* ex art. 15 del d.lgs. n. 218 del 1997, della definizione delle sanzioni ex artt. 16 e 17 del d.lgs. n. 472 del 1997, della *mediazione* e della *conciliazione* di cui agli artt. 17-*bis* e 48 del d.lgs. n. 546 del 1992, mentre è parametrata al minimo edittale per l'*accertamento con adesione* ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 218 del 1997, nonché per la *definizione dei processi verbali di constatazione e degli inviti al contraddittorio* ai sensi, rispettivamente, degli artt. 5-*bis* e 5, comma 1-*bis*, del medesimo decreto n. 218 del 1997.

⁴⁶ L'art. 44, comma 14, lett. c, nn. 1 e 2, del d.d.l. legge di stabilità 2015, attualmente in corso di esame da parte del Parlamento (A.C. n. 2679-*bis*) abroga, a decorrere dal 2016, i commi da 1-*bis* a 1-*quinquies* dell'art. 5 e l'art. 5-*bis* del d.lgs. n. 218/1997.



sanzioni previste in origine per l'applicazione dell'istituto⁴⁷. In questo modo tutte le forme di adesione venivano a beneficiare di un drastico abbattimento delle sanzioni, senza peraltro che si fossero in alcun modo modificate le capacità di controllo dell'amministrazione.

Le modificazioni apportate nel corso del 2008, se da un lato avevano fortemente inciso sulla *tax compliance*, dall'altro favorivano opportunisticamente una più facile definizione dei controlli fiscali effettuati dall'amministrazione, che anche in questo modo poteva agevolmente migliorare le proprie *performance* annuali.

Alla fine del 2010 l'evidente pregiudizio che il nuovo assetto del sistema sanzionatorio aveva determinato per il dilagare dell'evasione, costringeva ad un mutamento di indirizzo. Infatti, con l'art. 1, comma 18, lett. a), della legge 13 dicembre 2010, n. 220, la misura della sanzione minima applicabile in caso di adesione all'accertamento veniva elevata da $\frac{1}{4}$ della sanzione minima edittale ad $\frac{1}{3}$. Conseguentemente, la sanzione applicabile in caso di adesione immediata ai verbali di constatazione e agli inviti al contraddittorio si innalzava ad $\frac{1}{6}$ della sanzione minima edittale, cioè al 16,66% dell'imposta dovuta.

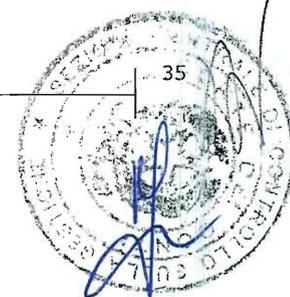
Infine, un ultimo accenno va fatto alle conseguenze della "mediazione fiscale obbligatoria", di cui all'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 (il reclamo e la mediazione) introdotto - a decorrere dal 2012 - dall'art. 39 del d.l. 98 del 2011, quando l'ammontare dell'imposta controversa non superi i 20.000 euro (cioè nella stragrande maggioranza dei casi pratici).

La norma prevede, infatti, la riducibilità delle sanzioni al 40 per cento dell'importo irrogato anche nel caso in cui l'istanza di mediazione non si definisca con la riduzione dell'imposta dovuta o, addirittura, quando la somma contestata sia costituita dalla sola sanzione. In sostanza, la presentazione dell'istanza di mediazione determina per ciò solo la riduzione del 60 per cento delle sanzioni applicate dall'ufficio.⁴⁸

In definitiva può dirsi che il sistema sanzionatorio amministrativo - unito alle ridotte probabilità del controllo, di cui già si è detto nel paragrafo 4.1 - appare oggi tale da non favorire l'adempimento spontaneo, essendo manifesta in termini strettamente economici la convenienza ad attendere l'azione di controllo fiscale piuttosto che versare autonomamente l'imposta al momento in cui matura l'obbligo fiscale.

⁴⁷ Vedi nota precedente.

⁴⁸ Perplesità sull'istituto della mediazione fiscale hanno espresso le Sezioni Riunite della Corte nella *Relazione al Rendiconto generale dello Stato per l'anno 2013*, vol. I, Le entrate dello Stato, Paragrafo 2.3, pag. 97 e seg.



Nell'attuale scenario si inserisce ora una profonda revisione dell'istituto del ravvedimento disciplinato dall'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997. In proposito si rinvia a quanto sarà osservato nel paragrafo 6.

4.3 L'inefficacia della repressione penale

Il funzionamento del sistema penale tributario sconta nel nostro Paese inefficienze analoghe a quelle che, sul piano più generale, affliggono l'intero sistema penale: difficoltà di giungere alla sentenza definitiva prima della prescrizione del reato, remota probabilità di effettiva applicazione della sanzione detentiva in caso di condanna, ecc.

Riformato varie volte, sia relativamente alle fattispecie punitive che negli aspetti procedurali, il sistema non è stato finora in grado di scoraggiare adeguatamente frodi ed evasioni di rilevante entità. Ciò, non tanto e non solo per le difficoltà che incontrano gli organi di controllo nell'individuare gli illeciti, ma soprattutto per i tempi dei procedimenti, quasi sempre condizionati da comportamenti dilatori della difesa finalizzati a conseguire la prescrizione del reato o a beneficiare dei probabili condoni e sanatorie che, anche quando non si risolvono in veri e propri provvedimenti di amnistia o di indulto, per i quali è richiesta la maggioranza qualificata prevista dall'art. 79 della Costituzione⁴⁹, possono produrre effetti anche sul piano penale.

Come è noto, con la riforma tributaria del 1971-1973 lo spettro dell'intervento penale in materia di imposte sul reddito (art. 56 del DPR n. 600 del 1973) era divenuto alquanto ampio, essendosi prevista la sanzione penale già per un'evasione d'imposta di 5 milioni di lire pur in assenza di comportamenti fraudolenti. In tutti i casi, sia di rilievo contravvenzionale che delittuoso, l'azione penale era subordinata alla definitività dell'accertamento. Per quanto concerne l'IVA (art. 50 del DPR n.633 del 1972) la legge sanzionava penalmente l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, il mancato versamento di IVA per un importo nell'anno superiore a 100 milioni di lire e l'indebito rimborso per un importo superiore a 50 milioni di lire. Mentre l'emissione di fatture false non era sottoposta alla pregiudiziale tributaria, le altre fattispecie di reato si ritenevano subordinate alla definitività dell'accertamento fiscale.

Con la riforma del 1981 (d.l. n. 429 convertito nella legge n. 516) si modifica l'impostazione dell'intervento penale, superando la pregiudiziale tributaria e il solo collegamento al danno effettivamente recato all'Erario, introducendo fattispecie

⁴⁹ Come modificato dalla legge cost. 6 marzo 1992, n. 1.



criminose volte a colpire comportamenti prodromici alla vera e propria evasione come quella prevista dal reato di omessa contabilizzazione di ricavi per un importo superiore a determinate soglie (inizialmente 25 milioni di lire e 0,25% dei ricavi dichiarati nella più recente dichiarazione presentata).

Gli esiti della riforma del 1982 furono ampiamente insoddisfacenti a causa dell'eccessiva frammentazione delle fattispecie incriminatrici e del conseguente proliferare dei procedimenti per reati tributari che ha finito per disperdere le limitate potenzialità degli uffici giudiziari in vicende di scarsa rilevanza per l'interesse del fisco, notevolmente onerose per l'accertamento dei fatti e in gran parte definite mediante una modesta oblazione.

Tutto ciò induceva il legislatore ad un radicale mutamento di strategia con la legge delega 25 giugno 1999, n. 205 e il decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74. La nuova riforma aveva l'obiettivo di limitare l'intervento penale ai comportamenti più gravi, direttamente connessi alla lesione dell'interesse fiscale, rinunciando a criminalizzare i comportamenti di tipo prodromico.

Si ritornava in questo modo ad attribuire pieno rilievo alla dichiarazione annuale presentata ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, distinguendo in sostanza le fattispecie dell'omissione, dell'infedeltà e della dichiarazione fraudolenta. Per tutte le fattispecie, fatta eccezione per la dichiarazione fraudolenta mediante utilizzazione di fatture e documenti falsi, l'intervento penale presupponeva il superamento di determinate soglie di punibilità. La riforma regolava, inoltre, istituti sostanziali e processuali di carattere generale quali meccanismi premiali intesi a favorire il risarcimento del danno, errore sulla legge tributaria, prescrizione, competenza territoriale.

Di fronte al dilagare dell'evasione fiscale e alla scarsa capacità di contrastare il fenomeno dimostrata anche dalle disposizioni contenute nel d.lgs. n. 74 del 2000, il legislatore, nella ricerca di misure in grado di preservare gli equilibri della finanza pubblica, con il decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, modificava nuovamente il quadro normativo abbassando drasticamente le soglie di punibilità originariamente previste e rendendo più rigoroso l'accesso al patteggiamento e alla sospensione condizionale della pena. In particolare, per quanto riguarda il patteggiamento esso veniva subordinato all'estinzione del debito fiscale anche mediante le procedure conciliative e alla corresponsione della sanzioni amministrative nonostante il principio di specialità. A sua volta, in merito alla sospensione condizionale della pena, se ne prevedeva l'esclusione quando l'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari e a tre milioni di euro.



Dopo l'intervento del 2011 si è pervenuti all'emanazione della delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita (legge 11 marzo 2014, n. 23). Tra i temi del nuovo intervento legislativo vi è anche la revisione del sistema sanzionatorio, delineata dall'art. 8. Secondo quanto stabilito, i decreti legislativi che saranno emanati dal Governo dovranno comportare la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario *"secondo criteri di predeterminazione e di proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti, prevedendo: la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa, per i quali non possono comunque essere ridotte le pene minime previste dalla legislazione vigente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148; l'individuazione dei confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale e delle relative conseguenze sanzionatorie; l'efficacia attenuante o esimente dell'adesione alle forme di comunicazione e di cooperazione rafforzata di cui all'articolo 6, comma 1; la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità; l'estensione della possibilità, per l'autorità giudiziaria, di affidare in custodia giudiziale i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi a delitti tributari agli organi dell'amministrazione finanziaria che ne facciano richiesta al fine di utilizzarli direttamente per le proprie esigenze operative."*

Inoltre, per quanto attiene ai termini per l'accertamento tributario, il comma 2 del medesimo art. 8 delega il Governo a *"ridefinire la portata applicativa della disciplina del raddoppio dei termini, prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi."*

Pur non essendo ad oggi ufficialmente note le concrete modalità con le quali il Governo eserciterà le deleghe in questione, è presumibile che esse finiranno per comportare un contenimento dell'intervento penale relativamente ai fenomeni dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto, confermando ancora una volta



l'andamento contraddittorio e ondivago del legislatore penale-tributario dalla riforma del 1971 ad oggi.

Conclusivamente può dirsi che il sistema penale-tributario, in assenza di un'organica riforma dell'intero sistema repressivo penale, presenta oggi limitate possibilità di contrastare i più spregiudicati e insidiosi comportamenti fiscali.

4.4 Gli impedimenti alla riscossione coattiva

E' di tutta evidenza come assumano grande rilievo nella strategia di riduzione dell'evasione fiscale l'efficacia e l'incisività dell'azione di riscossione dei tributi non spontaneamente versati dai contribuenti.

In via generale va ricordato che la riscossione coattiva dei tributi può essere connessa sia a omissioni dell'obbligo dichiarativo accertate dagli uffici fiscali (evasione fiscale in senso stretto), sia al mancato tempestivo versamento di tributi dichiarati (evasione c.d. *da riscossione*). In entrambi i casi l'inefficacia dell'azione di riscossione forzata finisce col minare l'intero sistema di gestione della fiscalità e costituisce, pertanto, un gravissimo pericolo per l'interesse pubblico.

Come la Corte ha avuto modo di segnalare⁵⁰, dopo una fase di potenziamento delle procedure esecutive, negli ultimi anni l'azione della società pubblica Equitalia spa è stata indebolita, a causa delle forte ostilità maturata nell'opinione pubblica anche per effetto di informazioni distorte spesso diffuse attraverso gli organi di informazione in modo strumentale e interessato.

L'aggravarsi della crisi economica ha reso evidente e clamoroso un fenomeno già noto da tempo: il ricorso ad una sorta di finanziamento improprio delle attività economiche attraverso il mancato pagamento di tributi (per lo più IVA, ma anche ritenute IRPEF) e di contributi, con gravi effetti distorsivi del mercato.

Secondo quanto comunicato dalla società Equitalia, l'ammontare complessivo degli importi dilazionati alla fine del 2013 aveva raggiunto i 27,3 miliardi di euro. Di tale somma è lecito prevedere che una parte cospicua non sarà mai introitata dagli enti impositori, atteso che la società di riscossione non effettua di fatto alcuna valutazione sulla capacità di pagamento del debito in via rateale. Il fenomeno dell'indiscriminato accesso alla dilazione è altresì incoraggiato da tassi di rateazione più favorevoli rispetto a quelli applicati dal settore bancario (istituzionalmente deputato a finanziare l'impresa), e dagli ulteriori interventi legislativi che hanno innalzato, in ambito di rateazione, a 120 il numero massimo di rate concedibili (dieci anni) ed ampliato a 8 il numero di rate il cui mancato pagamento fa venire meno il

⁵⁰ Relazione sul Rendiconto generale dello Stato, volume I, le Entrate dello Stato, par. 2.5, L'attività di riscossione.



beneficio della rateazione del debito (art. 52 del d.l. n. 69 del 2013 convertito dalla legge n. 98 del 2013); ciò in assenza di qualsiasi forma di garanzia, in contrasto con ogni sana regola di tutela del credito nei confronti di soggetti già inadempienti quali sono i "contribuenti" destinatari delle iscrizioni a ruolo (fatti i limitati casi di riscossione spontanea che ancora danno luogo al ruolo). L'accesso indiscriminato alla dilazione, inoltre, determina il rinvio nel tempo delle azioni esecutive individuali o della dichiarazione di insolvenza, con il grave rischio *medio tempore* del depauperamento/sottrazione dei beni alla riscossione e conseguente svilimento di fatto del sistema delle prelievi di legge. In assenza poi di adeguati controlli, la discrezionalità dell'agente lascia ampi margini a fenomeni degenerativi di ogni tipo.

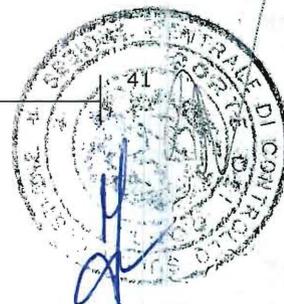
Tra le misure che hanno concorso ad indebolire le procedure di riscossione coattiva e che hanno finito per porre il creditore pubblico in una condizione gravemente deteriore rispetto al credito privato, vanno in particolare ricordate: a) l'introduzione di nuovi limiti di pignorabilità (un decimo per importi fino ad euro 2.500; un settimo per importi tra euro 2.500 e 5.000; un quinto per importi superiori ad euro 5.000) delle somme dovute a titolo di stipendio, salario ed altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento (d.l. n. 16 del 2012 convertito dalla legge n. 44 del 2012); b) i nuovi limiti all'espropriazione mobiliare nei confronti dei debitori costituiti in forma societaria e in ogni caso se nelle attività del debitore risulta una prevalenza del capitale investito sul lavoro; c) l'innalzamento a ventimila euro della soglia al di sotto della quale è fatto divieto all'agente della riscossione di iscrivere ipoteca; d) la possibilità di iscrivere ipoteca sui beni dei contribuenti anche al solo fine di assicurare la tutela del credito, snaturandone in tal modo la funzione tipica di attribuire al creditore il diritto di espropriare i beni vincolati a garanzia; e) i nuovi limiti all'espropriazione immobiliare (impignorabilità dell'unico immobile di proprietà in cui il debitore risiede anagraficamente; obbligo di iscrivere prima l'ipoteca ed attendere il decorso di sei mesi; franchigia di 120 mila euro - sia in termini di entità del credito che di valore dei beni - per l'espropriazione degli altri immobili; istituzione - ad oggi non ancora attuata - di un paniere di "beni essenziali" non pignorabili).

Ulteriori complessità procedurali sono derivate dagli effetti della sentenza della Corte costituzionale n. 258 del 2012, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 26, terzo comma (ora quarto comma), del DPR n. 602 del 1973, nella parte in cui prevedeva - in caso di irreperibilità relativa del contribuente - che la notifica della cartella potesse avvenire attraverso il semplice deposito dell'atto presso l'albo comunale, ai sensi dell'art. 60, comma 1, lettera e), del DPR n.



600 del 1973. Per effetto di ciò l'agente della riscossione, in caso di assenza del destinatario dell'atto o di altra persona idonea a riceverlo, deve seguire una più complessa procedura depositando l'atto presso la casa del Comune per poi tornare presso l'abitazione-ufficio-azienda del contribuente e procedere all'affissione, in busta chiusa e sigillata, del previsto avviso del deposito. Solo dopo aver completato tali attività si può procedere all'invio della raccomandata a/r, alla consegna della quale è legato il perfezionamento della notifica per il destinatario.

Occorre, peraltro, segnalare che tale procedura, almeno per le imprese in attività obbligate all'utilizzazione della posta elettronica certificata (PEC), dovrebbe essere presto superata.



5. Gli effetti dell'azione di accertamento fiscale sui soggetti controllati

Così riassunto il quadro delle problematiche che caratterizzano le strategie del controllo fiscale e le relative vicende storiche, è ora possibile passare al merito specifico dell'indagine, allo scopo di illustrare le evidenze empiriche acquisite in ordine ai riflessi che l'azione di accertamento svolta dall'amministrazione finanziaria esercita sul comportamento successivo dei contribuenti controllati.

5.1 Le richieste formulate e le analisi dell'amministrazione

5.1.1 La prima richiesta istruttoria

In relazione alle finalità dell'indagine, con una prima nota⁵¹ si avanzava una richiesta di dati e notizie al Direttore generale del Dipartimento delle finanze e al Direttore dell'Agenzia delle entrate. Tale prima richiesta era finalizzata ad acquisire elementi conoscitivi sulle diverse tipologie di contribuenti oggetto di accertamento ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA (società, imprese, professionisti, ecc.), sulle differenti classi di volumi d'affari dichiarati e sulle diverse attività svolte. Si richiedeva che i dati relativi ai controlli fossero distinti per tipologia (controlli parziali automatizzati, controlli preceduti da mezzi istruttori esterni, ecc.) e per entità di maggiore recupero. Il periodo di osservazione successivo al momento di effettuazione del controllo non avrebbe dovuto essere inferiore al biennio. Si specificava, inoltre, l'opportunità di valutare separatamente le posizioni interessate da controlli in più annualità consecutive nonché quelle di coloro che sono stati oggetto di ulteriori controlli per annualità le cui dichiarazioni fiscali fossero state presentate successivamente al momento di formalizzazione dei controlli relativi alle annualità precedenti.

A tale richiesta seguiva un incontro con i rappresentanti del Dipartimento delle finanze svoltosi in data 21 giugno 2011, nel quale venivano illustrate agli scriventi le caratteristiche di uno studio in corso di avvio da parte del Dipartimento medesimo e dell'Agenzia delle entrate sul comportamento dei contribuenti coinvolti da un controllo fiscale.

Successivamente, con nota del 16 febbraio 2012, prot. 3-1953, l'Ufficio del coordinamento legislativo del Ministero dell'economia e delle finanze, trasmetteva una lettera congiunta del Dipartimento delle finanze e dell'Agenzia delle entrate, con allegato un documento esplicativo dello studio medesimo contenente una breve descrizione della metodologia seguita e dei primi risultati ottenuti.

⁵¹ Prot. 5708 dell'8 giugno 2011.



In particolare, nella citata lettera congiunta il Dipartimento e l'Agenzia precisavano che obiettivo del progetto era valutare gli effetti dell'attività di controllo mediante la predisposizione di analisi statistiche descrittive e la costruzione di modelli statistici econometrici. L'analisi, riguardante le sole imprese individuali, era volta a verificare in che misura muta il grado di adempimento spontaneo dei contribuenti negli anni successivi all'effettuazione di un controllo da parte degli uffici finanziari, misurando appropriatamente la variazione osservata nei valori dei redditi e degli imponibili dichiarati.

L'analisi era limitata alle sole ditte individuali, utilizzando come anno di riferimento (anno in cui il contribuente ha percezione dell'attività di controllo degli uffici finanziari) il 2006.

I dati delle dichiarazioni fiscali della platea dei contribuenti oggetto di studio (campione di contribuenti "accertati" e campione di contribuenti "non accertati" da utilizzare per il confronto statistico), sono analizzati per un arco temporale che parte dall'anno precedente a quello di riferimento (2005) e copre i due anni successivi al controllo (2007, 2008).

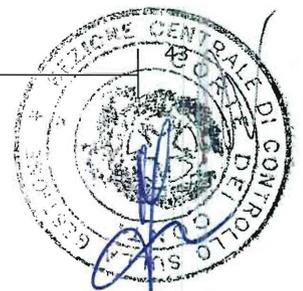
Nella lettera si dava, altresì, atto della richiesta formulata dagli scriventi di estendere l'esame all'anno 2006 e di acquisire prima del termine del progetto i risultati relativi ai soli contribuenti "accertati".

Nel documento accluso alla citata lettera si riferiva più dettagliatamente sullo stato del progetto e sui primi risultati ottenuti.

In sintesi, dal citato documento, per quanto riguarda i primi risultati in termini di effetti dell'attività di controllo sulla *tax compliance*, emergeva una relativa incidenza del controllo sul miglioramento del comportamento del contribuente.

In particolare, per quanto attiene al profilo di contribuente di maggior interesse per il controllo fiscale (persona fisica con Modello Unico e Dichiarazione IVA), nel confronto 2005-2006 dei 200.697 soggetti controllati, 51.247 (pari al 25,53%) facevano registrare un cambiamento positivo, mentre tra i non controllati (2.243.469 soggetti) il miglioramento riguardava soltanto il 15,09%. A sua volta, il confronto 2006-2007 per la stessa tipologia di contribuenti rivela che 40.196 contribuenti (pari al 20,42%) su 196.825 controllati si caratterizzavano per un cambiamento positivo. Tra i non controllati (complessivamente 2.190.179 soggetti) la percentuale di miglioramento risultava essere dell'11,86%.

Naturalmente, e di ciò l'Amministrazione ha dato correttamente atto nella parte conclusiva del citato documento, l'analisi richiede maggiori approfondimenti metodologici, soprattutto allo scopo di isolare gli effetti del ciclo economico e dei



provvedimenti legislativi mediante il confronto tra soggetti "accertati" e soggetti "non accertati".

Inoltre, occorre correggere la distorsione implicita nei dati relativi agli accertamenti, dovuta alle procedure di selezione operate dell'Agenzia delle Entrate per poter confrontare i valori degli accertati con quelli dei non accertati, eventualmente valutando le diverse tipologie dei controlli operati.

5.1.2 La seconda richiesta istruttoria

Con una seconda nota⁵², venivano richiesti ulteriori elementi conoscitivi finalizzati a: a) disaggregare, almeno limitatamente al tipo di contribuente di cui al profilo 5 delle elaborazioni già operate (persone fisiche con Mod. Unico + IVA), gli effetti del controllo in ragione di diverse classi di recupero degli accertamenti (ad esempio fino a 1.000 euro, da 1001 fino a 5.000, ecc.) allo scopo di verificare la relazione esistente tra l'intensità del controllo e il comportamento fiscale successivo; b) selezionare, nell'ambito dei contribuenti osservati, un segmento di 100 contribuenti, operanti in settori che si rivolgono al consumatore finale, che siano stati oggetto di controllo sulla base delle metodologie di cui alla Circolare del Dipartimento delle Entrate n. 199/E del 10.07.1997 e successive integrazioni e modificazioni, i cui risultati operativi siano stati significativi (ad es. con scostamenti dal reddito dichiarato superiori a 40-50 mila euro). Ciò sempre allo scopo di valutare l'effetto sul comportamento fiscale successivo dei controlli effettuati con modalità che più possono avvicinarsi alla realtà economico-produttiva del soggetto.

A tale richiesta il Dipartimento delle finanze forniva riscontro con nota del 31 ottobre 2012, prot. 4204, pervenuta per il tramite dell'Ufficio del coordinamento legislativo del Ministero (nota UCL Finanze del 6 novembre 2012, prot. 3-14510).

Con la citata nota il Dipartimento, nel trasmettere le elaborazioni richieste, faceva presente che, relativamente alla disaggregazione dei controlli per classi di recupero, nei bienni 2005-2006 e 2006-2007 si rilevavano tra i soggetti accertati tassi di incremento del reddito e del volume d'affari significativamente positivi, mentre tale evidenza non si riscontrava per il biennio 2004-2005. Precisava, inoltre, che in tutti e tre i bienni considerati non si rilevava una significativa correlazione tra le classi di maggiore imposta accertata e le variazioni del reddito imponibile e del volume d'affari.

In merito a tale tipo di analisi, il Dipartimento ne puntualizzava i limiti, avvertendo dell'impossibilità di trarre conclusioni generali, al di fuori del campione

⁵² Prot.1828 del 14 marzo 2012.



selezionato, mancando il campione di controllo costituito dall'insieme omogeneo di contribuenti non sottoposti ad accertamento.

Relativamente alla seconda richiesta (segmento di contribuenti accertati per una maggiore imposta superiore a 100.000 euro con attività rivolta al consumatore finale), il Dipartimento forniva i relativi dati, avvertendo anche in questo caso dei limiti dell'indagine a causa della mancata considerazione degli effetti del ciclo economico e dei provvedimenti legislativi, nonché della mancata correzione della distorsione implicita dovuta alle procedure di selezione adottate dagli organi di controllo.

5.1.3 La terza richiesta istruttoria

Sulla base degli ulteriori elementi conoscitivi forniti dall'Amministrazione, con una terza nota⁵³, veniva formulata una ulteriore richiesta istruttoria, allo scopo di conoscere: a) le variazioni intervenute nell'entità dei ricavi e dei redditi dichiarati dai contribuenti dopo l'invio delle comunicazioni relative alle anomalie riscontrate nei dati comunicati ai fini dell'applicazione degli Studi di settore, raggruppando i dati in ragione del codice Ateco dichiarato e dell'anno di invio della comunicazione e specificando i periodi d'imposta posti a confronto; b) le variazioni intervenute nell'entità dei ricavi e dei redditi dichiarati dai contribuenti successivamente alla constatazione, negli anni 2006 e seguenti, di violazioni agli obblighi di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale, raggruppando i dati in ragione del codice Ateco dichiarato e dell'anno di constatazione della violazione e specificando i periodi d'imposta posti a confronto; c) le variazioni intervenute nell'IVA versata mediante mod. F24, rispetto al corrispondente periodo dell'anno precedente, dai contribuenti a carico dei quali sono state accertate violazioni all'obbligo di emissione dello scontrino e della ricevuta fiscale nel corso del primo semestre dell'anno 2012, raggruppando i contribuenti interessati per singolo codice Ateco dichiarato.

Dopo l'ulteriore sollecito del 10 aprile 2013, in data 4 giugno 2013 perveniva direttamente dall'Agenzia delle entrate la nota prot. 64666 del 27 maggio 2013, con la quale si fornivano i dati relativi alle richieste formulate.

In particolare, con riferimento alla prima richiesta (variazioni intervenute nell'entità dei ricavi dichiarati dai contribuenti destinatari delle lettere per anomalie negli studi di settore) l'Agenzia avvertiva delle distorsioni proprie dell'analisi effettuata in assenza di rappresentatività del campione e indicava la metodologia adottata per correggere parzialmente l'errore. Sulla base dell'analisi effettuata,

⁵³ Prot. 7350 del 3 dicembre 2012.



l'Agenzia ha ritenuto plausibile l'affermazione che le lettere hanno avuto un effetto positivo sulla successiva *compliance* dei contribuenti. A tale proposito l'Agenzia ha anche prodotto un accurato studio universitario⁵⁴ suscettibile di ulteriori sviluppi.

Relativamente alla seconda richiesta, concernente gli effetti dei controlli in materia di scontrino e ricevuta fiscale, l'Agenzia ha comunicato di avere in corso l'elaborazione di adeguate metodologie che consentano un confronto statisticamente significativo.

Infine, con riguardo alla terza richiesta, concernente le variazioni nell'IVA versata da parte dei soggetti a carico dei quali sono state accertate violazioni agli obblighi di certificazione dei corrispettivi, l'Agenzia, pur non fornendo specifico riscontro alla domanda, ha trasmesso uno studio universitario⁵⁵ concernente l'effetto indiretto che i controlli fiscali effettuati a Milano il 28 e 29 gennaio 2012 hanno prodotto, in termini di versamento IVA, sulla categoria dei panettieri, categoria non oggetto dei controlli in questione.

5.1.4 L'analisi contenuta nel Rapporto 2013 sul contrasto all'evasione fiscale

Le analisi e le valutazioni in materia di effetti dell'attività di controllo sul comportamento successivo dei contribuenti anticipate dall'Agenzia delle entrate e dal Dipartimento delle finanze in sede di risposta alle richieste istruttorie e di cui si ora riferito, hanno dato luogo successivamente ad un'ampia trattazione della problematica nell'ambito del Rapporto di cui all'Allegato II alla Nota di aggiornamento del Documento di Economia e Finanza (DEF) 2013 presentata al Parlamento dal Presidente del Consiglio dei ministri e dal Ministro dell'economia nel settembre del 2013.⁵⁶

Il Capitolo 4 del Rapporto 2013 è stato dedicato alla illustrazione dei risultati di alcuni studi che, sulla base di tecniche differenti, hanno cercato di stimare l'effetto deterrente esercitato dall'attività di prevenzione e contrasto posta in essere dall'Amministrazione fiscale italiana.

Un primo paragrafo fornisce elementi conoscitivi di carattere *macro* che, partendo dai dati sul *gap* IVA desunto dal confronto con i dati di contabilità nazionale, prendono in considerazione una serie di variabili di contesto quali il ciclo economico, la pressione fiscale effettiva, i condoni e le sanatorie fiscali, le

⁵⁴ *Taxpayer response to an increased probability of audit: some evidence from Italy* di C.Florio, S.Iacus e A.Santoro, June 28, 2012.

⁵⁵ Blitz fiscali ed effetto deterrente di P.Battiston e S.Gamba.

⁵⁶ *Cfr.* Rapporto concernente i risultati conseguiti in materia di contrasto all'evasione fiscale, Paragrafo 4.4 *Studi micro sull'effetto di deterrenza degli accertamenti: primi risultati provvisori.*



modificazioni normative. In estrema sintesi i risultati dell'analisi sembrano confermare fenomeni abbastanza intuitivi quali: a) la relazione diretta esistente tra il ciclo economico e la propensione ad evadere, relazione che può spiegarsi o con il fatto che nelle fasi di congiuntura economica negative le imprese marginali, generalmente più irregolari sul piano fiscale, sono le prime ad essere espulse dal mercato, decrementando il valore medio dell'evasione, o, al contrario, con il fatto che le imprese più strutturate tendono a "normalizzare" il loro reddito e, conseguentemente, nelle fasi espansive aumentano la misura della loro evasione; b) l'effetto di scoraggiamento della *compliance* che producono i condoni; c) l'effetto di deterrenza prodotto dall'attività di contrasto misurata in termini di sanzioni effettivamente pagate; d) l'appiattimento che producono gli studi di settore in assenza di revisioni.

Nella seconda parte del citato Rapporto 2013, riprendendo gli elementi già forniti con la risposta istruttoria del 4 giugno 2013, di cui già si è riferito, sono stati illustrati i risultati di uno studio pilota effettuato a seguito dei controlli svolti a Milano, con ampio risalto mediatico, nel gennaio del 2012 in materia di obblighi di emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale. Lo studio è stato volto a verificare se nel periodo successivo ai controlli, i versamenti IVA effettuati da parte di operatori appartenenti ad una categoria estranea ai controlli stessi (le panetterie) avessero subito modificazioni significative.

Le analisi condotte nello studio tendono a confermare un significativo effetto deterrente dai c.d. *blitz* di Milano, effetto tuttavia che l'analisi ha dimostrato essere stato di breve durata.

Nel terzo paragrafo del capitolo 4 della Relazione 2013 è dedicato ad analizzare gli effetti delle comunicazioni inviate ai contribuenti relative alle anomalie riscontrate nei dati comunicati ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Si è trattato di una iniziativa avviata nel 2007 dall'Agenzia delle Entrate per informare i contribuenti delle anomalie riscontrate nelle analisi delle dichiarazioni relative agli anni precedenti. La comunicazione è stata inviata alcuni mesi prima della presentazione della dichiarazione dei redditi con lo scopo di indurre un comportamento fiscale più orientato alla *compliance*, paventando la possibilità che il permanere di tali anomalie avrebbe aumentato la probabilità dei soggetti stessi di essere inclusi nel piano dei controlli.

Sulla base delle prime evidenze acquisite, l'Amministrazione ha ritenuto plausibile un effetto positivo delle lettere sulla *tax compliance* dei contribuenti.

Un ulteriore approfondimento condotto sul tema, utilizzando due distinti campioni - l'uno formato da imprese che hanno ricevuto le comunicazioni di



irregolarità, l'altro composto da contribuenti che non hanno ricevuto la comunicazione - ha confermato che negli anni 2007-2008 il tasso di crescita dei ricavi dei destinatari delle lettere è risultato significativamente superiore a quello del campione di controllo.

5.1.5 L'analisi contenuta nel Rapporto 2014 sul contrasto all'evasione fiscale

Nell'ultima parte del Rapporto 2013 (paragrafo 4.5) sono stati illustrati i primi risultati provvisori degli studi micro sull'effetto di deterrenza prodotto dagli accertamenti. Poiché molta parte dell'analisi svolta è stata poi ripresa nel Rapporto 2014, appare preferibile illustrare i risultati raggiunti sulla base di quanto esposto in tale più recente documento che si riproduce, per la parte che qui specificamente interessa (capitolo 4.4 e allegati A4 e A5) in appendice.

L'analisi svolta dall'Amministrazione nel Rapporto 2014 introduce una più precisa distinzione tra effetto di deterrenza diretto e indiretto. Il primo è dato dalla variazione della compliance di un contribuente che ha subito un controllo. L'effetto indiretto è il cambiamento di atteggiamento dei contribuenti che l'attività di controllo esercita sui contribuenti non controllati.

Per quanto attiene alla deterrenza diretta, l'Agenzia delle entrate e il Dipartimento delle finanze ricordano nel *Rapporto 2014* di aver avviato negli ultimi anni approfondimenti analitici attraverso l'utilizzo di un *panel* di dati relativo a un campione di imprese individuali. Obiettivo dello studio - dei cui risultati l'Amministrazione sottolinea la valenza sperimentale - è quello di verificare se il comportamento dei contribuenti, dopo aver percepito la presenza attiva del fisco, muta nel senso di una maggiore *compliance*, presentando una significativa variazione (positiva) di alcune variabili fiscali, quali i redditi o gli imponibili dichiarati.

La popolazione di riferimento per l'estrazione del campione è stata costruita utilizzando i dati relativi alle dichiarazioni fiscali e ai controlli eseguiti dall'Agenzia delle Entrate sull'insieme delle imprese individuali con almeno una partita IVA attiva negli anni d'imposta dal 2004 al 2009. Il campione è composto da 188.614 unità, che rappresentano circa il 60% del totale degli imprenditori individuali. Il *panel* di dati è stato estratto attraverso il metodo del campionamento proporzionale stratificato.

Si utilizza il generico termine di controllo fiscale per identificare un'azione tramite la quale il contribuente percepisce di essere controllato dalle autorità competenti. I controlli si classificano per anno di percezione del fenomeno, cioè quando il soggetto percepisce di essere oggetto di attenzione da parte del fisco.



Le azioni di contrasto all'evasione che concorrono alla definizione di controllo sono distinte in due gruppi: Accertamento (Accertamenti Unificati; Studi di Settore Parametri; 41-bis); Verifiche ed Accessi (Atti di Contestazione; Atti di Recupero Crediti; Verifiche; Accessi Mirati; Accessi Brevi; Altri Accessi e Verifiche).

Per quanto concerne la *tax compliance*, occorre stimare l'impatto sulla dichiarazione dei redditi dei contribuenti successivamente ad una determinata attività di controllo. Tuttavia, una semplice differenza tra i valori osservati, delle basi imponibili dichiarate prima e dopo l'intervento, ossia a partire dall'anno di percezione del controllo fiscale, rappresenterebbe una stima distorta della variazione della *tax compliance* poiché non considererebbe l'effetto ciclico, il quale può ovviamente influenzare la variazione delle dichiarazioni di imponibile indipendentemente dal miglioramento della *compliance*.

Per l'analisi è, dunque, necessario individuare due gruppi di contribuenti: il primo gruppo è costituito dalle unità *target* dell'Amministrazione che sono sottoposte ad attività di accertamento controllo (i "trattati"); il secondo gruppo è, invece, caratterizzato da quei contribuenti che non hanno subito nessun tipo di controllo da parte dell'Amministrazione (i "non trattati").

È possibile, quindi, confrontare la variazione delle basi imponibili risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, da parte dei soggetti trattati rispetto a quanto dichiarato dai contribuenti non trattati. Per isolare le differenze sistematiche ed idiosincratice tra soggetti trattati e non trattati si è scelta una tecnica di stima, che consiste nel metodo econometrico Difference-in-Differences (DID)⁵⁷. L'ipotesi rilevante del metodo DID è che i due gruppi, in assenza dell'azione amministrativa, abbiano la stessa dinamica temporale della base imponibile dichiarata (*common trend assumption*).

La stima della *tax compliance* viene condotta preliminarmente sulla base imponibile IRAP secondo due direttrici: la prima consente di individuare una dinamica evolutiva dell'effetto dell'attività esercitata dall'amministrazione fiscale, la seconda permette di quantificare un effetto medio di deterrenza diretto, indipendentemente dalla sua dinamica evolutiva.

Secondo quanto si legge nel *Rapporto 2014*, "I risultati mostrano che nel biennio 2006-2007 la percezione dei controlli ha significativamente contribuito al miglioramento della propensione all'adempimento diretto, ossia delle unità trattate che hanno percepito il controllo fiscale. Poiché l'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate ha comportato un incremento della base imponibile IRAP dichiarata per

⁵⁷ Vedasi in proposito pagg. 77 e segg. dell'Appendice.



circa il 40 per cento per le unità target. Si tratta di un anno di percezione straordinariamente positivo nel confronto con gli altri anni del campione.

Nei due bienni successivi si assiste a un andamento decrescente dell'effetto dei controlli fiscali sulla tax compliance. Si tratta di due anni di percezione particolarmente negativi.

Nell'ultimo biennio considerato l'effetto di deterrenza cresce nuovamente, anche se in misura più contenuta rispetto al 2007.

Se si considera l'effetto medio sull'intero periodo si evidenzia un impatto positivo con un valore pari al 17%, di cui il 20% deriva dall'accertamento e il 14% dalla verifica. Si osserva, però, un andamento decrescente della deterrenza. In altre parole, il tasso di crescita della base imponibile dichiarata tende a convergere a zero già dopo due anni il periodo della percezione del controllo fiscale.”.

“In conclusione – sempre secondo quanto si riferisce nel *Rapporto 2014* - i risultati presentati sembrano fornire una dimostrazione empirica della presenza di un effetto di deterrenza diretto positivo e rilevante dovuto all'attività di controllo fiscale svolta dall'amministrazione. Tale impatto mostra una diversa dinamica nel corso degli anni studiati nel campione; tale dinamica appare non molto dissimile da quella desumibile dagli indicatori dinamici della tax compliance calcolati da un punto di vista aggregato e macroeconomico”.

Le considerazioni riportate nel *Rapporto 2014* del Governo in ordine alla particolare efficacia, in termini di incremento della *tax compliance*, dei controlli eseguiti nel biennio 2006-2007 confermano lo stretto legame esistente tra deterrenza diretta indotta dall'accertamento, effetto delle misure generali antievasione e “clima” che caratterizza l'adempimento fiscale.

D'altro canto, si tratta del medesimo fenomeno rilevato nella già citata⁵⁸ Relazione ex art. 1, comma 5, della legge n. 296/2006 per l'anno 2007 presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze *pro tempore*, nella quale si è evidenziato il rilevante effetto indotto dalle diverse misure antievasione attuate nel biennio 2006-2007.

⁵⁸ Si veda il paragrafo 1 precedente.



5.2 Ulteriori elementi conoscitivi sugli effetti dell'azione di accertamento

Ulteriori elementi conoscitivi acquisiti nel corso dell'istruttoria, che assumono grande rilievo ai fini della valutazione degli effetti successivi dell'azione di controllo fiscale, riguardano gli esiti degli accertamenti.

Come è noto, a seguito dell'attività di accertamento dell'Agenzia delle entrate, fatto salvo il caso - statisticamente marginale - di esito negativo del controllo, possono verificarsi tre ordini di eventi: a) definizione bonaria (acquiescenza, adesione all'accertamento, definizione diretta del verbale o dell'invito al contraddittorio), alla quale si accompagna il pagamento delle somme dovute (imposte, interessi e sanzioni ridotte); b) impugnazione dell'atto di accertamento presso la Commissione tributaria provinciale (preceduta, se l'importo dell'imposta richiesta supera i ventimila euro, dall'istanza di reclamo-mediazione fiscale rivolta alla stessa Agenzia delle entrate); c) definizione per inerzia del contribuente (c.d. "definizione per silenzio") della pretesa fiscale oggetto dell'accertamento.

Dai dati forniti dall'Agenzia delle entrate emerge come, contrariamente ad ogni aspettativa, una elevatissima quota di accertamenti (nel quinquennio 2009-2013 il 37,2% degli accertamenti positivi effettuati, pari a 616.286 controlli su un numero complessivo di 1.658.545) non ha dato luogo né a definizione bonaria né ad impugnazione. In termini di maggiore imposta accertata l'incidenza delle definizioni per inerzia del contribuente risulta ancora più accentuata, raggiungendo il 41,8% del totale (53,9 mld di euro su un totale di 129,1 mld di euro accertati nel quinquennio).

In proposito si veda la tabella 7.

Numero controlli eseguiti

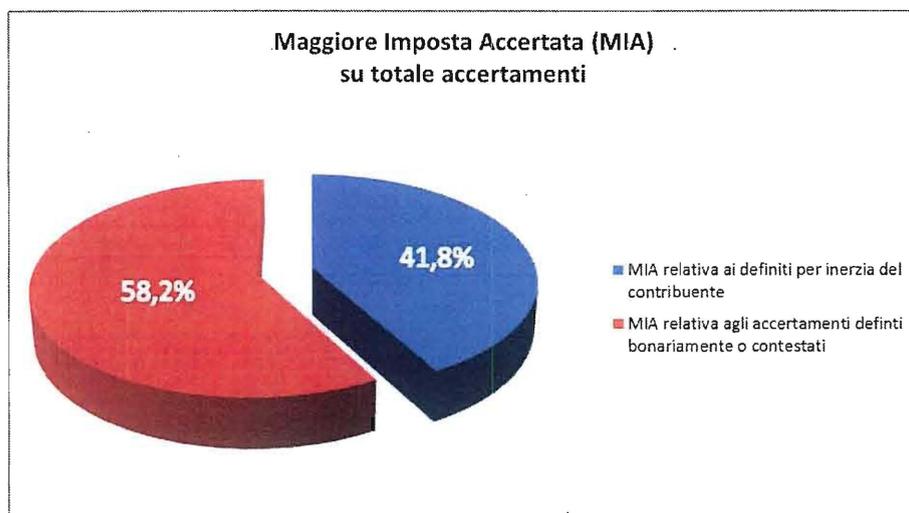
Tabella 7

Anno	Accertamenti eseguiti					
	Numero controlli Totale	di cui definiti per inerzia del contribuente		MIA complessiva	di cui relativa ai definiti per inerzia del contribuente	
		numero	%		importo	%
2009	345.627	119.370	34,5%	€ 21.231.779.502	€ 8.494.773.714	40,0%
2010	361.035	130.521	36,2%	€ 27.339.459.871	€ 10.846.679.231	39,7%
2011	324.548	124.720	38,4%	€ 29.413.505.609	€ 12.827.598.829	43,6%
2012	321.417	127.114	39,5%	€ 27.302.682.371	€ 11.935.645.150	43,7%
2013	305.918	114.561	37,4%	€ 23.799.850.920	€ 9.801.649.342	41,2%
totale periodo	1.658.545	616.286	37,2%	€ 129.087.278.274	€ 53.906.346.267	41,8%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia entrate



Grafico 6



Se si analizza la distribuzione degli accertamenti del quinquennio 2009-2013 definiti per inerzia del contribuente rispetto alle diverse aree/metodologie di intervento (grandi contribuenti, imprese media dimensioni, ecc.) e alla diversa tipologia di soggetti, emerge l'assoluta preponderanza, tra gli accertamenti definiti per inerzia, degli accertamenti nei confronti delle imprese di minori dimensioni e dei professionisti. Essi, infatti, costituiscono nel quinquennio 2009-2013 il 67,8% del totale in termini numerici (417.512 su 616.286 complessivamente definiti per inerzia) e il 68,6% del totale in termini di maggiore imposta accertata (36,768 mld di euro su 53,9 mld).

In proposito si vedano le tabelle 9 e 10 alla pagina seguente.

E' agevole rilevare come l'elevatissima quota di accertamenti definiti per inerzia del contribuente si traduca in gran parte in una sorta di attività di accertamento virtuale, priva di concreti effetti afflittivi stante la prevedibile inesigibilità delle somme poste in riscossione. Si tratta di un fenomeno che colpisce in particolare l'azione di contrasto all'evasione "di massa", come risulta evidente dall'elevato numero di accertamenti che si definiscono per inerzia relativi ad imprese di minori dimensioni.



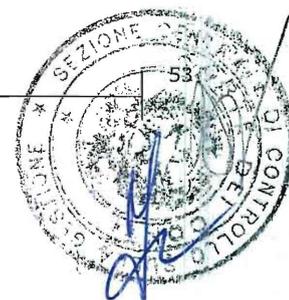
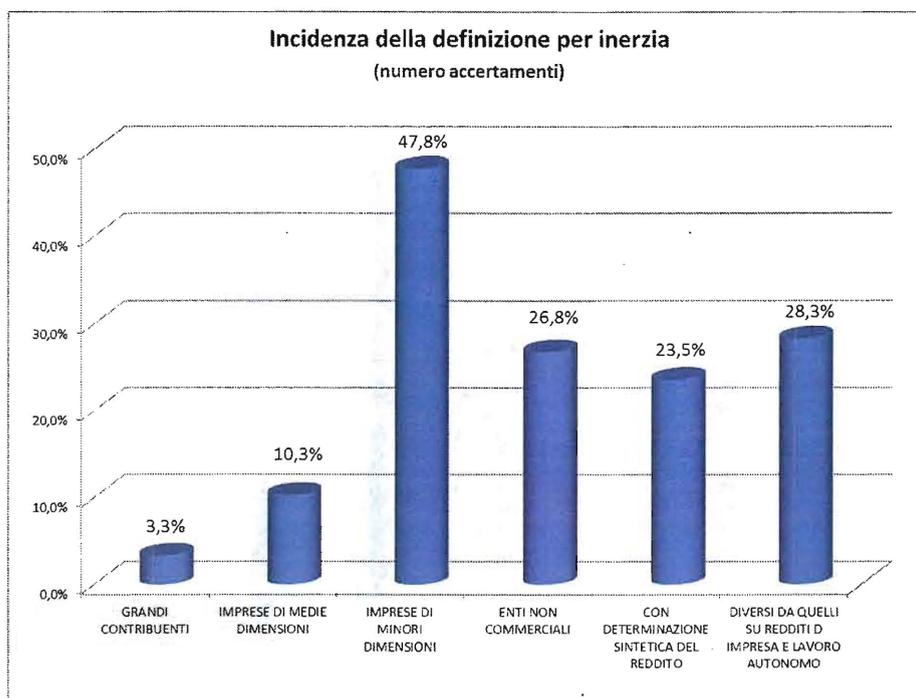
Numero accertamenti per natura giuridica e dimensione economica - quinquennio 2009-2013

Tabella 8

Soggetti accertati		SOCIETA' DI CAPITALI	SOCIETA' DI PERSONE	ALTRO	PERSONA FISICA	Totale
GRANDI CONTRIBUENTI	numero accertamenti	11.360	25	1.346	9	12.740
	di cui: mancata impugnazione	396	3	21	1	421
	incidenza %	3,5%	12,0%	1,6%	11,1%	3,3%
IMPRESE DI MEDIE DIMENSIONI	numero accertamenti	64.171	2.530	4.494	869	72.064
	di cui: mancata impugnazione	6.598	225	401	184	7.408
	incidenza %	10,3%	8,9%	8,9%	21,2%	10,3%
IMPRESE DI MINORI DIMENSIONI	numero accertamenti	181.660	120.986	28.729	542.935	874.310
	di cui: mancata impugnazione	74.062	36.762	11.109	295.579	417.512
	incidenza %	40,8%	30,4%	38,7%	54,4%	47,8%
ENTI NON COMMERCIALI	numero accertamenti	129	29	14.566	51	14.775
	di cui: mancata impugnazione	56	3	3.871	23	3.953
	incidenza %	43,4%	10,3%	26,6%	45,1%	26,8%
CON DETERMINAZIONE SINTETICA DEL REDDITO	numero accertamenti				137.427	137.427
	di cui: mancata impugnazione				32.363	32.363
	incidenza %				23,5%	23,5%
DIVERSI DA QUELLI SU REDDITI D IMPRESA E LAVORO AUTONOMO	numero accertamenti	6.031	2.271	11.070	527.857	547.229
	di cui: mancata impugnazione	3.164	1.250	3.361	146.854	154.629
	incidenza %	52,5%	55,0%	30,4%	27,8%	28,3%
Totale	numero accertamenti	263.351	125.841	60.205	1.209.148	1.658.545
	di cui: mancata impugnazione	84.276	38.243	18.763	475.004	616.286
	incidenza %	32,0%	30,4%	31,2%	39,3%	37,2%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia entrate

Grafico 7

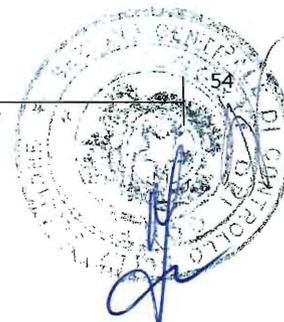
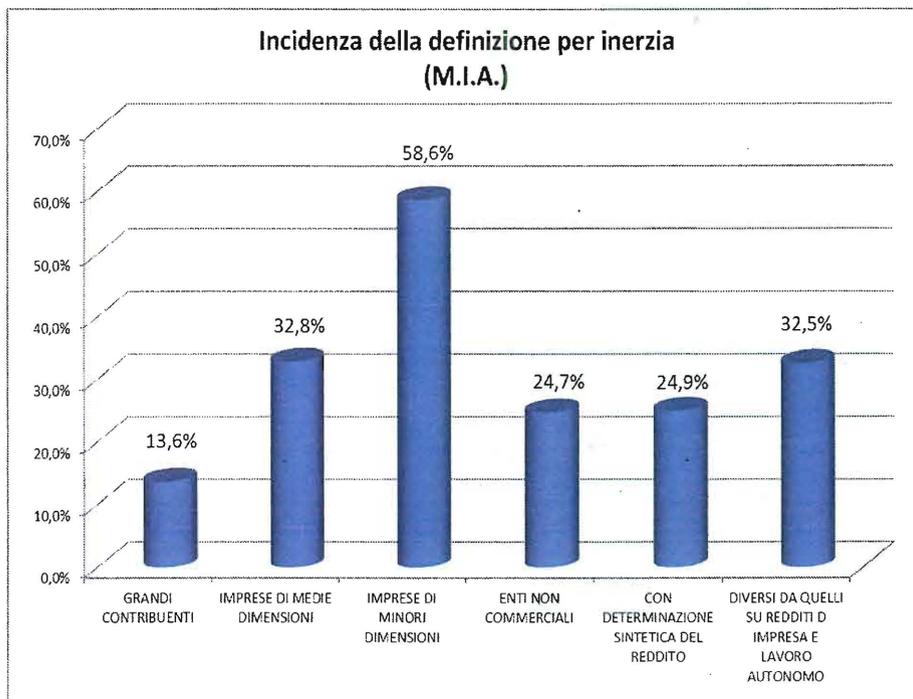


Maggiore imposta accertata per natura giuridica e dimensione economica - quinquennio 2009-2013 **Tabella 9**

Soggetti accertati		SOCIETA' DI CAPITALI	SOCIETA' DI PERSONE	ALTRO	PERSONA FISICA	Totale
GRANDI CONTRIBUENTI	maggiore imposta accertata	19.667.897.461	37.239.297	2.929.238.884	11.675.814	22.646.051.456
	di cui: mancata impugnazione incidenza %	3.018.160.170 15,3%	9.966.148 26,8%	45.318.424 1,5%	11.179.499 95,7%	3.084.624.241 13,6%
IMPRESSE DI MEDIE DIMENSIONI	maggiore imposta accertata	25.422.626.233	387.557.663	2.031.241.525	548.125.836	28.389.551.257
	di cui: mancata impugnazione incidenza %	8.318.312.181 32,7%	109.859.724 28,3%	605.685.044 29,8%	285.172.459 52,0%	9.319.029.408 32,8%
IMPRESSE DI MINORI DIMENSIONI	maggiore imposta accertata	33.093.851.643	2.813.402.388	6.083.063.880	20.734.640.229	62.724.958.140
	di cui: mancata impugnazione incidenza %	19.853.726.832 60,0%	1.440.006.580 51,2%	2.095.115.919 34,4%	13.379.592.659 64,5%	36.768.441.991 58,6%
ENTI NON COMMERCIALI	maggiore imposta accertata	14.415.291	1.007.036	863.942.563	1.126.751	880.491.641
	di cui: mancata impugnazione incidenza %	4.857.638 33,7%	88.461 8,8%	211.921.595 24,5%	628.118 55,7%	217.495.812 24,7%
CON DETERMINAZIONE SINTETICA DEL REDDITO	maggiore imposta accertata				2.384.823.031	2.384.823.031
	di cui: mancata impugnazione incidenza %				594.385.582 24,9%	594.385.582 24,9%
DIVERSI DA QUELLI SU REDDITI D IMPRESA E LAVORO AUTONOMO	maggiore imposta accertata	267.126.277	12.347.503	246.183.644	11.535.745.324	12.061.402.749
	di cui: mancata impugnazione incidenza %	64.898.092 24,3%	8.493.508 68,8%	83.802.510 34,0%	3.765.175.123 32,8%	3.922.369.234 32,5%
Totale	maggiore imposta accertata	78.465.916.905	3.251.553.888	12.153.670.496	35.216.136.985	129.087.278.274
	di cui: mancata impugnazione incidenza %	31.259.954.913 39,8%	1.568.414.421 48,2%	3.041.843.492 25,0%	18.036.133.441 51,2%	53.906.346.267 41,8%

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Agenzia entrate

Grafico 8



5.3 Considerazioni di sintesi sugli effetti dell'attività di controllo

Sulla base degli elementi acquisiti e degli approfondimenti sviluppati dall'Amministrazione si può concludere che l'attività di controllo, così come attualmente svolta, esercita una azione deterrente alquanto modesta e comunque di breve durata sul comportamento successivo dei contribuenti sottoposti ad accertamento fiscale. Da quanto emerge, infatti, già nel secondo anno successivo alla percezione del controllo il comportamento non presenta sostanziali differenze rispetto al gruppo di confronto costituito da contribuenti che non hanno subito il controllo. E ciò a prescindere, come si è evidenziato nel paragrafo precedente, dall'elevato numero di contribuenti sottoposti a controllo che non si preoccupa né di definire l'accertamento, beneficiando delle relative agevolazioni, né di contestarlo.

Le cause di tale insufficiente effetto deterrente sono da ricercarsi essenzialmente nelle situazioni descritte nella prima parte della relazione e precisamente:

- a) nel basso numero di controlli che l'Amministrazione è in grado di effettuare annualmente rispetto al numero di contribuenti 'a rischio' esistenti (in media un controllo ogni trent'anni e più di svolgimento dell'attività, almeno per la maggior parte degli operatori);
- b) nell'esiguità delle sanzioni amministrative alle quali il contribuente infedele è stato esposto, almeno finora, nell'ipotesi di definizione bonaria dell'accertamento (pagamento di una somma pari al 16,66% dell'imposta evasa in caso di infedele dichiarazione definita sulla base del verbale o dell'invito al contraddittorio);
- c) nella scarsa efficacia delle sanzioni penali, in gran parte dei casi destinate a restare inapplicate per prescrizione del reato o per altre cause;
- d) nell'avvenuta attenuazione delle procedure di riscossione coattiva a causa di ripetuti interventi legislativi;
- e) nella ricorrenza di condoni e sanatorie, la cui prospettiva rende autolesionistica la condotta di chi adempie correttamente e tempestivamente all'obbligazione tributaria.

Si tratta di uno scenario invero desolante, nel quale la correttezza fiscale sembra affidata più alla lealtà del singolo contribuente che ad un organico sistema di regole, alla violazione delle quali si riconnettano adeguate e certe conseguenze sfavorevoli.



6. Necessità di una diversa strategia per indurre la *tax compliance*

Alla luce di quanto esposto risulta evidente come il sistema di accertamento e di riscossione dei maggiori tributi erariali (IRPEF e relative addizionali, IRES, IVA e IRAP) continua a fondarsi, per l'ampia platea di soggetti che svolgono attività indipendenti, sul mero adempimento volontario degli obblighi fiscali (essenzialmente attraverso la presentazione della dichiarazione e il versamento delle imposte). In tale modello al sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria e all'apparato amministrativo di controllo viene assegnata una funzione quasi esclusivamente "reattiva", incentrata sull'esecuzione di controlli *ex post* in numero quantitativamente del tutto insufficiente rispetto ai soggetti interessati al fenomeno.

Si tratta di un assetto complessivamente inefficace, almeno nei confronti dell'evasione di massa, come dimostrano i confronti internazionali sull'evasione IVA e il marginale effetto che l'azione di accertamento esercita sulla *tax compliance* successiva al controllo.

E', dunque, evidente che, se effettivamente si intende conseguire l'obiettivo di una riduzione dell'evasione fiscale a dimensioni comparabili con quella degli altri paesi europei più sviluppati, pervenendo in questo modo ad una significativa e duratura riduzione del carico fiscale che grava oggi su coloro che adempiono correttamente agli obblighi tributari e ottenendo i conseguenti benefici macroeconomici di cui il Paese ha estremo bisogno (riduzione del costo del lavoro pubblico e privato e rilancio dei consumi), occorre attuare una nuova e più moderna gestione del rapporto con i contribuenti che svolgono attività indipendenti.

Al centro della strategia va posto l'uso evoluto delle tecnologie e un ruolo diverso dell'amministrazione fiscale, allo scopo di ridurre per quanto possibile la distanza tra i comportamenti fiscali di coloro che svolgono attività indipendenti e quelli dei lavoratori subordinati e pensionati, i quali come è noto presentano livelli di irregolarità di gran lunga inferiori e complessivamente marginali non certo per supremazia etica, ma soltanto per l'efficienza del sistema della ritenuta fiscale a cura del sostituto d'imposta.

Nella strategia di contrasto all'evasione su base meramente "reattiva" finora adottata, l'impiego degli strumenti informatici e telematici è stato spesso visto come l'arma risolutiva. Le numerose fonti informative di cui dispone l'amministrazione, fino alle più recenti implementazioni del nuovo archivio clienti e fornitori e dell'archivio dei rapporti finanziari, in realtà consentirebbero ampiamente, se potessero essere utilizzate in modo esteso, di far emergere gran parte delle evasioni fiscali. Il problema, dunque, oggi non è tanto quello di "scovare" gli evasori, che da tempo l'amministrazione sa individuare e, ove ne avesse i mezzi organizzativi, riuscirebbe ad



accertare, ma quello di prevenire l'evasione, riducendo le possibilità di comportamenti scorretti nella fase dell'adempimento.

Dunque, in una moderna strategia gli strumenti informatici e telematici non dovrebbero più essere utilizzati, come oggi, soltanto per accumulare grandi quantità di dati, qualche volta anche imprecisi, nella mera prospettiva del controllo e della repressione, ma prima di tutto per poter dialogare con il contribuente, informarlo e assisterlo nella fase dell'adempimento, consentendo in questo modo all'amministrazione fiscale di svolgere in modo efficace un fondamentale e imprescindibile ruolo persuasivo sui comportamenti fiscali. Dovrebbe essere l'amministrazione a ricordare scadenze, a comunicare dati e informazioni da utilizzare per dichiarare e versare correttamente. L'amministrazione deve cioè confrontarsi modernamente con il contribuente già nel momento in cui quest'ultimo è chiamato ad adempiere.

Naturalmente questa diversa impostazione del rapporto tra contribuente e amministrazione dovrebbe accompagnarsi ad altre misure che, sempre attraverso l'uso razionale delle moderne tecnologie, favoriscano l'emersione naturale delle basi imponibili e la semplificazione complessiva del sistema, non trascurando ovviamente l'azione repressiva, che pure va esercitata in modo risoluto di fronte al permanere di comportamenti deliberatamente scorretti.

Si illustrano qui di seguito alcune misure che, proprio alla luce dell'analisi condotta, potrebbero contribuire a ridurre significativamente i fenomeni evasivi di massa, segnalando che nella direzione auspicata sembrano indirizzarsi alcune delle misure previste nel disegno di legge di stabilità 2015 (A.C. n. 2679-*bis*) delle quali si accennerà nelle pagine che seguono.

A) Moderno impiego delle tecnologie informatiche e telematiche

Un primo gruppo di misure necessarie è già ricompreso tra i criteri direttivi enunciati nell'art. 9 della legge delega n. 23 del 2014 (comma 1, lett. *d*: "*incentivare, mediante una riduzione degli adempimenti amministrativi e contabili a carico dei contribuenti, l'utilizzo della fatturazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi, nonché di adeguati meccanismi di riscontro tra la documentazione in materia di imposta sul valore aggiunto (IVA) e le transazioni effettuate, potenziando i relativi sistemi di tracciabilità dei pagamenti*").

In particolare, di massima importanza per il contenimento dell'evasione – ma anche per una semplificazione degli adempimenti fiscali – sarebbe l'introduzione generalizzata della fatturazione elettronica per le operazioni tra soggetti IVA



(transazioni c.d. *B2B*) o, qualora l'obbligo non sia ritenuto compatibile con la direttiva comunitaria, la trasformazione delle attuali comunicazioni relative ai rapporti clienti/fornitori (il c.d. *spesometro*) in un flusso informativo analogo a quello già ottenibile con la fatturazione elettronica⁵⁹.

Parallelamente alla fatturazione elettronica, andrebbe introdotto l'obbligo di transazione tracciata per tutte le operazioni tra soggetti IVA (imprese e professionisti), indipendentemente dal vigente limite di importo. Al pagamento tracciato potrebbe poi associarsi una ritenuta a cura della banca, come già avviene per le spese per interventi di ristrutturazione edilizia e per il risparmio energetico fiscalmente detraibili⁶⁰.

Relativamente alle attività professionali che si rivolgono al consumatore finale andrebbe nuovamente previsto⁶² l'obbligo di riscossione dei compensi mediante sistemi tracciati (POS, Carte di credito, ecc.) o mediante conti bancari dedicati sui quali far transitare entrate e uscite.

Pure potrebbe essere previsto, previo necessario contenimento delle commissioni bancarie, un onere generalizzato di pagamento tracciato (mediante bonifici, carte, telefoni cellulari, ecc.) anche al di sotto dell'attuale soglia, quale condizione per il riconoscimento fiscale di spese ed oneri ai fini del reddito complessivo IRPEF. In tal modo sarebbe anche possibile l'automatico computo della spesa tra le detrazioni fiscali del soggetto pagante se prevista dalla normativa.

Anche la riscossione dei canoni di locazione e sublocazione degli immobili andrebbe gestita mediante bonifico bancario *ad hoc* (con possibilità di far operare la ritenuta direttamente alla banca)⁶³.

⁵⁹ Si ricorda che è già operativa da alcuni mesi la fatturazione elettronica obbligatoria per i rapporti con la P.A. che, dal marzo del 2015 dovrebbe interessare oltre 2 milioni di soggetti, fornitori a vario titolo della P.A. (art. 1, commi da 209 a 214, della legge n. 244 del 2007, decreti del Ministro dell'economia e delle finanze del 7 marzo 2008 e del 3 aprile 2013, n.55).

⁶⁰ Si veda l'art. 25 del d.l. n. 78 del 2010, come modificato dall'art. 23 del d.l. n. 98 del 2011 e di cui ora prevede nuovamente la modifica l'art.44, comma 27, del d.d.l. Stabilità 2015, elevando all'8% la misura della ritenuta, inizialmente fissata al 10% e poi ridotta al 4%.

⁶¹ La ritenuta d'acconto, a cura dei soggetti che hanno la qualifica di sostituto d'imposta, è prevista con misure diverse anche nel caso delle provvigioni corrisposte agli agenti di commercio e per i compensi corrisposti ai professionisti, alle associazioni professionali e ai condomini.

⁶² L'obbligo era stato previsto dall'art. 35, comma 12, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, ed abrogato con l'art. 32 del d.l. 25 giugno 2008, n. 112.

⁶³ Con l'art. 1, comma 50, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, è stato modificato l'art. 12 del d.l. n. 201 del 2011, inserendo il comma 1.1 secondo il quale "*In deroga a quanto stabilito dal comma 1, i pagamenti riguardanti canoni di locazione di unità abitative, fatta eccezione per quelli di alloggi di edilizia residenziale pubblica, sono corrisposti obbligatoriamente, quale ne sia l'importo, in forme e modalità che escludano l'uso del contante e ne assicurino la tracciabilità anche ai fini della asseverazione dei patti contrattuali per l'ottenimento delle agevolazioni e detrazioni fiscali da parte del locatore e del conduttore*". La evidente finalità antielusione di tale disposizione è stata di fatto vanificata dalla sua imperfetta formulazione e collocazione sistematica. Si veda, in proposito, la nota prot. DT10492 del 5 febbraio 2014 del Ministero dell'economia e delle finanze, secondo la quale, in sostanza, l'obbligo di pagamento tracciato



Per quanto riguarda la certificazione dei corrispettivi da parte di coloro che operano verso il consumatore finale, la progressiva introduzione del collegamento telematico dei registratori di cassa per la contabilizzazione dei corrispettivi potrebbe portare alla eliminazione della valenza fiscale di scontrino e ricevuta con diretti vantaggi per gli operatori in termini di semplificazione e riduzione degli oneri amministrativi⁶⁴.

Per i distributori automatici potrebbe essere ripristinato l'obbligo di collegamento telematico inopinatamente abrogato nel 2009, quando la disposizione stava per diventare operativa.⁶⁵

Il funzionamento degli studi di settore non dovrebbe essere più basato sull'autodichiarazione dei dati (contabili e strutturali) da parte del contribuente, senza alcun riscontro in sede di adempimento della veridicità di tali dati ma, al contrario, sui dati - principalmente di fonte terza - presenti in Anagrafe Tributaria.

Naturalmente, la tempestiva disponibilità dei dati acquisiti attraverso le nuove procedure non dovrebbe essere utilizzata soltanto per migliorare la *tax compliance* ma anche per semplificare gli adempimenti fiscali e, in quanto possibile, superarli.

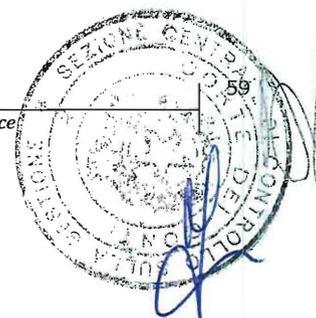
Oggi, è il caso di rimarcarlo, le numerose informazioni che l'amministrazione acquisisce pervengono generalmente dopo la scadenza dei termini di presentazione della dichiarazione o, comunque, non vengono in alcun modo utilizzate in una fase di informazione/confronto preventivo come avviene nei più moderni ordinamenti fiscali. Basti pensare ai dati sui redditi da lavoro comunicati dai sostituti d'imposta, ai dati immobiliari (catasto, contratti di locazione), ai dati sui bonifici bancari relativi al pagamento delle spese per lavori edili che danno luogo a detrazione d'imposta e che costituiscono volume d'affari per i soggetti che hanno emesso le fatture, ai dati dei clienti e fornitori, ai dati sulle utenze e agli altri numerosi dati di cui l'amministrazione finanziaria dispone.

In particolare, per quanto riguarda i movimenti finanziari, oggi solo marginalmente utilizzati dall'Amministrazione per l'accertamento⁶⁶, i relativi dati

dei canoni di locazione al di sotto dell'importo di 1.000 (per ciascuna rata) non ricade nelle fattispecie sanzionabili di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 231/2007.

⁶⁴ Va ricordato che l'art. 37, comma 33, del d.l. n. 223 del 2006 aveva stabilito che "I soggetti di cui all'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, compresi quelli indicati all'articolo 1, comma 429, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate, distintamente per ciascun punto vendita, l'ammontare complessivo dei corrispettivi giornalieri delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi di cui agli articoli 2 e 3 del predetto decreto n. 633 del 1972". Tale disposizione è stata poi abrogata con il comma 2 dell'art. 16, del d.l. 29 novembre 2008, n. 185.

⁶⁵ L'obbligo era stato previsto dall'art. 1, commi 363-366, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, abrogati dall'art. 16, comma 4, del d.l. 29 novembre 2008, n.185.



riepilogativi annuali andrebbero presentati al contribuente interessato affinché ne tenga conto in sede di adempimento fiscale e in sede di dichiarazione ISEE⁶⁷.

Ma le nuove tecnologie rivestono decisivo rilievo anche per modificare la gestione della fisiologia fiscale, oggi caratterizzata da elevati costi di adempimento e in gran parte affidata all'assistenza professionale e informatica offerta dal mercato (esperti professionali, centri di assistenza fiscale, *software house*, ecc.), con un onere economico individuale che talvolta risulta essere superiore a quello dei tributi corrisposti.

L'assenza di una adeguata gestione dell'adempimento ordinario da parte dell'Amministrazione fiscale ha d'altro canto inciso negativamente sui livelli di *tax compliance*, favorendo omissioni e dimenticanze e dando al contribuente la sensazione di uno Stato lontano e assente nella gestione del rapporto fiscale.

La Corte ha più volte sottolineato⁶⁸ in passato come sia ormai un dato acquisito in ambito internazionale il fatto che la facilità di adempiere giochi un ruolo cruciale nella correttezza fiscale e che a tal fine è centrale il ruolo che l'amministrazione può svolgere attraverso gli strumenti informatici e telematici.

⁶⁶ Come si è rilevato nel paragrafo 3.2, a fronte di dati su circa 600 milioni di rapporti finanziari, annualmente l'Amministrazione effettua poche decine di migliaia di indagini.

⁶⁷ Si ricorda che, ai sensi dell'art. 11, comma 4, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, come modificato dalla legge di conversione n. 2014 e, successivamente, dall'art. 23, comma 12-ter, del d.l. 6 luglio 2012, 95, convertito dalla legge n. 135, "Oltre che ai fini previsti dall'articolo 7, undicesimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, le informazioni comunicate ai sensi dell'articolo 7, sesto comma, del predetto decreto e del precedente comma 2 sono utilizzate dall'Agenzia delle entrate per l'elaborazione con procedure centralizzate, secondo i criteri individuati con provvedimento del Direttore della medesima Agenzia, di specifiche liste selettive di contribuenti a maggior rischio di evasione. Le medesime informazioni sono altresì utilizzate ai fini della semplificazione degli adempimenti dei cittadini in merito alla compilazione della dichiarazione sostitutiva unica di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 31 marzo 1998, n. 109, nonché in sede di controllo sulla veridicità dei dati dichiarati nella medesima dichiarazione". Peraltro, nonostante tale esplicita previsione legislativa, il nuovo regolamento ISEE di cui al DPCM 5 dicembre 2013, n. 159, che entrerà in operatività dal 2015, ha dovuto prevedere l'autodichiarazione dei dati finanziari da parte del soggetto che richiede la prestazione sociale agevolata (art. 10, comma 8), rinviando al successivo controllo *ex post* l'accertamento della veridicità dei dati dichiarati (art. 11, commi 2 e 3).

⁶⁸ Cfr., in particolare, quanto riportato in "Elementi per l'audizione della Corte dei conti presso la Commissione parlamentare di vigilanza sull'Anagrafe tributaria" del 12 luglio 2012, pag. 8: "Poiché la legislazione tributaria è complessa, quello che ci si aspetta dai contribuenti dovrebbe essere spiegato in modo molto chiaro e reso molto facile da assolvere. I costi di adempimento, in termini di tempo, di sforzo e di denaro ostacolano l'adempimento.

Per agevolare la facilità di adempiere è centrale il ruolo che l'amministrazione può svolgere attraverso gli strumenti informatici e telematici. Su questo piano, dopo i notevoli sforzi innovativi della fine degli anni novanta, con l'introduzione della dichiarazione telematica e del versamento unificato, la gestione diretta del contribuente non sembra aver fatto molti passi avanti. I servizi implementati sembrano essere più orientati alla gestione *ex post* del contribuente che alla gestione dell'adempimento. Le stesse procedure di accreditamento (rilascio di *pincode* e *password*) risultano macchinose e poco apprezzate, tanto che il numero di *pincode* attivi al 31 dicembre 2011, secondo i dati comunicati dall'Agenzia delle entrate, ammonta a 453.450, di cui soltanto 177.620 richiesti tramite internet (nel 2008 erano complessivamente 203.670 di cui 102.760 richiesti tramite internet).

In sostanza, a differenza di quanto avviene in altri paesi dell'area Oecd, il ruolo dell'amministrazione è ancora prevalentemente di attesa piuttosto che di gestione attiva dell'adempimento. Ricevere una proposta di dichiarazione precompilata completa di tutte le componenti più significative (redditi di lavoro o di pensione, fabbricati, oneri, detrazioni, acconti versati, ecc.) o un prospetto ricognitivo e di calcolo per il pagamento dell'Ici/Imu sono ancora un miraggio e alla generalità dei contribuenti non resta che raccogliere ogni anno le proprie carte e recarsi dall'esperto fiscale che lo assiste."



In particolare, ai fini della crescita della *tax compliance* l'OECD da tempo ha evidenziato l'importanza dell'approccio di cooperazione-collaborazione dell'Amministrazione fiscale.⁶⁹

Nella direzione auspicata sembrano indirizzarsi i commi 11 e seguenti dell'art. 44 del citato A.C. n. 2679-*bis*, recante il disegno di legge di stabilità 2015, prevedendo, in particolare che "Al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisite direttamente o pervenute da terzi, relative anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti. Il contribuente può segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti" (comma 11). "... l'Agenzia delle entrate mette, altresì, a disposizione del contribuente ovvero del suo intermediario gli elementi e le informazioni utili a quest'ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari, valore della produzione nonché relativi alla stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti" (comma 12).

Perché le nuove previsioni producano gli effetti positivi auspicati, facilitando gli adempimenti, migliorando la *compliance* e innalzando la fiducia nell'operato dell'amministrazione fiscale, è indispensabile che si pervenga al più presto ad un sensibile miglioramento nella qualità e tempestività dei dati utilizzati, stante l'elevato numero di errori presenti negli archivi informatici e considerati i ritardi con i quali i dati affluiscono.

B) Nuovo ruolo dell'amministrazione fiscale

Si è già detto, a proposito dell'impiego delle tecnologie informatiche e telematiche, dell'opportunità di utilizzarle sempre più intensamente anche nella direzione del servizio al contribuente. Analoghe considerazioni vanno svolte a

⁶⁹ Cfr. OECD, Together for Better Outcomes: Engaging and Involving SME Taxpayers and Stakeholders, e, più recentemente, OECD, Tax Compliance by Design, Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective, nel quale viene sottolineata la rilevanza che possono avere per il miglioramento della conformità fiscale l'uso delle nuove tecnologie e il ruolo di facilitazione all'adempimento da parte dell'amministrazione.



proposito dell'attività dell'amministrazione fiscale, il cui ruolo di assistenza all'adempimento è oggi essenzialmente rivolto all'approntamento dei modelli dichiarativi (compito questo reso sempre più arduo dalla complessità e stratificazione delle previsioni legislative) e delle relative procedure di trasmissione telematica, nonché alla chiarificazione della normativa attraverso un'intensa produzione di circolari, risoluzioni, istruzioni e guide operative. A livello territoriale gli uffici assistono un numero limitato di contribuenti, ma è sostanzialmente assente l'interlocuzione nella fase dell'adempimento con l'universo di coloro che svolgono attività indipendenti, presso i quali, come si è rilevato, si concentra la gran parte dell'evasione fiscale di massa.

Si tratta, in definitiva, di mutare l'approccio della pubblica amministrazione, che da soggetto sostanzialmente passivo nella fase dell'adempimento, può diventare essa stessa parte attiva, interloquendo in modo costruttivo con il contribuente e con i tecnici che lo assistono. In altri termini, occorrerebbe affiancare alla tradizionale e indispensabile missione repressiva, una nuova funzione di *moral suasion* prevedendo un momento di interlocuzione informativa e non conflittuale con il contribuente prima che egli formalizzi la sua dichiarazione fiscale.⁷⁰

Si tratterebbe di un'attività trasparente, procedimentalizzata in modo semplice ma sempre tracciato, che a livello locale potrebbe impegnare qualche migliaio di operatori dell'Agenzia delle entrate di media professionalità per alcuni mesi all'anno. Con simili risorse è ragionevole immaginare la possibilità di trattare annualmente almeno un paio di milioni di posizioni "anomale" con notevoli ritorni sul piano della *tax compliance*.

Come già si è detto, perché questo diverso schema operativo, indirizzato alla *proattività* piuttosto che alla *reattività*, possa funzionare è necessario che sussista una effettiva capacità di elaborazione tempestiva di tutte le informazioni e che la qualità delle informazioni sia elevata (anche se lo stesso confronto con il contribuente potrebbe innescare una positiva bonifica dei dati errati presenti negli archivi).

⁷⁰ Si potrebbe prevedere che prima dell'invio formale della dichiarazione annuale il contribuente trasmetta telematicamente un'intenzione di dichiarazione con il solo fine di consentire all'Agenzia di valutarne la coerenza con i dati in suo possesso. In tal modo, senza immaginare improprie e negative forme di concordato preventivo e lasciando comunque all'autonomia del contribuente il contenuto della dichiarazione, sarebbe possibile responsabilizzare maggiormente prima dell'adempimento fiscale quei contribuenti la cui posizione fiscale si riveli poco coerente con le numerose e significative informazioni di cui l'amministrazione ha, o può agevolmente avere, la disponibilità. Si tratta di combinare, attraverso un'appropriata applicazione informatica, dati eterogenei che, ricondotti in una logica unitaria, possono essere rivelatori di una incoerenza della situazione fiscale dichiarata dal contribuente. Ci si riferisce, in particolare, ai dati risultanti dalle comunicazioni relative ai rapporti clienti/fornitori (c.d. "spesometro") o, in futuro, dalla fatturazione elettronica, ai dati relativi ai flussi finanziari, ai dati strutturali ed economici utilizzati per l'applicazione degli studi di settore, ai dati relativi ai consumi privati e alle utenze finalizzati all'applicazione del c.d. 'redditometro', ai dati patrimoniali, ecc.



In questa direzione va ora la previsione del modello di dichiarazione 730 precompilato contenuta nel decreto legislativo recante disposizioni in materia di semplificazione fiscale, in corso di emanazione, in attuazione dell'art. 7 della legge delega n. 23/2014. Si tratta di una misura che, una volta a regime, potrà fornire un contributo alla semplificazione degli adempimenti che gravano su lavoratori dipendenti e pensionati, ma che avrà inevitabilmente marginali effetti sul contrasto all'evasione, non riguardando le attività indipendenti.

Infine, sempre con riguardo al miglioramento del rapporto tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, una specifica riflessione andrebbe pure operata sul concreto funzionamento dell'istituto dell'autotutela (cioè della capacità dell'amministrazione di correggere i propri errori e quelli del contribuente), attualmente disciplinato dal DPR 11 febbraio 1997, n. 37, tenuto conto che in materia tributaria essa dovrebbe essere sempre doverosa, incontrando l'unico limite del giudicato e del decorso di un termine prescrizione.

In parte sembra ora andare nella direzione auspicata quanto previsto nei commi da 11 a 18 del già ricordato art. 44 del ddl di stabilità 2015 (A.C. n 2679-bis).

In particolare ci si riferisce alla previsione del comma 13 dell'articolo, secondo la quale l'Agenzia delle entrate di individua con proprio provvedimento *"le modalità con cui gli elementi e le informazioni di cui ai commi 11 e 12 sono messi a disposizione del contribuente. Il provvedimento ... indica, in particolare, le fonti informative, la tipologia di informazioni da fornire al contribuente e le modalità di comunicazione tra quest'ultimo e l'amministrazione, assicurate anche a distanza mediante l'utilizzo delle nuove tecnologie, i livelli di assistenza ed i rimedi per la rimozione delle eventuali omissioni e per la correzione degli eventuali errori commessi"*.

C) Necessità di una revisione tecnica dell'IVA e degli studi di settore

E' indubitabile come la struttura dell'IVA costituisca oggi un ulteriore elemento di debolezza del sistema fiscale, favorendo distorsioni ed abusi.

Se per alcuni settori dell'ordinamento, come quello delle imposte personali, il pregiudizio che subisce l'Erario con l'evasione non può di regola superare il debito d'imposta corrispondente al reddito effettivamente conseguito, nel caso dell'IVA il rischio è di gran lunga maggiore. Infatti, nei classici modelli evasivi delle attività economiche indipendenti, costituiti dal binomio occultamento dei ricavi/proventi - deduzione di costi e spese insussistenti o non inerenti, l'evasione si traduce spesso anche nell'appropriazione totale o parziale dell'imposta che comunque ha pagato il soggetto inciso (consumatore finale), ovvero in una forma di concorrenza sleale nei



confronti degli altri operatori corretti. Inoltre, attraverso l'evasione IVA si realizzano spesso altri effetti connessi al meccanismo del tributo, è cioè la possibilità di recupero dell'imposta dovuta sui consumi privati o familiari dello stesso soggetto IVA o addirittura, nel caso di frode mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, la detrazione/rimborso di un'imposta in realtà mai corrisposta da alcuno.

Sotto tale profilo, dunque, può dirsi che, in presenza di comportamenti scorretti, l'IVA finisce per essere un volano dell'evasione.⁷¹

D'altro canto è diffuso tra i piccoli e medi operatori economici il convincimento che l'IVA sia un'imposta che grava su di essi e non già, come è, un'imposta che grava sul consumatore finale.

Alla luce di tali evidenze, sarebbe necessario portare avanti, insieme agli strumenti di tracciamento delle operazioni di cui si è detto, un'accurata riflessione sulla tecnica del tributo, rivedendo meccanismi non giustificati, come quello delle aliquote intermedie differenziate, estendendo la c.d. "inversione contabile" (o "reverse charge") allo scopo di far gravare l'obbligo di versamento del tributo sui soggetti maggiormente affidabili, ampliando le fattispecie di detrazione "base da base" in luogo dell'ordinaria detrazione "imposta da imposta"^{72 73}.

In merito alla possibilità di compensazione di tributi e contributi, pur tenendo conto delle limitazioni introdotte negli ultimi anni, andrebbe approfondita la riflessione sull'opportunità del permanere dell'inclusione nel meccanismo dei crediti IVA, considerata la diversa verificabilità di tali crediti rispetto agli altri crediti fiscali e tenuto conto della sostanziale unicità dell'esperienza italiana in materia.

⁷¹ Un esempio può aiutare a comprendere. Si ipotizzino due attività economiche che operino verso il consumatore finale, l'una soggetta ad IVA ordinaria e l'altra esente dall'IVA. Entrambe le attività occultano ricavi per 100 euro (cui corrispondono 22 euro di IVA per l'attività soggetta al tributo) e detraggono spese non inerenti per 20 (che comportano 4,4 euro di IVA nel caso di attività soggetta). Ipotizzando per entrambi l'aliquota IRPEF del 33%, il soggetto esente IVA danneggerà l'Erario soltanto in ragione dell'imposta personale evasa (39,6 euro), mentre il soggetto obbligato all'IVA, oltre ai 39,6 euro evasi ai fini dell'IRPEF, avrà un ulteriore vantaggio costituito dall'IVA non versata ($22+4,4 = 26,4$ euro).

⁷² Una approfondita proposta di riforma del regime IVA è stata avanzata dall'Associazione NENS dalla quale ha tratto probabilmente ispirazione anche la formulazione dell'art. 9, comma 1, lettere e) della legge n. 23 del 2014 che delega al Governo l'emanazione di disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita: "e) verificare la possibilità di introdurre meccanismi atti a contrastare l'evasione dell'IVA dovuta sui beni e servizi intermedi, facendo in particolare ricorso al meccanismo dell'inversione contabile (reverse charge), nonché di introdurre il meccanismo della deduzione base da base per alcuni settori";

⁷³ Nella direzione di un ampliamento del reverse charge è ora orientato il disegno di legge di stabilità 2015 (A.C. n. 2679-bis) che lo estende alle "prestazioni dei servizi di pulizia, di demolizione, di installazione impianti e di completamento relative ad edifici" (art. 44, comma 7, lett. a). Lo stesso sarà, probabilmente, esteso anche alle attività della grande distribuzione. Inoltre, il medesimo disegno di legge prevede un sistema c.d. di *split payment* per l'IVA dovuta sulle forniture delle Pubbliche Amministrazioni, che dovrà essere versata all'Erario direttamente dalle medesime pubbliche amministrazioni acquirenti (art. 44, comma 7, lett. b). Sembrerebbe, inoltre, prefigurarsi una estensione, attraverso successive modifiche al d.d.l., del reverse charge agli acquisti effettuati dalle imprese della grande distribuzione. Tali previsioni sono subordinate al rilascio di apposite misure di deroga da parte del Consiglio dell'Unione europea, in assenza delle quali scatterebbe la già prevista clausola di salvaguardia (aumento accise).



Relativamente agli studi di settore, infine, indipendentemente dalla auspicata evoluzione in ordine alle modalità di acquisizione dei dati economici e strutturali, di cui già si è detto, andrebbe riconsiderata l'inclusione delle attività professionali e, in generale, di quelle attività per le quali non è possibile stimare una convincente relazione quantitativa tra *input* ed *output*; pure andrebbe esaminato il possibile cambiamento delle variabili di riferimento (valore aggiunto piuttosto che ricavi) e andrebbero previsti più frequenti aggiornamenti sulla base dei mutamenti intervenuti nel ciclo economico e negli andamenti congiunturali.

D) Potenziamento dell'attività di accertamento, riequilibrio del sistema sanzionatorio e della riscossione

Insieme ad un uso moderno delle tecnologie, ad un ruolo "proattivo" dell'amministrazione, e alla revisione delle modalità di applicazione dell'IVA, l'obiettivo della riduzione dell'evasione richiede naturalmente anche un riequilibrio dello strumento più "tradizionale" del controllo successivo, allo scopo di renderlo coerente per frequenza e intensità, ad un sistema fiscale che necessariamente continua a basarsi sull'adempimento spontaneo di milioni di soggetti.

Perché ciò accada, occorre in primo luogo assicurare il necessario potenziamento delle risorse umane impiegate, invertendo il *trend* negativo degli ultimi anni che ha portato a ridurre progressivamente il numero di controlli non automatizzati (dai 388 mila controlli eseguiti nel 2010 ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP si è passati, secondo quanto emerge dai dati comunicati annualmente alla Corte dei conti dall'Agenzia delle entrate, a 329 mila controlli nel 2013).

Insieme all'adeguato dimensionamento delle risorse umane impiegate, occorrerebbe anche riequilibrare il sistema sanzionatorio amministrativo, allo scopo di trovare un migliore punto di equilibrio tra frequenza dei controlli ed entità della sanzione. Andrebbero, in particolare, riordinate e contenute tutte le forme di riduzione premiale diversa dal ravvedimento la cui misura non dovrebbe, comunque, trascurare la diversa gravità della condotta posta in essere.⁷⁴

In merito al sistema sanzionatorio va segnalata la profonda revisione dell'istituto del ravvedimento disciplinato dall'art. 13 del d.l.gs. n. 472 del 1997.

Ci si riferisce alle modificazioni previste dal comma 14 dell'art. 44 del d.d.l. già citato, in base alle quali l'istituto del ravvedimento acquisirà carattere permanente e

⁷⁴ Attualmente, a parità di imposta dovuta, la riduzione della sanzione amministrativa è la medesima sia che l'evasione consegua ad una condotta penalmente rilevante (es. utilizzazione di fatture relative ad operazioni inesistenti), sia che derivi da una errata applicazione di una regola fiscale (es. limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza).



progressivo per l'intero arco temporale entro il quale l'amministrazione fiscale può rettificare la dichiarazione, a differenza del modello attuale che limita il ravvedimento al termine di presentazione della dichiarazione successiva.

Inoltre, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, il ravvedimento non incontrerà più la preclusione determinata dall'inizio delle attività di controllo e di verifica, restando impedito solo dopo *"la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 settembre 1972, n. 633."*

Tale diversa impostazione del ravvedimento, che potrà quindi intervenire anche dopo l'inizio delle attività di controllo e di eventuale verifica, si salda con la prevista attività di comunicazione dei dati e di segnalazione delle incongruenze che svolgerà l'Agenzia delle entrate.

Il nuovo modello di relazione contribuente-fisco che sembra delineare il disegno di legge, fortemente incentrato su possibilità di ravvedimento molto ampie sia sul piano temporale sia per l'assenza di cause ostative connesse all'inizio delle indagini fiscali, appare razionale in una fase transitoria, attesa la difficoltà che ha l'amministrazione a sviluppare un'ampia azione accertativa pur in presenza di un'evasione macroscopica e di massa come quella esistente in Italia. Con il nuovo sistema, infatti, sarà evidentemente possibile inviare un elevato numero di segnalazioni ai contribuenti sviluppando un'azione "persuasiva" non altrimenti effettuabile con le risorse date.

Meno coerente tale sistema sembra essere in un modello a tendere, nel quale gli elementi desumibili dalle banche dati dovrebbero essere messi a disposizione dei contribuenti prima della presentazione della dichiarazione e non successivamente e la condotta scorretta del contribuente dovrebbe venire energicamente sanzionata.

Il rischio, infatti, di questo ampliamento del ravvedimento a regime è duplice: da un lato indurre il convincimento che il termine di presentazione della dichiarazione sia meramente formale, salvo il modesto aggravio della sanzione (la misura più elevata di 1/6 del minimo - corrispondente al 16,66% della maggiore imposta dovuta - si applicherà in caso di ravvedimento effettuato oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello cui si riferisce la violazione e fino al decorso del termine ordinario di rettifica della dichiarazione) e, dall'altro, incentivare comportamenti attendisti da parte di coloro che, prima di migliorare il loro livello di lealtà fiscale, decidono di attendere le sollecitazioni dell'amministrazione.



Anche se, è il caso di rimarcarlo, la possibilità di ravvedimento comporta ora esplicitamente un nuovo termine di decadenza per l'esercizio della potestà di accertamento limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione (art. 44, comma 17, lett. *b*, del d.d.l. Stabilità 2015 in corso di esame da parte del Parlamento). In questo modo si viene a riequilibrare, almeno sul piano teorico, una posizione altrimenti manifestamente squilibrata.

Sempre in merito alle ampie possibilità di ravvedimento previste dal disegno di legge citato, possibilità che sussiste anche in presenza di comunicazioni da parte dell'amministrazione finanziaria, va segnalato come nel caso di controlli formali ex art. 36-ter del DPR n. 600 del 1973, cioè di controlli concernenti i dati e i documenti relativi ad alcuni aspetti delle dichiarazioni dei redditi (ritenute, oneri deducibili e detraibili, ecc.), la misura della sanzione definibile in via bonaria è pari al 20% della maggiore imposta dovuta (2/3 della sanzione ordinaria, pari al 30% dell'imposta).

Quanto al sistema penale tributario, è evidente l'esigenza di interventi idonei ad accrescerne l'efficacia deterrente, oggi alquanto limitata.

Un potenziamento dell'attività di accertamento svolta nei confronti dei soggetti che operano verso il consumatore finale, per i quali è ontologicamente più difficile l'accertamento delle basi imponibili, potrebbe conseguire al "consolidamento", anche solo parziale, dei risultati del controllo effettuato ai fini del debito fiscale degli esercizi immediatamente successivi. Si tratta di un tema finora non adeguatamente considerato, ma che potrebbe essere oggetto di approfondimento ove si consideri che in molti casi l'indagine fiscale costituisce una sorta di studio di settore personalizzato sulla singola posizione fiscale. Sarebbe, pertanto, logico attribuire a tale analisi una valenza pluriennale, sia pure parziale e quale ipotesi da valutare in un contraddittorio semplificato con il contribuente. Una tale valenza pluriennale potrebbe incidere significativamente sul comportamento dei contribuenti di dimensione economica più contenuta, controbilanciando l'insufficiente numerosità e frequenza dei controlli operati su di essi.

Pure va sottolineata l'esigenza di pervenire ad un sistema di riscossione che sia in grado di contemperare adeguatamente l'eventuale esigenza di flessibilità nei tempi dei pagamenti, in presenza di oggettive difficoltà ma anche della comprovata capacità economico-patrimoniale del debitore, con l'obbligo di procedere forzosamente in caso di inadempimento e, in ogni caso riequilibrando la posizione giuridica del creditore pubblico rispetto a quella, oggi più tutelata, del creditore privato.



7. Considerazioni conclusive e raccomandazioni

Sulla base di quanto è emerso si può concludere che l'azione di accertamento attualmente svolta ha effetti alquanto modesti e di breve durata sul comportamento successivo dei soggetti interessati.

E ciò anche perché nel sistema attuale le probabilità di essere controllati sono remote, almeno per le attività indipendenti medio-piccole, e l'entità delle sanzioni che si rischiano evadendo è generalmente alquanto contenuta.

Il comportamento dei contribuenti non è, però, ispirato soltanto a razionalità economica, ma è influenzato da altri fattori di ordine psicologico, etico e sociale che inducono l'individuo a comportamenti meno spregiudicati di quelli che potrebbe comportare un mero calcolo finanziario-attuariale.

Purtuttavia, in termini generali la situazione può così riassumersi:

a) l'evasione in Italia resta molto elevata e supera ampiamente quella esistente negli altri maggiori paesi europei. Essa concerne soprattutto l'IVA e le imposte sui redditi ed è riferibile in gran parte alle attività indipendenti di piccola e media dimensione (evasione di massa);

b) l'amministrazione finanziaria (civile e militare) è oggi relativamente in grado di individuare i fenomeni elusivi-evasivi delle grandi imprese, contrasta faticosamente le frodi (soprattutto a causa dell'inefficacia del sistema repressivo penale), ma non è messa in grado - per limiti dimensionali e normativi - di contrastare adeguatamente l'evasione ampiamente diffusa tra le piccole e medie imprese e i professionisti (evasione di massa);

c) la fase dell'adempimento si è svolta, almeno fino ad oggi, senza alcuna interlocuzione con l'amministrazione e, nel caso delle attività indipendenti, l'entità degli imponibili da dichiarare è stabilita esclusivamente dal contribuente;

d) gli strumenti utilizzati per favorire la *tax compliance* sono stati finora essenzialmente costituiti dagli studi di settore, la cui efficacia è fortemente indebolita dalla possibilità di manipolare i dati economici e strutturali sui quali si fondano e che continuano a dimostrarsi incapaci di valutare molte delle attività alle quali si rivolgono, e dal 'redditometro', che ha per sua natura carattere complementare per l'individuazione di condotte fiscalmente irregolari che le indagini analitiche sulle attività economiche svolte non riescono a far emergere;

e) l'accertamento dell'amministrazione non incide in modo significativo sul comportamento successivo del contribuente; al contrario, dopo l'accertamento è piuttosto diffuso il convincimento che, almeno per un po' di tempo, il fisco si dedicherà ad altri contribuenti.



In definitiva, dunque, un'efficace strategia di contrasto dell'evasione fiscale dovrebbe incentrarsi su un insieme di misure, tra loro coordinate e coerenti, per: a) adottare strumenti informatici e telematici che favoriscano la naturale emersione delle basi imponibili e agevolino l'adempimento fiscale (strumenti di conoscenza e di tracciamento, anche con possibile estensione del sistema della ritenuta); b) attribuire all'amministrazione non solo un ruolo repressivo ma anche marcatamente persuasivo e collaborativo nella fase dell'adempimento; c) pervenire alla revisione tecnica dell'IVA, allo scopo di contenerne gli effetti di amplificazione dei vantaggi dell'evasione di massa che presenta attualmente; d) equilibrare il rapporto tra numero di controlli che l'amministrazione è in grado di operare ed entità delle sanzioni in caso di irregolarità sostanziali; e) restituire efficacia al sistema di riscossione; f) attribuire deterrenza al sistema penale-tributario.

Perché tale strategia possa avere successo è, però, indispensabile che l'obiettivo di una rilevante riduzione dell'evasione, quale presupposto per una effettiva e duratura riduzione del carico fiscale, sia effettivamente condiviso dagli stessi contribuenti e dai decisori politici.

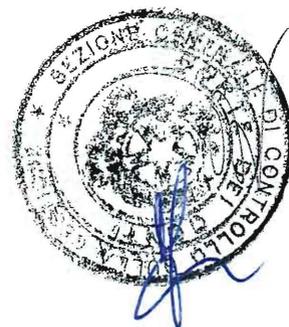


APPENDICE

(Riferimento ai paragrafi 2, pag. 9, e 5.1.5, pag. 45 e segg. della relazione)

Estratto

del Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale, sui risultati conseguiti nel 2013 e nell'anno in corso, nonché su quelli attesi, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da accertamento all'evasione che a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti (art. 6 del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66) presentato dal Governo nella seduta del Consiglio dei Ministri del 30 settembre 2014 e trasmesso alle Camere il 3 ottobre 2014



4.4. Il recupero dell'evasione e l'effetto deterrenza

Il termine "recupero dell'evasione" si presta a molteplici interpretazioni e, pertanto, si rende necessario fare chiarezza da un punto di vista definitorio. Se con il termine di "recupero dell'evasione" si intende la totalità delle somme assicurate all'erario a seguito di un più compiuto adempimento degli obblighi fiscali, allora, coerentemente con la definizione fornita nel par. 4.1, si deve parlare di recupero del *tax gap*. Ciò implica che a tale recupero concorrano anche gli interventi posti in essere per ovviare, o prevenire il mancato gettito dovuto ad errori nella compilazione delle dichiarazioni o a mancati versamenti dovuti a crisi di liquidità.

Il *recupero dell'evasione* in senso stretto si riferisce unicamente a una parte del *tax gap* imputabile ai comportamenti intenzionali posti in essere per ridurre la capacità contributiva. Di tale recupero è possibile fornire due interpretazioni: una restrittiva e l'altra estensiva: i) l'interpretazione restrittiva identifica il recupero con le somme derivanti da attività di accertamento e controllo, il cui ammontare è riportato nel capitolo 2; ii) l'interpretazione estensiva definisce il recupero fiscale come somma dei proventi derivanti da attività di accertamento e controllo più l'extra-gettito da adempimento spontaneo derivante da un miglioramento della *compliance* dei contribuenti.

E' ormai opinione condivisa, sia a livello nazionale sia internazionale, che le autorità fiscali abbiano come fine ultimo dell'azione l'interpretazione estensiva di recupero. Al fine di ottenere un extra-gettito da adempimento spontaneo si deve, pertanto, porre in essere un'attività deterrente ed è in questo campo che assume una rilevanza specifica l'attività di contrasto all'evasione, che, inoltre, dà luogo alla definizione restrittiva di recupero.

Misurare l'attività deterrente delle azioni di contrasto è particolarmente complesso in considerazione della circostanza che i comportamenti dei contribuenti devono essere depurati dall'influsso di tutte le altre componenti "ambientali" che potrebbero avere esercitato un'influenza negativa o positiva (ad esempio, la variazione delle pressione fiscale, l'andamento del ciclo economico, ecc.).

Anche l'effetto deterrente può essere scomposto in due: quello diretto e quello indiretto. Il primo è dato dalla variazione della *compliance* di un contribuente che ha subito un controllo. L'effetto indiretto è il cambiamento di atteggiamento dei contribuenti che l'attività di controllo esercita sui contribuenti non controllati.

Sulla quantificazione di entrambi gli effetti l'Agenzia delle Entrate e il Dipartimento delle Finanze stanno conducendo in via sperimentale alcuni studi, nei due successivi sottoparagrafi.

4.4.1. Attività di deterrenza diretta

L'Agenzia delle Entrate ed il Dipartimento delle Finanze hanno avviato negli ultimi anni approfondimenti analitici attraverso l'utilizzo di un panel di dati relativo a un campione di imprese individuali. Tali analisi presentano aspetti metodologici di rilevante



complessità, pertanto non può che evidenziarsi l'assoluta valenza sperimentale dei risultati finora raggiunti.⁴⁵

L'obiettivo dello studio è di verificare se il comportamento dei contribuenti, dopo aver percepito la presenza attiva del fisco, muta nel senso di una maggiore *compliance*, presentando una significativa variazione (positiva) di alcune variabili fiscali, quali i redditi o gli imponibili dichiarati. I risultati di tale studio, pertanto, rientrano nell'ambito delle analisi di *policy evaluation*, condividendo con questa i limiti, le generalizzazioni e le criticità, ma anche le notevoli potenzialità.

La popolazione di riferimento per l'estrazione del campione è stata costruita utilizzando i dati relativi alle dichiarazioni fiscali e ai controlli eseguiti dall'Agenzia delle Entrate sull'insieme delle ditte individuali con almeno una partita IVA attiva negli anni d'imposta dal 2004 al 2009. Il campione è composto da 188.614 unità, che rappresentano circa il 60% del totale degli imprenditori individuali. Il panel di dati è stato estratto attraverso il metodo del campionamento proporzionale stratificato.

Si utilizza il generico termine di *controllo fiscale* per identificare un'azione tramite la quale il contribuente percepisce di essere controllato dalle autorità competenti. I controlli si classificano per *anno di percezione* del fenomeno, cioè quando il soggetto percepisce di essere oggetto di attenzione da parte del fisco.

Le azioni di contrasto all'evasione che concorrono alla definizione di controllo sono distinte in due gruppi: *Accertamento* (Accertamenti Unificati; Studi di Settore Parametri; 41 Bis); *Verifiche ed Accessi* (Atti di Contestazione; Atti di Recupero Crediti; Verifiche; Accessi Mirati; Accessi Brevi; Altri Accessi e Verifiche).

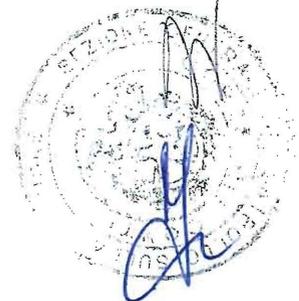
Per quanto concerne la *tax compliance*, occorre stimare l'impatto sulla dichiarazione dei redditi dei contribuenti successivamente ad una determinata attività di controllo. Tuttavia, una semplice differenza tra i valori osservati, delle basi imponibili dichiarate prima e dopo l'intervento di *policy*, ossia a partire dall'anno di percezione del controllo fiscale, rappresenterebbe una stima distorta della variazione della *tax compliance* poiché non considererebbe l'effetto ciclico, il quale può ovviamente influenzare la variazione delle dichiarazioni di imponibile indipendentemente dal miglioramento della *compliance*.

Nel nostro caso, risulta necessario individuare due gruppi di contribuenti: il primo gruppo è costituito dalle unità *target* dell'Amministrazione che sono sottoposte ad attività di accertamento controllo (i "trattati"); il secondo gruppo è, invece, caratterizzato da quei contribuenti che non hanno subito nessun tipo di controllo da parte dell'Amministrazione (i "non trattati").

È possibile, quindi, confrontare la variazione delle basi imponibili risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, da parte dei soggetti trattati rispetto a quanto dichiarato dai contribuenti non trattati. Per isolare le differenze sistematiche ed idiosincriche tra soggetti trattati e non trattati si è scelta una tecnica di stima, che consiste nel metodo econometrico *Difference-in-Differences* (DID). L'ipotesi rilevante del metodo DID è che i due gruppi, in assenza dell'azione amministrativa, abbiano la stessa dinamica temporale della base imponibile dichiarata (*common trend assumption*).

La stima della *tax compliance* viene condotta preliminarmente sulla base imponibile IRAP secondo due direttrici: la prima consente di individuare una dinamica evolutiva dell'effetto dell'attività esercitata dall'amministrazione fiscale, la seconda permette di

⁴⁵ Nell'Allegato A4 sono illustrati gli aspetti metodologici.



quantificare un effetto medio di deterrenza diretto, indipendentemente dalla sua dinamica evolutiva.

I risultati mostrano che nel biennio 2006-2007 la percezione dei controlli ha significativamente contribuito al miglioramento della propensione all'adempimento diretto, ossia delle unità trattate che hanno percepito il controllo fiscale. Poiché l'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate ha comportato un incremento della base imponibile IRAP dichiarata per circa il 40 per cento per le unità *target*. Si tratta di un anno di percezione straordinariamente positivo nel confronto con gli altri anni del campione.

Nei due bienni successivi si assiste a un andamento decrescente dell'effetto dei controlli fiscali sulla *tax compliance*. Si tratta di due anni di percezione particolarmente negativi.

Nell'ultimo biennio considerato l'effetto di deterrenza cresce nuovamente, anche se in misura più contenuta rispetto al 2007.

Se si considera l'effetto medio sull'intero periodo si evidenzia un impatto positivo con un valore pari al 17%, di cui il 20% deriva dall'accertamento e il 14% dalla verifica. Si osserva, però, un andamento decrescente della deterrenza. In altre parole, il tasso di crescita della base imponibile dichiarata tende a convergere a zero già dopo due anni il periodo della percezione del controllo fiscale.

In conclusione, i risultati presentati sembrano fornire una dimostrazione empirica della presenza di un effetto di deterrenza diretto positivo e rilevante dovuto all'attività di controllo fiscale svolta dall'amministrazione. Tale impatto mostra una diversa dinamica nel corso degli anni studiati nel campione; tale dinamica appare non molto dissimile da quella desumibile dagli indicatori dinamici della *tax compliance* calcolati da un punto di vista aggregato e macroeconomico (par. 4.2). In prospettiva, eventuali approfondimenti dovrebbero essere indirizzati a monitorare il complesso eterogeneo di fattori che mediano la relazione tra la deterrenza diretta e la *tax compliance*.

4.4.2. Attività di deterrenza complessiva

In questo paragrafo vengono presentate alcune evidenze sul possibile effetto deterrente esercitato dall'attività di prevenzione e contrasto all'evasione. Le analisi si fondano sui dati del gap IVA illustrati nel paragrafo 4.2 del presente rapporto.⁴⁶

La stima mostra una relazione diretta tra il ciclo economico e la propensione ad evadere. Tale evidenza potrebbe avere una duplice spiegazione: la prima è riconducibile al fatto che le realtà economiche marginali sono le prime a risentire delle fasi di congiuntura sfavorevole e ad uscire dal mercato: essendo caratterizzate da un maggiore tasso di irregolarità riducono la media nazionale; la seconda è legata alla circostanza che i contribuenti tendono a pianificare l'adempimento fiscale in base ad un reddito che reputano "normale" e, quindi, nelle fasi espansive ampliano la propensione ad evadere, nelle fasi recessive la contraggono.

La stima suggerisce anche che la riduzione nella pressione fiscale effettiva stimola la *compliance*. Ciò non vuol dire che il tasso di evasione è correlato al livello della pressione fiscale, ma solo che una variazione di breve periodo nella pressione fiscale influenza l'evasione.

⁴⁶ Nell'Allegato A5 sono illustrati gli aspetti metodologici.



Assai significativo risulta anche l'effetto di scoraggiamento della *compliance* indotto dai condoni.

L'azione di contrasto esercita un effetto di deterrenza, se misurata in base all'effettività della sanzione, che nel modello è approssimata dalle somme effettivamente incassate dallo Stato a seguito dell'azione di accertamento.

Di segno concorde è l'effetto indotto dalle revisioni degli studi di settore. Analisi empiriche hanno portato a concludere che il contribuente dopo un certo periodo è in grado di "aggirare" lo strumento analitico di presunzione dei ricavi (appiattimento). Il risultato stimato suggerisce come la realizzazione delle revisioni periodiche e straordinarie rappresenti un opportuno strumento di deterrenza.



Allegato A4: L'effetto di deterrenza diretto

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

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

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

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

L'Agenzia delle Entrate ed il Dipartimento delle Finanze hanno avviato negli ultimi anni approfondimenti analitici attraverso l'utilizzo di un panel di dati relativo a un campione di imprese individuali. Tali analisi presentano aspetti metodologici di rilevante complessità, considerando anche l'assenza di metodologie dominanti, di tecniche standardizzate applicate alla disciplina tributaria. Pertanto non può che evidenziarsi l'assoluta valenza provvisoria dei risultati finora raggiunti¹¹⁹.

L'obiettivo dello studio è di verificare se il comportamento dei contribuenti, dopo aver percepito la presenza attiva del fisco, muta nel senso di una maggiore *compliance*, presentando una significativa variazione (positiva) di alcune variabili fiscali, quali i redditi o gli imponibili dichiarati. In altre parole, l'analisi si concentra sulla valutazione

¹¹⁹ I risultati preliminari di questa attività di studio sono stati già riportati nel *Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale* (Allegato II della Nota di Aggiornamento al DEF 2013). L'attività descritta nei paragrafi successivi costituisce, tuttavia, un approfondimento rilevante di quanto già presentato.



d'impatto dell'attività di controllo esercitata dall'amministrazione fiscale nei confronti del comportamento dei contribuenti a partire dall'anno successivo a quello in cui si è esercitata l'attività di controllo stessa. I risultati di tale studio, pertanto, rientrano nell'ambito delle analisi di *policy evaluation*, condividendo con questa i limiti, le generalizzazioni e le criticità, ma anche le notevoli potenzialità.

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

La costruzione del campione di dati longitudinali

La popolazione di riferimento per l'estrazione del campione è stata costruita utilizzando i dati relativi alle dichiarazioni fiscali e ai controlli¹²⁰ eseguiti dall'Agenzia delle Entrate sull'insieme delle ditte individuali con almeno una partita IVA attiva negli anni d'imposta dal 2004 al 2009. Date le informazioni a disposizione, la platea dei soggetti è stata innanzitutto classificata in base ai modelli di dichiarazione presentati nei vari anni (modello UNICO, modello 770, modello IVA, modello 730) individuando otto possibili "profili di dichiarazione" (includendo anche il caso in cui il contribuente non ha presentato dichiarazione¹²¹).

Il campione è composto da 188.614 unità estratte dalla popolazione (che rappresentano circa il 60% del totale degli imprenditori individuali che presentano dichiarazione dei redditi). Il panel di dati è stato estratto attraverso il metodo del campionamento proporzionale stratificato ed è stato bilanciato su sei anni di imposta, dal 2004 al 2009; gli strati sono rappresentati dal "settore di attività economica", individuato dalla sezione ATECO, dalla classe di "volume d'affari" e dalla "regione di attività". Ad eccezione dell'anno 2004, il *dataset* contiene informazioni esaustive sull'applicabilità degli Studi di Settore, sulla *coerenza* e sulla *congruità* delle imprese¹²².

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

¹²⁰ Per i controlli e le verifiche sono stati presi in considerazione l'elenco completo (negli anni di riferimento) di tutte le tipologie di accertamenti (Unificato, Studi di Settore, Parametri, 41bis) e di tutte le tipologie di verifiche (Verifiche, Accessi Mirati, Accessi Brevi, Altro). La costruzione di una banca dati, che avesse al suo interno informazioni di tipo fiscale, anagrafico e dati sui controlli effettuati, ha reso necessaria l'integrazione di dati provenienti da strutture differenti dell'amministrazione finanziaria mediante la chiave di collegamento rappresentata dal codice fiscale

¹²¹ I profili individuati sono: 1. UNICO; 2. 730; 3. 770; 4. IVA; 5. UNICO+IVA; 6. 730+IVA; 7. 770+IVA; 8. Nessuna dichiarazione.

¹²² La coerenza economica è valutata rispetto a valori minimi e massimi realizzabili in situazioni di comportamenti normali di operatori con analoghe caratteristiche strutturali e settoriale. Il contribuente è congruo se i ricavi o i compensi dichiarati sono uguali o superiori a quelli stimati dallo studio, tenuto conto delle risultanze derivanti dall'applicazione degli indicatori di normalità economica.



fenomeno, che coincide con il momento in cui il soggetto percepisce l'attività di controllo (differente dall'approccio basato sulle annualità accertate)¹²³.

L'anno di percezione rappresenta il momento a partire dal quale si può verificare l'effetto deterrente del controllo stesso. Per esempio, se si includono nell'anno di percezione i controlli effettuati tra il 1° luglio 2006 e il 31 giugno 2007, a partire da questa data il contribuente presenterà la dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2006, sulle risultanze della quale è possibile calcolare l'effetto di deterrenza. Il collegamento tra l'anno di percezione e l'anno d'imposta sul quale verificare l'effetto del controllo è illustrato nella Tabella A4.1.

Tabella A4.1

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

Periodo in cui si avverte il controllo	Anno di percezione	Primo anno d'imposta sul quale verificare l'effetto del controllo
Dal 01/07/2006 al 31/06/2007	2007	2006
Dal 01/07/2007 al 31/06/2008	2008	2007
Dal 01/07/2008 al 31/06/2009	2009	2008
Dal 01/07/2009 al 31/06/2010	2010	2009

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

L'approccio metodologico

Il tema della *tax compliance* può essere inquadrato nell'ambito più generale della valutazione d'impatto *ex post* delle politiche pubbliche¹²⁴. Per quanto concerne la *tax compliance*, occorre stimare l'impatto sulla dichiarazione dei redditi dei contribuenti successivamente ad una determinata attività di controllo. Tuttavia, una semplice

¹²³ Una importante distinzione sussiste tra *anno di percezione* e *anno di controllo*. L'anno di percezione indica l'anno in cui è stato effettuato un *controllo fiscale*, indipendentemente dall'annualità d'imposta controllata; l'*anno di controllo* è, viceversa, l'anno di imposta che è stato oggetto di controllo fiscale (per esempio accertamento unificato avvenuto nel 2009 sull'anno di imposta 2004).

¹²⁴ La valutazione d'impatto, infatti, consiste nell'analizzare la variazione quantitativa di alcune variabili d'interesse (nel caso specifico la variazione dell'adempimento spontaneo dei contribuenti) attraverso la differenza tra il valore osservabile prima e dopo un determinato intervento di *policy* (nel caso specifico l'attività di controllo esercitata dall'Amministrazione).



differenza tra i valori osservati, delle basi imponibili dichiarate prima e dopo l'intervento di *policy*, ossia a partire dall'anno di percezione del controllo fiscale, rappresenterebbe una stima distorta della variazione della *tax compliance* poiché non considererebbe l'effetto ciclico, il quale può ovviamente influenzare la variazione delle dichiarazioni di imponibile indipendentemente dal miglioramento della *compliance*. In altre parole, la crescita della base imponibile può essere semplicemente il risultato di una congiuntura favorevole piuttosto che di un miglioramento della propensione all'adempimento spontaneo.

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

Nel nostro caso, risulta necessario individuare due gruppi di contribuenti: il primo gruppo è costituito dalle unità *target* dell'Amministrazione che sono sottoposte ad attività di accertamento controllo (i "trattati"); il secondo gruppo è, invece, caratterizzato da quei contribuenti che non hanno subito nessun tipo di controllo da parte dell'Amministrazione (i "non trattati").

È possibile, quindi, confrontare la variazione delle basi imponibili risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, da parte dei soggetti trattati rispetto a quanto dichiarato dai contribuenti non trattati. Per isolare le differenze sistematiche ed idiosincratice tra soggetti trattati e non trattati si è scelta una tecnica di stima, che consiste nel metodo econometrico *Difference-in-Differences* (DID). Questa tipologia di modelli è, infatti, particolarmente appropriata per analisi di impatto causale. Il problema della valutazione d'impatto dell'attività di accertamento e verifica può essere, in altre parole, affrontato confrontando il comportamento dei contribuenti nei periodi precedenti e successivi (*before and after comparison*) all'eventuale controllo fiscale, per soggetti trattati e non trattati. Di qui la terminologia utilizzata che definisce la stima DID come la differenza tra la media dei valori osservati per i soggetti trattati e non trattati delle differenze tra le medie dei valori osservati prima e dopo l'attività di controllo.

L'assunzione fondamentale del metodo DID è che la presenza di una serie di informazioni antecedenti il momento di attuazione dell'intervento permette di rilevare (e depurare dalla stima dell'impatto del provvedimento) le differenze sistematiche rilevate tra il gruppo di trattamento e quello di non trattamento. L'ipotesi rilevante è che i due gruppi, in assenza dell'azione amministrativa, abbiano la stessa dinamica temporale della base imponibile dichiarata (*common trend assumption*)¹²⁵.

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

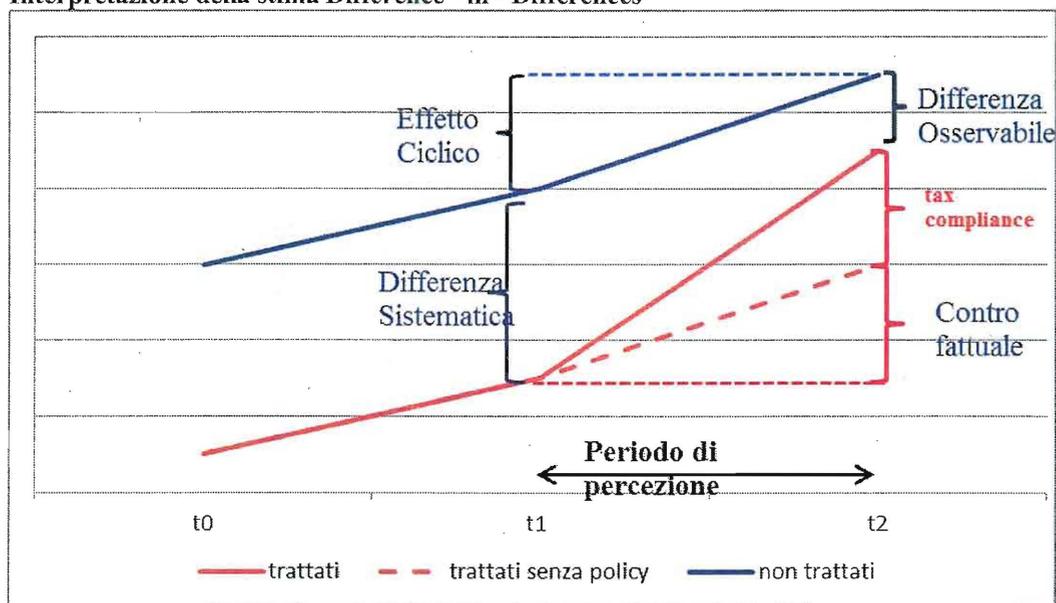
¹²⁵ L'analisi di impatto di qualsivoglia attività amministrativa deve fronteggiare l'oggettiva difficoltà nel distinguere tra i cambiamenti nella variabile di interesse (nel nostro caso l'adempimento fiscale dei contribuenti) causati dalla attività dell'Amministrazione Fiscale da quelli, invece, prodotti da altri fattori, per esempio di ordine congiunturale, e comunque indipendenti dall'operare dello strumento dell'Amministrazione (*policy*). Il confronto con un gruppo di controllo ha proprio lo scopo di evitare una stima distorta per cause che non possono essere controllate dall'azione del ricercatore.



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

Nella Figura A4.1 si assume la medesima dinamica per i soggetti trattati e non trattati. Successivamente all'anno t_1 , ossia durante il periodo di percezione del trattamento di *policy*, si ipotizza ulteriormente che il comportamento dei soggetti trattati mostri un andamento maggiormente positivo. La differenza tra la c.d. differenza sistematica tra i soggetti trattati e non trattati e la c.d. differenza osservabile tra i valori effettivamente dichiarati dopo il periodo di percezione consente di stimare l'effetto della *tax compliance*.

Figura A4.1
Interpretazione della stima Difference - in - Differences



La stima della tax compliance: risultati e analisi di sensitività

La stima della *tax compliance* viene condotta preliminarmente sulla base imponibile IRAP¹²⁶. Per tale ragione, non vengono considerati dall'indagine i contribuenti esclusi ai fini IRAP, nonché i settori di attività economica relativi alla Pubblica Amministrazione, Servizi Pubblici, Agricoltura, Silvicoltura e Caccia, Pesca, Attività svolte da famiglie e convivenze.

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

¹²⁶ In prospettiva, analoghe linee di indagine saranno sviluppate utilizzando le medesime tecniche sull'IRPEF.



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

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

Nella specificazione del modello DID¹²⁷, la variabile dipendente (la trasformata logaritmica della base imponibile IRAP) dipende da tre variabili *dummy*: il *ciclo* (che assume valore 0 nel primo anno del biennio d'imposta considerato e 1 nel secondo anno); il *trattamento* (che assume valore 0 per i soggetti che non subiscono attività di controllo fiscale, verifica o accertamento, nel biennio considerato e 1 viceversa); la *policy*, come interazione tra le due *dummy* precedenti. Il coefficiente δ stimato rappresenta la stima puntuale dell'effetto medio del controllo fiscale sul comportamento dei contribuenti controllati (ATT, ovvero effetto medio del trattamento sui trattati), ossia la stima della *tax compliance*. Il modello DID base può essere condizionato alla presenza di alcune variabili *dummy* di controllo (regione, settore di attività economica, regime contabile), nonché all'insieme di variabili esplicative qualitative (sexo, studi di settore, ecc.) e quantitative (variabili ritardate del quadro della dichiarazione IRAP).

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

¹²⁷ $\ln Y = \alpha + \beta(\text{ciclo}) + \gamma(\text{trattati}) + \delta(\text{policy}) + \lambda_D \text{dummy} + \lambda_X X$



A differenza del modello DID implementato per ciascun biennio, l'analisi panel considera l'intero arco temporale. Anche in questo caso si considerano tre modelli principali che analizzano: *i*) l'effetto di deterrenza del controllo fiscale effettuato in un determinato anno di percezione su tutto il periodo rimanente (per esempio l'effetto del controllo fiscale esercitato nel 2006-2007 sulla dichiarazione IRAP 2008, 2009, 2010 per gli anni d'imposta 2007, 2008 e 2009); *ii*) l'impatto immediato della deterrenza (effetto del controllo fiscale nel 2006-2007 sulla dichiarazione IRAP 2007, del controllo fiscale nel 2007-2008 sulla dichiarazione IRAP 2008 e così via); *iii*) l'effetto ritardato della deterrenza (per esempio l'impatto del controllo fiscale sui due anni successivi, sui tre anni successivi). Ai fini dell'analisi panel deve essere costruita una particolare variabile *dummy trattamento*, che assume valore 1 dal momento in cui il contribuente percepisce un controllo fiscale. L'analisi panel consiste nella stima del coefficiente associato alla *dummy trattamento* così costruita. Si considerano differenti tipi di stima, per ragioni di robustezza e sensitività: *i*) una stima *Pooled OLS* (POLS); *ii*) una stima *Random Effects* (RE); *iii*) una stima *Fixed Effects* (FE) ¹²⁸.

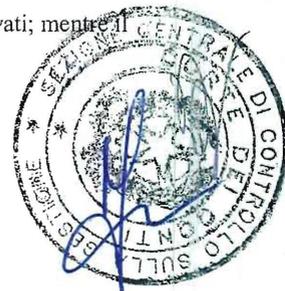
I risultati relativi al modello DID sono riportati nelle Tabelle: A4.3, A4.4, A4.5 e A4.6 mostrano l'andamento temporale della *tax compliance* secondo le stime puntuali ottenute e i relativi intervalli di confidenza. Le tre figure A4.2, A4.3 e A4.4 mostrano l'andamento risultante dalle stime ottenute rispettivamente nel modello DID base, nel modello DID con *dummy* di controllo, nel modello DID completo. Dal confronto dei tre grafici non emergono differenze significative nel trend della stima della *tax compliance*, eccetto una maggiore sovrastima nel modello semplice della *tax compliance* per l'ultimo anno di percezione considerato nel campione.

Nel biennio 2006-2007 (dichiarazione IRAP per gli anni di imposta 2005-2006) la percezione dei controlli ha significativamente contribuito al miglioramento della propensione all'adempimento diretto, ossia delle unità trattate che hanno percepito il controllo fiscale. Poiché la variabile dipendente è espressa in forma logaritmica, i risultati possono essere interpretati in termini di tassi di crescita, consentendo di sostenere, per esempio, che l'accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate nel periodo di percezione tra luglio 2006 e giugno 2007 ha comportato un incremento della base imponibile IRAP dichiarata per circa il 40 per cento per le unità *target* dell'accertamento fiscale. Si tratta di un anno di percezione straordinariamente positivo nel confronto con gli altri anni del campione.

Nei due bienni successivi si assiste a un andamento decrescente dell'effetto dei controlli fiscali sulla *tax compliance*, che in entrambi i casi risulta non significativamente diversa da zero, come si osserva dall'intervallo di confidenza appositamente illustrato. Si tratta di due anni di percezione particolarmente negativi, ma soltanto l'anno di imposta 2008 mostra un effetto congiunturale negativo, il quale risulta opportunamente depurato dalla *dummy ciclo*. Nell'ultimo biennio considerato l'effetto di deterrenza cresce nuovamente, anche se in misura più contenuta rispetto al 2007 soprattutto per quanto riguarda l'attività di accertamento. Va, tuttavia, rilevato che l'ultimo biennio considera l'anno di imposta 2009, caratterizzato da un andamento ciclico particolarmente negativo; ciò nonostante, la propensione all'adempimento spontaneo mostra un sensibile miglioramento.

La Figura A4.5 rappresenta una elaborazione preliminare del modello DID sull'intera popolazione di imprese, dalle quali è stato successivamente estratto il campione. La dinamica temporale viene confermata dalle stime, con una revisione al ribasso dell'entità

¹²⁸ Il test di Breusch-Pagan ci induce a non accettare l'ipotesi nulla di assenza di effetti inosservati; mentre il test di Hausman sembra indurci a non rifiutare la stima FE.



degli effetti. Inoltre, le Figure A4.6 e A4.7 riportano i risultati relativi a soggetti congrui, o coerenti con gli studi di settore, e non congrui, ovvero non coerenti. Emerge che il recupero in termini di miglioramento della *tax compliance* nell'ultimo biennio d'imposta non sembra coinvolgere i contribuenti congrui con gli studi di settore. Tale analisi, tuttavia, si trova in uno stadio ancora preliminare e necessita di ulteriori approfondimenti.

La Tabella A4.9, A4.10 e A4.11 si riferiscono all'analisi panel. Le regressioni riportano la variabile *dummy* di trattamento, che assume un significato differente. Nella prima colonna delle tabelle la variabile *trattamento* assume valore 1 solo per il primo anno d'imposta nel quale la dichiarazione relativa è influenzata dalla percezione del controllo fiscale (c.d. deterrenza annuale o immediata); nella seconda colonna la variabile *trattamento* assume valore 1 per tutti gli anni d'imposta a partire dai quali la dichiarazione relativa è influenzata dalla percezione del controllo fiscale inizialmente subito (c.d. deterrenza dinamica); nella terza colonna la variabile *trattamento* assume valore 1 solo nel primo anno d'imposta percepito dal controllo fiscale, mentre la variabile ritardata assume valore 1 anche nell'anno d'imposta successivo (c.d. deterrenza ritardata); nell'ultima colonna si considera anche la variabile ritardata per due periodi (con conseguente perdita di informazioni soprattutto nei primi anni del campione, nei quali sembra maggiore il risultato in termini di miglioramento della *tax compliance*).

La Tabella A4.1 sintetizza i risultati delle stime tra i vari modelli utilizzati, POLS, RE, FE, distinguendo per accertamento e verifica. I valori relativi all'effetto dei controlli fiscali sulla *tax compliance* sono significativi. L'effetto di deterrenza dinamica mostra in media un valore pari al 17%, di cui il 20% deriva dall'accertamento e il 14% dalla verifica. Le stime FE tendono a sovrastimare l'effetto di *compliance* rispetto sia alle stime POLS che alle stime RE. In generale, si osserva un andamento decrescente della deterrenza. In altre parole, il tasso di crescita della base imponibile dichiarata tende a convergere a zero già dopo due anni il periodo della percezione del controllo fiscale.

In conclusione, i risultati presentati sembrano fornire una dimostrazione empirica della presenza di un effetto di deterrenza diretto positivo e rilevante dovuto all'attività di controllo fiscale svolta dall'amministrazione. Tale impatto mostra una diversa dinamica nel corso degli anni studiati nel campione. Vari sono i limiti metodologici dell'analisi che inducono cautela nell'interpretazione dei risultati: i) le analisi sono fondate sul comportamento microeconomico dei singoli contribuenti e non consentono di identificare una stima aggregata dell'effetto di deterrenza sulla *tax compliance*; ii) lo studio si è limitato alle imprese individuali e ai lavoratori autonomi, nonché alla sola dichiarazione della base imponibile IRAP; iii) l'analisi è mirata allo studio della deterrenza diretta e non all'effetto di deterrenza complessivo, ossia sui contribuenti che non percepiscono il controllo fiscale; iv) la stima DID mantiene l'assunzione di trend comune tra i soggetti percepiti e non percepiti dal controllo fiscale, mentre altri metodi di stima (come il *propensity score matching*) potrebbero rimuovere parzialmente tale ipotesi.

Pur con i dovuti limiti metodologici, i risultati mostrano un'evoluzione temporale della *tax compliance* dovuta all'effetto di deterrenza diretto sul piano empirico e microeconomico non molto dissimile dagli indicatori dinamici della *tax compliance* calcolati da un punto di vista aggregato e macroeconomico. Pur con i dovuti limiti metodologici, i risultati mostrano un'evoluzione temporale della *tax compliance* dovuta all'effetto di deterrenza diretto sul piano empirico e microeconomico non molto dissimile dagli indicatori dinamici della *tax compliance* calcolati da un punto di vista aggregato e macroeconomico. Come già rilevato, ciò potrebbe trovare spiegazione



nell'influenza esercitata dalla combinazione dei numerosi fattori di contesto (norme, fattori economici, percezione soggettiva) sulla relazione tra *deterrenza* e *tax compliance*. Sebbene il modello riesca a cogliere l'effetto complessivo di questi fattori, non risulta agevole disarticolare le singole componenti sui comportamenti dei contribuenti. In prospettiva, eventuali approfondimenti dovrebbero essere indirizzati a monitorare il complesso eterogeneo di fattori che mediano la relazione tra la deterrenza diretta e la *tax compliance*.

Figura A4.2
Dinamica della tax compliance: modello DID base

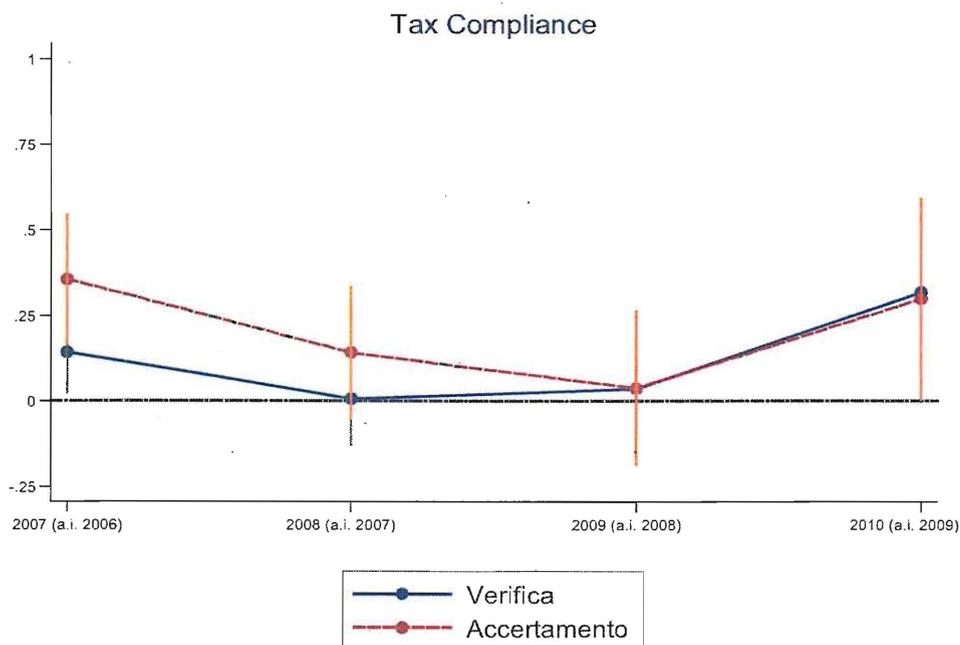


Figura A4.3
Dinamica della tax compliance: modello DID con dummy di controllo

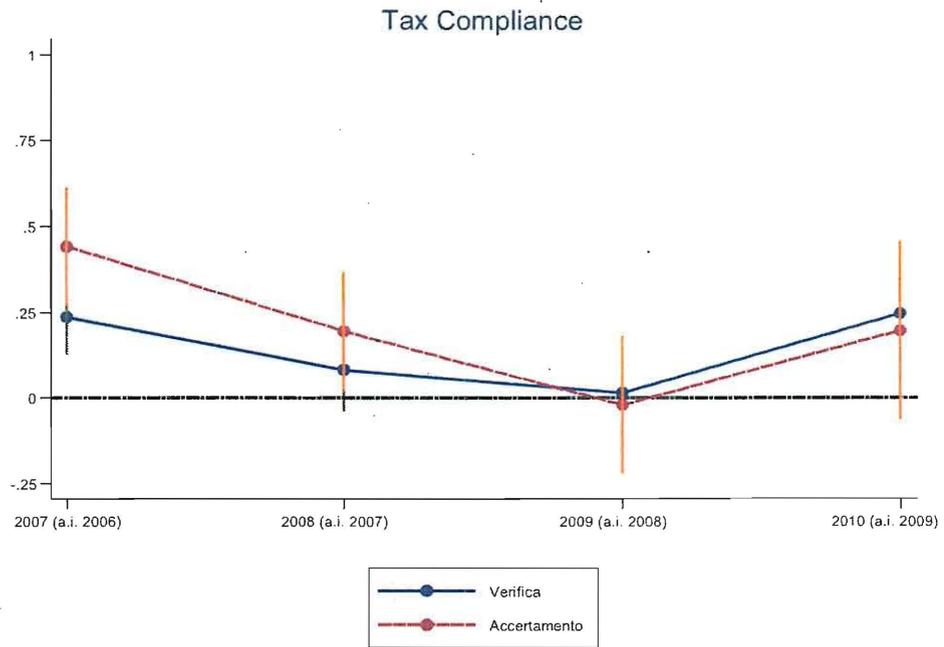


Figura A4.4
Dinamica della tax compliance: modello DID con covariate

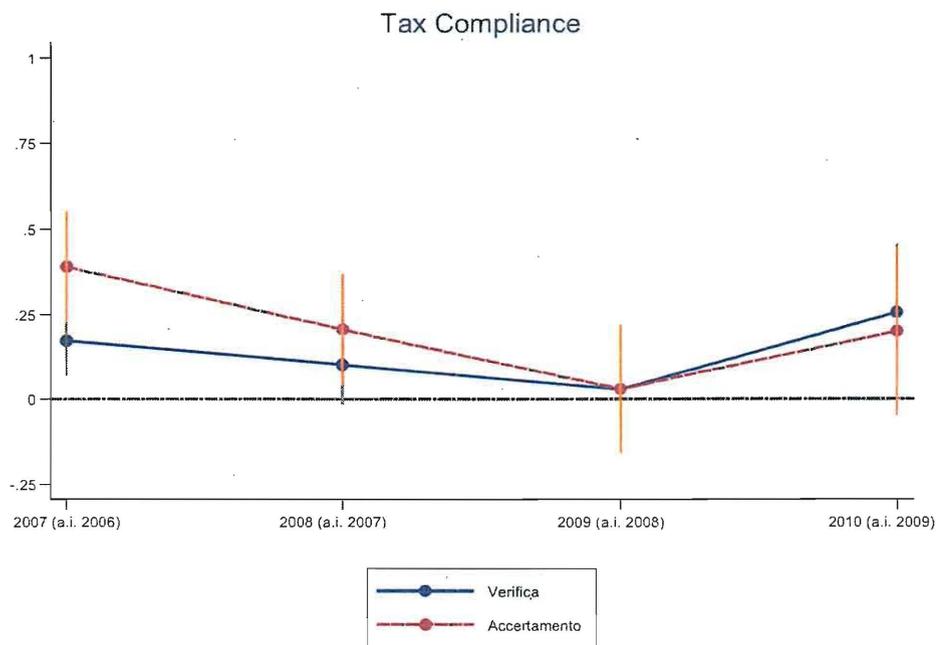


Figura A4.5
Dinamica della tax compliance sull'universo di imprese

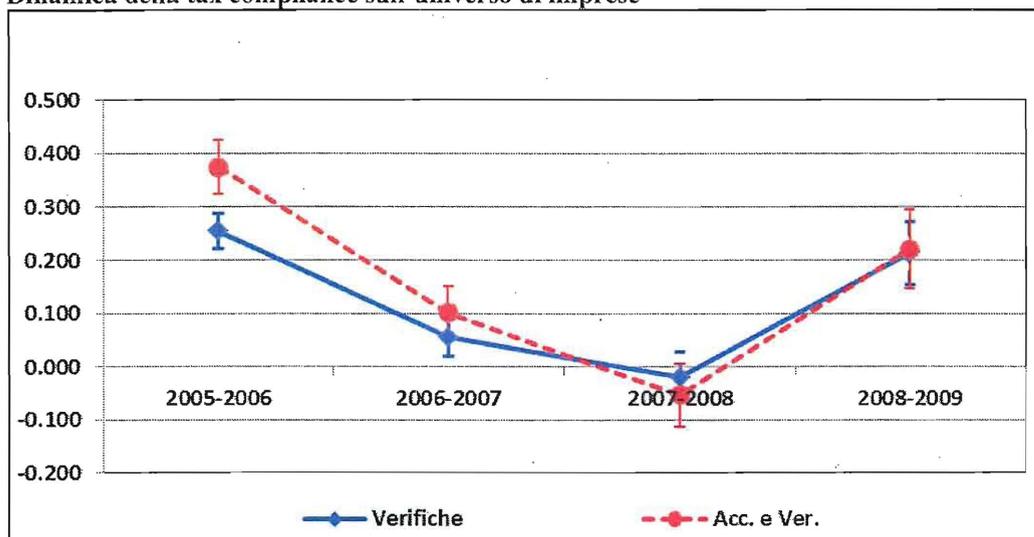


Tabella A4.2
Sintesi dei risultati della tax compliance nell'analisi panel per gli anni d'imposta 2005-2009

tipo controlli	modelli	POLS	RE	FE	MEDIA	MEDIA SOLO DINAMICA
accertamento	deterrenza annuale	14.90%	10.20%	12.00%	12.37%	
	deterrenza dinamica	14.60%	16.70%	30.50%	20.60%	20.60%
	deterrenza annuale	17.50%	10.70%	11.10%	13.10%	
	deterrenza ritardata (-1)	13.10%	8.53%	10.60%	10.74%	
	deterrenza annuale	22.30%	15.30%	12.60%	16.73%	
	deterrenza ritardata (-1)	14.70%	9.50%	9.30%	11.17%	
	deterrenza ritardata (-2)	3.30%	-1.71%	1.27%	0.95%	
	media	14.34%	9.89%	12.48%	12.24%	
verifica	deterrenza annuale	8.60%	4.40%	5.12%	6.04%	
	deterrenza dinamica	9.10%	11.40%	21.80%	14.10%	14.10%
	deterrenza annuale	12.40%	6.00%	4.90%	7.77%	
	deterrenza ritardata (-1)	11.10%	6.10%	6.08%	7.76%	
	deterrenza annuale	17.70%	11.20%	6.20%	11.70%	
	deterrenza ritardata (-1)	12.40%	7.60%	4.64%	8.21%	
	deterrenza ritardata (-2)	7.10%	3.10%	0.62%	3.61%	
	media	11.20%	7.11%	7.05%	8.46%	
controlli	media totale	12.77%	8.50%	9.77%	10.35%	17.35%



Tabella A4.3
Stima DID della tax compliance – biennio d'imposta 2005-2006

	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
2007 (a.i. 2006)	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP
Ciclo	0.376*** (0.0138)	0.379*** (0.0130)	0.490*** (0.0125)	0.502*** (0.0119)	0.454*** (0.0122)	0.463*** (0.0115)
Policy	0.144** (0.0608)	0.355*** (0.0946)	0.238*** (0.0548)	0.442*** (0.0855)	0.175*** (0.0523)	0.390*** (0.0802)
Trattati	-0.778*** (0.0430)	-1.291*** (0.0669)	-0.0788** (0.0390)	-0.293*** (0.0608)	-0.186*** (0.0374)	-0.246*** (0.0570)
Studi di settore			-1.492*** (0.0439)	-1.467*** (0.0419)	-1.081*** (0.0425)	-1.041*** (0.0404)
Coerente			2.023*** (0.0226)	1.990*** (0.0215)	1.574*** (0.0218)	1.537*** (0.0207)
Congruo			1.885*** (0.0212)	1.858*** (0.0203)	1.299*** (0.0206)	1.274*** (0.0195)
Coerente e congruo			-1.172*** (0.0282)	-1.134*** (0.0270)	-0.840*** (0.0272)	-0.814*** (0.0258)
Presenza dipendenti					1.106*** (0.0158)	1.131*** (0.0149)
Sesso					-0.435*** (0.0155)	-0.427*** (0.0146)
Durata attività					0.0199*** (0.00103)	0.0203*** (0.000990)
Età					-0.0117*** (0.000827)	-0.0121*** (0.000790)
Numero partite IVA					-0.0852*** (0.0103)	-0.0918*** (0.00986)
Costo del lavoro (t-1)					2.83e-06*** (5.33e-07)	3.48e-06*** (5.09e-07)
Totale passività (t-1)					-1.51e-06*** (4.45e-07)	-1.89e-06*** (4.24e-07)
Totale componenti positivi (t-1)					5.86e-05*** (4.24e-07)	5.93e-05*** (4.08e-07)
Totale componenti negativi (t-1)					-5.62e-05*** (6.75e-07)	-5.65e-05*** (6.47e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)					1.27e-05*** (7.39e-07)	1.26e-05*** (7.02e-07)
Reddito lordo (t-1)					5.13e-06*** (1.88e-07)	5.26e-06*** (1.80e-07)
Volume d'affari (t-1)					6.95e-07*** (3.34e-08)	6.01e-07*** (2.81e-08)
Regioni			v	v	v	v
Settori			v	v	v	v
Regimi contabili					v	v
Costante	8.608*** (0.00973)	8.576*** (0.00918)	8.420*** (0.362)	9.137*** (0.367)	5.688*** (0.588)	6.085*** (0.552)
Osservazioni	231,666	255,272	231,666	255,272	183,806	202,644

Standard errors tra parentesi

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1



Tabella A4.4

Stima DID della tax compliance – biennio d'imposta 2006-2007

	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
2008 (a.i. 2007)	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP	Base imponibile IRAP
Ciclo	0.0330** (0.0135)	0.0244* (0.0126)	0.000632 (0.0119)	0.00228 (0.0112)	-0.0910*** (0.0116)	-0.0880*** (0.0108)
Policy	0.00740 (0.0684)	0.141 (0.0971)	0.0830 (0.0602)	0.196** (0.0857)	0.104* (0.0587)	0.206** (0.0817)
Trattati	-0.351*** (0.0484)	-0.788*** (0.0686)	0.267*** (0.0427)	0.130** (0.0609)	0.0458 (0.0418)	0.0999* (0.0580)
Studi di settore			-1.615*** (0.0424)	-1.538*** (0.0401)	-1.290*** (0.0415)	-1.202*** (0.0390)
Coerente			2.064*** (0.0200)	2.015*** (0.0188)	1.700*** (0.0194)	1.654*** (0.0181)
Congruo			2.471*** (0.0192)	2.436*** (0.0181)	1.779*** (0.0190)	1.741*** (0.0178)
Coerente e congruo			-1.689*** (0.0260)	-1.630*** (0.0246)	-1.295*** (0.0252)	-1.253*** (0.0237)
Presenza dipendenti					0.973*** (0.0151)	1.000*** (0.0140)
Sesso					-0.388*** (0.0151)	-0.368*** (0.0139)
Durata attività					0.0187*** (0.000994)	0.0191*** (0.000939)
Età					-0.0123*** (0.000798)	-0.0129*** (0.000752)
Numero partite IVA					-0.0934*** (0.00983)	-0.0955*** (0.00936)
Costo del lavoro (t-1)					3.69e-06*** (5.26e-07)	3.57e-06*** (4.45e-07)
Totale passività (t-1)					-1.89e-06*** (4.35e-07)	-1.67e-06*** (3.68e-07)
Totale componenti positivi (t-1)					4.56e-05*** (3.85e-07)	4.70e-05*** (3.65e-07)
Totale componenti negativi (t-1)					-4.29e-05*** (6.37e-07)	-4.45e-05*** (5.66e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)					8.00e-06*** (7.02e-07)	8.63e-06*** (6.23e-07)
Reddito lordo (t-1)					4.40e-06*** (1.70e-07)	4.53e-06*** (1.56e-07)
Volume d'affari (t-1)					6.42e-07*** (3.28e-08)	5.06e-07*** (2.47e-08)
Regioni			v	v	v	v
Settori			v	v	v	v
Regimi contabili					v	v
Costante	8.967*** (0.00953)	8.940*** (0.00892)	9.083*** (0.246)	8.902 (3,945)	10.24*** (0.340)	10.56*** (0.336)
Osservazioni	215,826	246,330	215,826	246,330	174,122	198,622

Standard errors tra parentesi

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1



Tabella A4.5
Stima DID della tax compliance – biennio d'imposta 2007-2008

	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento
	(1) Base imponibile IRAP	(2) Base imponibile IRAP	(3) Base imponibile IRAP	(4) Base imponibile IRAP	(5) Base imponibile IRAP	(6) Base imponibile IRAP
2009 (a.i. 2008)						
Ciclo	-0.521*** (0.0153)	-0.524*** (0.0143)	-0.430*** (0.0136)	-0.434*** (0.0127)	-0.515*** (0.0130)	-0.516*** (0.0121)
Policy	0.0358 (0.0900)	0.0381 (0.114)	0.0157 (0.0794)	-0.0201 (0.101)	0.0299 (0.0753)	0.0302 (0.0946)
Trattati	-0.650*** (0.0636)	-0.805*** (0.0805)	0.203*** (0.0565)	0.257*** (0.0715)	-0.000255 (0.0536)	0.108 (0.0672)
Studi di settore			-0.206*** (0.0515)	-0.165*** (0.0483)	-0.213*** (0.0502)	-0.193*** (0.0468)
Coerente			2.271*** (0.0242)	2.254*** (0.0226)	1.788*** (0.0232)	1.774*** (0.0215)
Congruo			1.886*** (0.0202)	1.862*** (0.0188)	1.261*** (0.0198)	1.251*** (0.0183)
Coerente e congruo			-1.284*** (0.0300)	-1.249*** (0.0281)	-0.978*** (0.0286)	-0.966*** (0.0267)
Presenza dipendenti					1.041*** (0.0172)	1.073*** (0.0157)
Sesso					-0.393*** (0.0174)	-0.370*** (0.0157)
Durata attività					0.0194*** (0.00113)	0.0200*** (0.00105)
Età					-0.0144*** (0.000908)	-0.0148*** (0.000845)
Numero partite IVA					-0.112*** (0.0111)	-0.115*** (0.0105)
Costo del lavoro (t-1)					2.80e-06*** (5.77e-07)	2.43e-06*** (4.57e-07)
Totale passività (t-1)					-1.97e-06*** (4.76e-07)	-1.40e-06*** (3.75e-07)
Totale componenti positivi (t-1)					4.49e-05*** (4.10e-07)	4.62e-05*** (3.83e-07)
Totale componenti negativi (t-1)					-4.19e-05*** (6.89e-07)	-4.39e-05*** (5.82e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)					5.77e-06*** (7.62e-07)	6.48e-06*** (6.42e-07)
Reddito lordo (t-1)					4.53e-06*** (1.82e-07)	4.58e-06*** (1.64e-07)
Volume d'affari (t-1)					7.18e-07*** (3.62e-08)	5.56e-07*** (2.62e-08)
Regioni			v	v	v	v
Settori			v	v	v	v
Regimi contabili					v	v
Costante	8.995*** (0.0108)	8.953*** (0.0101)	8.344*** (0.237)	0.673 (15,335)	9.928*** (0.351)	10.48*** (0.342)
Osservazioni	200,786	234,710	200,786	234,710	167,500	195,200

Standard errors tra parentesi
 *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1



Tabella A4.6
Stima DID della tax compliance – biennio d'imposta 2008-2009

	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
2010 (a.i. 2009)	Base imponible IRAP	Base imponible IRAP	Base imponible IRAP	Base imponible IRAP	Base imponible IRAP	Base imponible IRAP
Ciclo	-0.548*** (0.0180)	-0.520*** (0.0166)	-0.567*** (0.0159)	-0.541*** (0.0146)	-0.521*** (0.0151)	-0.492*** (0.0138)
Policy	0.318*** (0.117)	0.298** (0.150)	0.248** (0.103)	0.197 (0.132)	0.256*** (0.0988)	0.200 (0.125)
Trattati	-0.353*** (0.0826)	-0.780*** (0.106)	0.493*** (0.0729)	0.378*** (0.0935)	0.0400 (0.0702)	0.134 (0.0886)
Studi di settore			0.361*** (0.0605)	0.391*** (0.0561)	0.179*** (0.0583)	0.208*** (0.0537)
Coerente			2.714*** (0.0323)	2.743*** (0.0300)	2.061*** (0.0307)	2.064*** (0.0284)
Congruo			1.402*** (0.0228)	1.405*** (0.0208)	0.893*** (0.0220)	0.902*** (0.0200)
Coerente e congruo			-0.895*** (0.0377)	-0.907*** (0.0351)	-0.771*** (0.0357)	-0.779*** (0.0330)
Presenza dipendenti					1.272*** (0.0203)	1.314*** (0.0182)
Sesso					-0.323*** (0.0203)	-0.321*** (0.0181)
Durata attività					0.0200*** (0.00131)	0.0213*** (0.00121)
Età					-0.0170*** (0.00106)	-0.0172*** (0.000970)
Numero partite IVA					-0.159*** (0.0129)	-0.167*** (0.0120)
Costo del lavoro (t-1)					1.04e-06* (6.16e-07)	1.08e-06** (4.96e-07)
Totale passività (t-1)					-1.10e-06** (5.03e-07)	-6.11e-07 (4.03e-07)
Totale componenti positivi (t-1)					4.44e-05*** (4.66e-07)	4.56e-05*** (4.26e-07)
Totale componenti negativi (t-1)					-4.18e-05*** (7.47e-07)	-4.35e-05*** (6.32e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)					5.87e-06*** (8.27e-07)	6.40e-06*** (6.98e-07)
Reddito lordo (t-1)					5.14e-06*** (2.09e-07)	5.01e-06*** (1.85e-07)
Volume d'affari (t-1)					6.93e-07*** (4.18e-08)	4.92e-07*** (2.80e-08)
Regioni			v	v	v	v
Settori			v	v	v	v
Regimi contabili					v	v
Costante	8.455*** (0.0127)	8.409*** (0.0117)	8.980*** (0.759)	7.736*** (0.271)	9.602*** (0.402)	9.671*** (0.381)
Osservazioni	188,906	224,292	188,906	224,292	162,530	192,044

Standard errors tra parentesi

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1



Tabella A4.7

Stima DID della tax compliance – Coerenza agli studi di settore

	2007 (a.i. 2006)		2008 (a.i. 2007)		2009 (a.i. 2008)		2010 (a.i. 2009)	
	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento
Ciclo	0.543*** (0.0130)	0.554*** (0.0123)	0.0218* (0.0122)	0.0272** (0.0114)	-0.432*** (0.0136)	-0.431*** (0.0126)	-0.568*** (0.0155)	-0.537*** (0.0143)
Trattati	-0.225*** (0.0395)	-0.337*** (0.0608)	0.102** (0.0432)	0.0856 (0.0605)	0.0987* (0.0556)	0.154** (0.0698)	0.252*** (0.0711)	0.246*** (0.0903)
Policy	0.314*** (0.0665)	0.523*** (0.0998)	0.208*** (0.0709)	0.325*** (0.0975)	-0.0743 (0.0874)	-0.0384 (0.109)	0.200* (0.112)	0.142 (0.141)
Policy*Coerente	-0.212*** (0.0777)	-0.257** (0.122)	-0.221** (0.0862)	-0.253** (0.123)	0.305*** (0.116)	0.151 (0.150)	0.186 (0.148)	0.246 (0.194)
Studi di settore	-1.595*** (0.0454)	-1.570*** (0.0431)	-1.743*** (0.0436)	-1.660*** (0.0410)	-0.336*** (0.0523)	-0.313*** (0.0487)	0.197*** (0.0600)	0.218*** (0.0553)
Coerente	1.949*** (0.0235)	1.910*** (0.0221)	2.016*** (0.0205)	1.968*** (0.0191)	2.168*** (0.0241)	2.158*** (0.0224)	2.519*** (0.0317)	2.538*** (0.0293)
Congruo	1.845*** (0.0217)	1.815*** (0.0206)	2.371*** (0.0195)	2.333*** (0.0184)	1.736*** (0.0202)	1.714*** (0.0187)	1.263*** (0.0223)	1.263*** (0.0203)
Coerente e congruo	-1.126*** (0.0291)	-1.091*** (0.0277)	-1.621*** (0.0265)	-1.570*** (0.0250)	-1.216*** (0.0299)	-1.195*** (0.0279)	-0.895*** (0.0369)	-0.912*** (0.0342)
Regioni	v	v	v	v	v	v	v	v
Settori	v	v	v	v	v	v	v	v
Regimi contabili	v	v	v	v	v	v	v	v
Costante	9.154*** (0.611)	13.81 (12,234)	10.03*** (0.536)	11.42 (12,121)	6.081 (12,645)	10.92*** (0.322)	8.218 (12,821)	11.29 (11,853)
Osservazioni	204,448	226,118	193,428	221,578	185,754	217,654	180,188	214,104

Standard errors tra parentesi

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1



Tabella A4.8

Stima DID della tax compliance – Congruità agli studi di settore

	2007 (a.i. 2006)		2008 (a.i. 2007)		2009 (a.i. 2008)		2010 (a.i. 2009)	
	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento	verifica	accertamento
Ciclo	0.542*** (0.0130)	0.554*** (0.0123)	0.0215* (0.0122)	0.0270** (0.0114)	-0.431*** (0.0136)	-0.431*** (0.0126)	-0.568*** (0.0155)	-0.537*** (0.0143)
Trattati	-0.227*** (0.0395)	-0.338*** (0.0608)	0.103** (0.0432)	0.0861 (0.0605)	0.0999* (0.0556)	0.155** (0.0698)	0.252*** (0.0711)	0.247*** (0.0903)
Policy	0.0412 (0.0650)	0.262*** (0.0971)	0.263*** (0.0730)	0.463*** (0.0994)	0.124 (0.0950)	0.202* (0.116)	0.316** (0.132)	0.545*** (0.160)
Policy*Congruo	0.397*** (0.0782)	0.414*** (0.125)	-0.313*** (0.0853)	-0.556*** (0.121)	-0.196* (0.110)	-0.435*** (0.139)	-0.0869 (0.196)	-0.608*** (0.180)
Studi di settore	-1.579*** (0.0453)	-1.563*** (0.0431)	-1.746*** (0.0436)	-1.663*** (0.0410)	-0.341*** (0.0523)	-0.317*** (0.0487)	0.196*** (0.0600)	0.214*** (0.0553)
Coerente	1.937*** (0.0233)	1.905*** (0.0221)	2.013*** (0.0204)	1.968*** (0.0191)	2.174*** (0.0241)	2.161*** (0.0224)	2.522*** (0.0317)	2.541*** (0.0293)
Congruo	1.829*** (0.0218)	1.808*** (0.0206)	2.378*** (0.0197)	2.339*** (0.0184)	1.740*** (0.0204)	1.719*** (0.0187)	1.265*** (0.0224)	1.268*** (0.0203)
Coerente e congruo	-1.118*** (0.0290)	-1.087*** (0.0276)	-1.623*** (0.0265)	-1.572*** (0.0250)	-1.219*** (0.0299)	-1.198*** (0.0279)	-0.896*** (0.0370)	-0.914*** (0.0342)
Regioni	v	v	v	v	v	v	v	v
Settori	v	v	v	v	v	v	v	v
Regimi contabili	v	v	v	v	v	v	v	v
Costante	9.149*** (0.611)	13.80 (12,234)	10.03*** (0.536)	11.42 (12,121)	6.082 (12,645)	10.92*** (0.322)	8.219 (12,821)	11.30 (11,852)
Osservazioni	204,448	226,118	193,428	221,578	185,754	217,654	180,188	214,104

Standard errors tra parentesi
 *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1



Figura A4.6
Dinamica della tax compliance: modello DID per congruità agli studi di settore

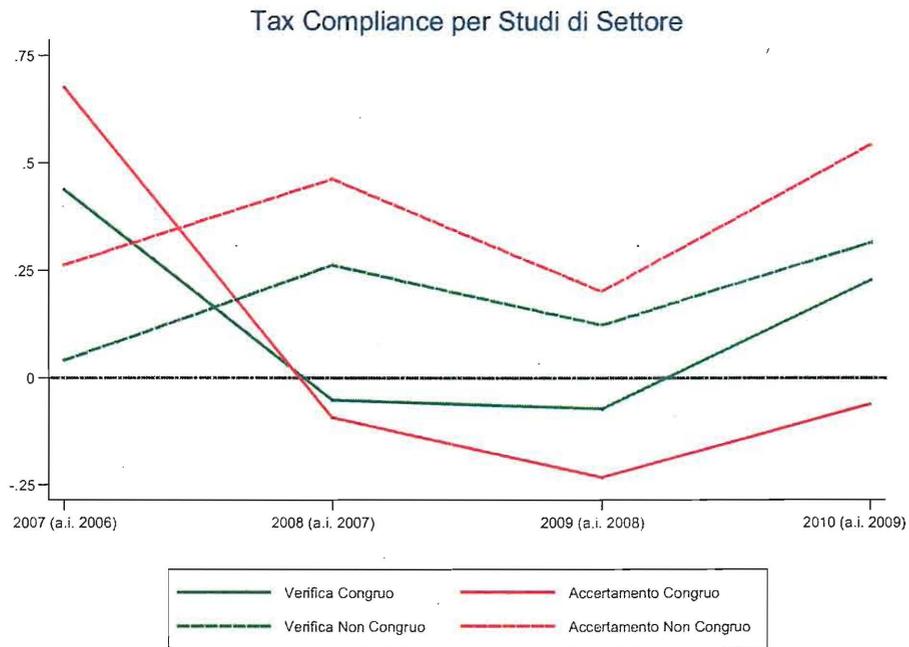


Figura A4.7
Dinamica della tax compliance: modello DID per coerenza agli studi di settore

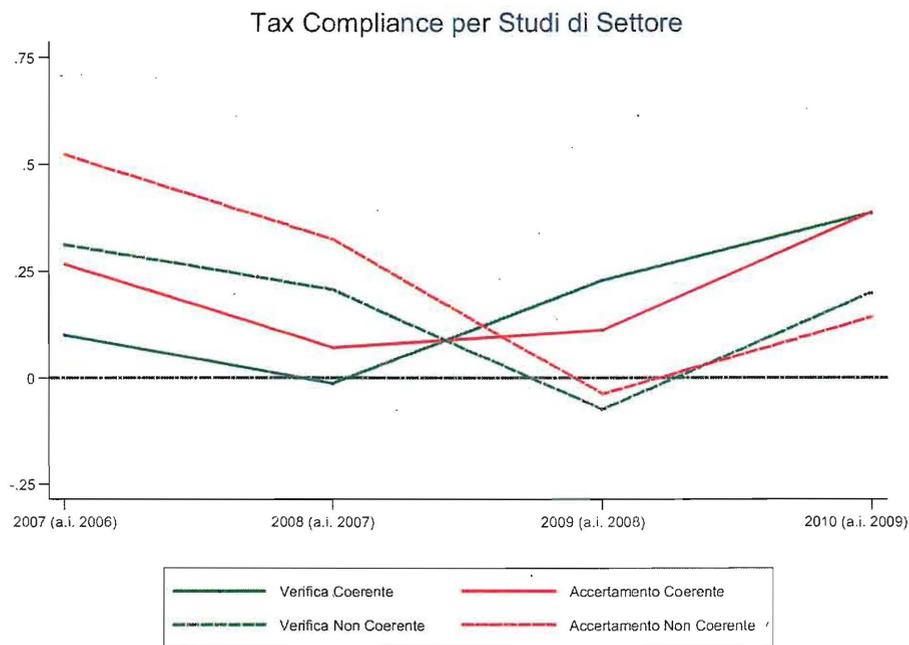


Tabella A4.9

Stima POLS della tax compliance: analisi panel periodo d'imposta 2005-2009

	accertamento				verifica			
	deterrenza annuale	deterrenza dinamica	deterrenza ritardata (t-1)	deterrenza ritardata (t-2)	deterrenza annuale	deterrenza dinamica	deterrenza ritardata (t-1)	deterrenza ritardata (t-2)
Trattati	0.144***	0.146***	0.175***	0.223***	0.0862***	0.0910***	0.124***	0.177***
	(0.0275)	(0.0187)	(0.0306)	(0.0365)	(0.0174)	(0.0119)	(0.0201)	(0.0248)
Trattati (t-1)			0.131***	0.147***			0.111***	0.124***
			(0.0306)	(0.0359)			(0.0190)	(0.0234)
Trattati (t-2)				0.0328				0.0708***
				(0.0370)				(0.0219)
Congruo	0.954***	0.954***	1.110***	1.049***	0.953***	0.954***	1.110***	1.050***
	(0.0109)	(0.0109)	(0.0126)	(0.0150)	(0.0109)	(0.0109)	(0.0126)	(0.0150)
Coerente	1.472***	1.473***	1.620***	1.902***	1.472***	1.472***	1.619***	1.903***
	(0.0110)	(0.0110)	(0.0128)	(0.0161)	(0.0110)	(0.0110)	(0.0128)	(0.0161)
Coerente e congruo	-0.464***	-0.464***	-0.646***	-0.833***	-0.463***	-0.462***	-0.645***	-0.832***
	(0.0127)	(0.0127)	(0.0151)	(0.0186)	(0.0127)	(0.0127)	(0.0151)	(0.0186)
Sesso	-0.356***	-0.357***	-0.319***	-0.303***	-0.357***	-0.360***	-0.322***	-0.307***
	(0.0105)	(0.0105)	(0.0117)	(0.0139)	(0.0105)	(0.0105)	(0.0117)	(0.0139)
Durata attività	0.0218***	0.0218***	0.0217***	0.0221***	0.0218***	0.0217***	0.0217***	0.0220***
	(0.000689)	(0.000689)	(0.000770)	(0.000919)	(0.000689)	(0.000689)	(0.000770)	(0.000919)
Età	-0.0149***	-0.0149***	-0.0159***	-0.0165***	-0.0149***	-0.0149***	-0.0159***	-0.0165***
	(0.000580)	(0.000580)	(0.000649)	(0.000770)	(0.000580)	(0.000581)	(0.000649)	(0.000770)
Numero partite IVA	-0.133***	-0.133***	-0.144***	-0.154***	-0.133***	-0.132***	-0.143***	-0.153***
	(0.00701)	(0.00701)	(0.00788)	(0.00942)	(0.00701)	(0.00702)	(0.00789)	(0.00942)
Presenza dipendenti	1.178***	1.176***	1.156***	1.188***	1.178***	1.175***	1.154***	1.184***
	(0.01000)	(0.0100)	(0.0111)	(0.0132)	(0.01000)	(0.0100)	(0.0111)	(0.0132)
Costo del lavoro (t-1)	2.74e-06***	2.75e-06***	2.49e-06***	2.05e-06***	2.75e-06***	2.77e-06***	2.50e-06***	2.07e-06***
	(3.41e-07)	(3.41e-07)	(3.49e-07)	(3.79e-07)	(3.41e-07)	(3.40e-07)	(3.49e-07)	(3.79e-07)
Totale passività (t-1)	-1.45e-06***	-1.46e-06***	-1.19e-06***	-1.05e-06***	-1.46e-06***	-1.47e-06***	-1.20e-06***	-1.07e-06***
	(2.66e-07)	(2.67e-07)	(2.67e-07)	(2.94e-07)	(2.66e-07)	(2.65e-07)	(2.67e-07)	(2.94e-07)
Totale componenti positivi (t-1)	5.12e-05***	5.12e-05***	4.78e-05***	4.66e-05***	5.12e-05***	5.13e-05***	4.79e-05***	4.67e-05***
	(6.26e-07)	(6.27e-07)	(6.68e-07)	(7.58e-07)	(6.27e-07)	(6.28e-07)	(6.69e-07)	(7.60e-07)
Totale componenti negativi (t-1)	-4.85e-05***	-4.85e-05***	-4.54e-05***	-4.42e-05***	-4.85e-05***	-4.85e-05***	-4.54e-05***	-4.42e-05***
	(7.24e-07)	(7.25e-07)	(7.64e-07)	(8.64e-07)	(7.24e-07)	(7.25e-07)	(7.65e-07)	(8.65e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)	8.68e-06***	8.69e-06***	7.70e-06***	6.85e-06***	8.68e-06***	8.68e-06***	7.69e-06***	6.84e-06***
	(5.42e-07)	(5.43e-07)	(5.73e-07)	(6.58e-07)	(5.42e-07)	(5.42e-07)	(5.73e-07)	(6.57e-07)
Reddito lordo (t-1)	5.13e-06***	5.14e-06***	4.96e-06***	4.90e-06***	5.14e-06***	5.14e-06***	4.96e-06***	4.91e-06***
	(1.85e-07)	(1.85e-07)	(2.01e-07)	(2.31e-07)	(1.85e-07)	(1.85e-07)	(2.01e-07)	(2.31e-07)
Volume d'affari (t-1)	5.28e-07***	5.28e-07***	5.05e-07***	4.99e-07***	5.27e-07***	5.26e-07***	5.02e-07***	4.95e-07***
	(4.51e-08)	(4.52e-08)	(4.88e-08)	(5.75e-08)	(4.51e-08)	(4.50e-08)	(4.86e-08)	(5.73e-08)
Anno	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Regioni	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Settori	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Regimi contabili	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Costante	6.496	6.482	8.723	9.117	6.496	6.493	8.721	9.101
	(167.2)	(165.1)	(340.6)	(500.6)	(106.7)			(304.4)
Osservazioni	529.405	529.405	423.524	317.643	529.405	529.405	423.524	317.643

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1



Tabella A4.10
Stima RE della tax compliance: analisi panel periodo d'imposta 2005-2009

	verifica				accertamento			
	deterrenza annuale	deterrenza dinamica	deterrenza ritardata (t-1)	deterrenza ritardata (t-2)	deterrenza annuale	deterrenza dinamica	deterrenza ritardata (t-1)	deterrenza ritardata (t-2)
Trattati	0.0444***	0.114***	0.0601***	0.112***	0.102***	0.167***	0.107***	0.153***
	(0.0147)	(0.0136)	(0.0172)	(0.0214)	(0.0222)	(0.0196)	(0.0249)	(0.0300)
Trattati (t-1)			0.0611***	0.0756***			0.0853***	0.0947***
			(0.0162)	(0.0202)			(0.0249)	(0.0296)
Trattati (t-2)				0.0313				-0.00171
				(0.0190)				(0.0301)
Congruo	0.727***	0.728***	0.889***	0.921***	0.727***	0.728***	0.889***	0.921***
	(0.00888)	(0.00888)	(0.0104)	(0.0125)	(0.00888)	(0.00888)	(0.0104)	(0.0125)
Coerente	1.134***	1.134***	1.303***	1.651***	1.134***	1.134***	1.303***	1.651***
	(0.0100)	(0.0100)	(0.0117)	(0.0152)	(0.0100)	(0.0100)	(0.0117)	(0.0152)
Coerente e congruo	-0.368***	-0.368***	-0.509***	-0.737***	-0.368***	-0.368***	-0.510***	-0.738***
	(0.0107)	(0.0107)	(0.0128)	(0.0165)	(0.0107)	(0.0107)	(0.0128)	(0.0165)
Sesso	-0.443***	-0.447***	-0.399***	-0.373***	-0.442***	-0.444***	-0.398***	-0.371***
	(0.0151)	(0.0151)	(0.0159)	(0.0177)	(0.0151)	(0.0151)	(0.0159)	(0.0177)
Durata attività	0.0281***	0.0280***	0.0268***	0.0261***	0.0281***	0.0281***	0.0268***	0.0261***
	(0.00103)	(0.00103)	(0.00109)	(0.00121)	(0.00103)	(0.00103)	(0.00109)	(0.00121)
Età	-0.0165***	-0.0164***	-0.0175***	-0.0180***	-0.0164***	-0.0164***	-0.0175***	-0.0180***
	(0.000827)	(0.000827)	(0.000869)	(0.000968)	(0.000827)	(0.000827)	(0.000870)	(0.000968)
Numero partite IVA	-0.173***	-0.172***	-0.176***	-0.179***	-0.174***	-0.173***	-0.176***	-0.180***
	(0.0103)	(0.0103)	(0.0109)	(0.0121)	(0.0103)	(0.0103)	(0.0109)	(0.0121)
Presenza dipendenti	1.138***	1.133***	1.134***	1.183***	1.137***	1.134***	1.134***	1.185***
	(0.0118)	(0.0118)	(0.0131)	(0.0155)	(0.0118)	(0.0118)	(0.0131)	(0.0154)
Costo del lavoro (t-1)	2.87e-06***	2.88e-06***	2.87e-06***	2.47e-06***	2.86e-06***	2.86e-06***	2.86e-06***	2.45e-06***
	(3.86e-07)	(3.86e-07)	(4.13e-07)	(4.62e-07)	(3.86e-07)	(3.86e-07)	(4.13e-07)	(4.62e-07)
Totale passività (t-1)	-8.72e-07***	-8.84e-07***	-8.71e-07***	-7.76e-07***	-8.70e-07***	-8.68e-07***	-8.67e-07***	-7.68e-07***
	(3.25e-07)	(3.25e-07)	(3.46e-07)	(3.84e-07)	(3.25e-07)	(3.25e-07)	(3.46e-07)	(3.84e-07)
Totale componenti positivi (t-1)	3.16e-05***	3.16e-05***	3.07e-05***	3.18e-05***	3.16e-05***	3.16e-05***	3.07e-05***	3.18e-05***
	(2.95e-07)	(2.95e-07)	(3.20e-07)	(3.64e-07)	(2.95e-07)	(2.95e-07)	(3.20e-07)	(3.63e-07)
Totale componenti negativi (t-1)	-2.98e-05***	-2.99e-05***	-2.90e-05***	-3.00e-05***	-2.99e-05***	-2.99e-05***	-2.90e-05***	-2.99e-05***
	(4.75e-07)	(4.75e-07)	(5.10e-07)	(5.72e-07)	(4.75e-07)	(4.75e-07)	(5.10e-07)	(5.72e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)	6.19e-06***	6.20e-06***	5.71e-06***	5.08e-06***	6.19e-06***	6.20e-06***	5.71e-06***	5.08e-06***
	(5.07e-07)	(5.07e-07)	(5.48e-07)	(6.22e-07)	(5.07e-07)	(5.07e-07)	(5.48e-07)	(6.22e-07)
Reddito lordo (t-1)	4.47e-06***	4.48e-06***	4.44e-06***	4.23e-06***	4.47e-06***	4.47e-06***	4.44e-06***	4.23e-06***
	(1.42e-07)	(1.42e-07)	(1.52e-07)	(1.70e-07)	(1.42e-07)	(1.42e-07)	(1.52e-07)	(1.70e-07)
Volume d'affari (t-1)	6.41e-07***	6.37e-07***	6.07e-07***	5.77e-07***	6.41e-07***	6.41e-07***	6.09e-07***	5.80e-07***
	(2.23e-08)	(2.23e-08)	(2.35e-08)	(2.61e-08)	(2.23e-08)	(2.23e-08)	(2.35e-08)	(2.61e-08)
Anno	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Regioni	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Settori	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Regimi contabili	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Costante	6.437***	6.424***	5.766***	6.086***	6.435***	6.426***	5.763***	6.084***
	(0.119)	(0.119)	(0.139)	(0.160)	(0.119)	(0.119)	(0.139)	(0.160)
Osservazioni	529,405	529,405	423,524	317,643	529,405	529,405	423,524	317,643

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1



Tabella A4.11
Stima FE della tax compliance: analisi panel periodo d'imposta 2005-2009

	verifica				accertamento			
	deterrenza annuale	deterrenza dinamica	deterrenza ritardata (t-1)	deterrenza ritardata (t-2)	deterrenza annuale	deterrenza dinamica	deterrenza ritardata (t-1)	deterrenza ritardata (t-2)
Trattati	0.0512***	0.218***	0.0490***	0.0620**	0.120***	0.305***	0.111***	0.125***
	(0.0151)	(0.0185)	(0.0184)	(0.0254)	(0.0230)	(0.0256)	(0.0270)	(0.0364)
Trattati (t-1)			0.0608***	0.0464*			0.108***	0.0930**
			(0.0174)	(0.0249)			(0.0270)	(0.0372)
Trattati (t-2)				0.00615				0.0127
				(0.0226)				(0.0364)
Congruo	0.464***	0.465***	0.520***	0.516***	0.464***	0.465***	0.520***	0.515***
	(0.00952)	(0.00952)	(0.0116)	(0.0151)	(0.00952)	(0.00952)	(0.0116)	(0.0151)
Coerente	0.834***	0.835***	0.920***	1.152***	0.834***	0.835***	0.920***	1.152***
	(0.0108)	(0.0108)	(0.0130)	(0.0181)	(0.0108)	(0.0108)	(0.0130)	(0.0181)
Coerente e congruo	-0.277***	-0.277***	-0.331***	-0.490***	-0.277***	-0.277***	-0.331***	-0.490***
	(0.0115)	(0.0115)	(0.0143)	(0.0199)	(0.0115)	(0.0115)	(0.0143)	(0.0199)
Durata attività	-0.138***	-0.146***	-0.331***	-0.500***	-0.139***	-0.144***	-0.332***	-0.501***
	(0.00237)	(0.00245)	(0.00317)	(0.00476)	(0.00237)	(0.00241)	(0.00316)	(0.00475)
Presenza dipendenti	0.772***	0.770***	0.732***	0.719***	0.772***	0.770***	0.732***	0.719***
	(0.0163)	(0.0163)	(0.0198)	(0.0265)	(0.0163)	(0.0163)	(0.0198)	(0.0265)
Costo del lavoro (t-1)	-2.45e-07	-2.78e-07	-3.51e-07	-6.98e-07	-2.47e-07	-2.84e-07	-3.52e-07	-7.03e-07
	(5.62e-07)	(5.62e-07)	(6.58e-07)	(8.09e-07)	(5.62e-07)	(5.62e-07)	(6.58e-07)	(8.09e-07)
Totale passività (t-1)	2.29e-06***	2.32e-06***	2.90e-06***	3.47e-06***	2.30e-06***	2.33e-06***	2.90e-06***	3.47e-06***
	(5.14e-07)	(5.13e-07)	(6.05e-07)	(7.57e-07)	(5.14e-07)	(5.13e-07)	(6.05e-07)	(7.57e-07)
Totale componenti positivi (t-1)	5.92e-06***	5.92e-06***	7.11e-07	-3.97e-06***	5.93e-06***	5.90e-06***	7.16e-07	-3.97e-06***
	(3.89e-07)	(3.88e-07)	(4.52e-07)	(5.61e-07)	(3.89e-07)	(3.88e-07)	(4.52e-07)	(5.61e-07)
Totale componenti negativi (t-1)	-7.91e-06***	-7.95e-06***	-3.25e-06***	9.47e-07	-7.91e-06***	-7.94e-06***	-3.26e-06***	9.44e-07
	(6.76e-07)	(6.76e-07)	(7.90e-07)	(9.84e-07)	(6.76e-07)	(6.76e-07)	(7.90e-07)	(9.84e-07)
Spese lavoro dip. e aut. (t-1)	4.55e-06***	4.60e-06***	4.55e-06***	3.45e-06***	4.55e-06***	4.60e-06***	4.56e-06***	3.45e-06***
	(6.96e-07)	(6.96e-07)	(8.18e-07)	(1.02e-06)	(6.96e-07)	(6.96e-07)	(8.18e-07)	(1.02e-06)
Reddito lordo (t-1)	1.31e-06***	1.33e-06***	8.49e-07***	-6.66e-07**	1.31e-06***	1.33e-06***	8.52e-07***	-6.63e-07**
	(2.16e-07)	(2.16e-07)	(2.53e-07)	(3.12e-07)	(2.16e-07)	(2.16e-07)	(2.53e-07)	(3.12e-07)
Volume d'affari (t-1)	4.53e-07***	4.48e-07***	4.77e-07***	4.06e-07***	4.54e-07***	4.53e-07***	4.77e-07***	4.06e-07***
	(4.19e-08)	(4.19e-08)	(4.94e-08)	(6.56e-08)	(4.19e-08)	(4.19e-08)	(4.94e-08)	(6.56e-08)
Anno	v	v	v	v	v	v	v	v
Costante	9.254***	9.353***	12.80***	19.07***	9.262***	9.334***	12.83***	19.08***
	(0.533)	(0.533)	(0.653)	(0.920)	(0.533)	(0.533)	(0.653)	(0.920)
Osservazioni	529,405	529,405	423,524	317,643	529,405	529,405	423,524	317,643

Robust standard errors in parentheses

*** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1



Allegato A5: L'effetto di deterrenza indiretto

L'analisi è basata su un semplice modello econometrico, basato sulla serie storica della propensione al gap nella base dell'IVA (BIND/BIT¹²⁹). Il modello presenta alcuni limiti, collegati in particolare al ristretto numero di informazioni disponibili (dati annuali che vanno dal 1983 al 2011).

Sulla base della letteratura esistente e dell'evidenza empirica disponibile, sono state individuate alcune variabili esplicative, distinguendo tra quelle di contesto, cioè non direttamente governabili dall'Agenzia delle Entrate, e quelle di intervento.

Le variabili di contesto sono:

- a) indicatore di ciclo economico (CE) = PIL effettivo/PIL potenziale¹³⁰;
- b) pressione fiscale effettiva (PFE) = entrate fiscali al netto dei condoni/PIL "emerso"¹³¹;
- c) condoni e sanatorie fiscali (CS) = rapporto tra il valore delle entrate complessive da condono ed il PIL osservato nei 4 anni successivi, dopo il quarto anno tale variabile assume valore zero¹³²;
- d) variabile dummy (D) compresa tra 0 ed 1, volta ad intercettare modifiche normative e altri shocks¹³³

Le variabili di intervento sono:

- i. azione di contrasto (ACC) = rapporto tra le somme riscosse grazie all'attività di prevenzione e contrasto e il *tax gap* totale¹³⁴; in particolare, si considera la media del rapporto nei due anni precedenti a quelli per il quale si stima la propensione al gap, nell'ipotesi che l'effetto deterrente si eserciti nell'anno successivo a quello nel quale si incassano le somme dovute e che tale effetto deterrente sussista se l'azione è persistente nel tempo¹³⁵;
- ii. revisioni Studi di Settore (SS) = è una variabile quantitativa che sintetizza il normale processo di revisione degli studi di settore, che induce una tendenza alla riduzione della quota di contribuenti congrui naturali sul totale della platea, per cui la variabile è stata posta uguale al rapporto tra i contribuenti non congrui naturali e il totale dei contribuenti assoggettabili agli studi;

La stima è stata effettuata utilizzando un modello a correzione dell'errore¹³⁶.

¹²⁹ Si ricorda che per BIND si intende la base IVA non dichiarata e BIT quella potenziale.

¹³⁰ Il PIL potenziale è definito come quel livello ottimale di PIL che assicura un pieno utilizzo dei fattori di produzione in assenza di inflazione (fonte OECD).

¹³¹ Poiché la serie storica diffusa dall'ISTAT è limitata temporalmente (si veda capitolo 1) è stato necessario stimare il PIL dichiarato sottraendo al PIL dell'ISTAT la base IVA non dichiarata (BIND).

¹³² L'idea di fondo è che i contribuenti nei quattro anni successivi tendano a recuperare l'esborso del condono, riducendo la *compliance*, in misura più che proporzionale rispetto all'esborso (effetto moltiplicativo).

¹³³ Tale variabile assume valore positivo negli anni: 1999-2003 (adozione studi di settore, modello UNICO e modello F24 di versamento, nascita dell'Agenzia Entrate, ecc) e 2007 (provvedimenti sulla tracciabilità dei pagamenti ed altri obblighi per i contribuenti); la stessa *dummy* assume valore negativo nel periodo 2009-2011 (crisi economico-finanziaria globale).

¹³⁴ Stimata applicando alla base IVA non dichiarata la pressione fiscale effettiva.

¹³⁵ La variabile ACC nell'anno t è, quindi, pari a: $(w_{t-2} \cdot SR_{t-2}/IE_{t-2} + w_{t-1} \cdot SR_{t-1}/IE_{t-1})$, con $W = 0.5$ sia in t-1 che in t-2 e dove IE (imposte evase) si ottengono moltiplicando la pressione fiscale effettiva (PFR_nc) per la base IVA non dichiarata (BIND). Infine SR indica l'ammontare delle somme riscosse in seguito ad attività di accertamento e controllo (ruoli, istituti deflattivi, sanzioni e interessi) per le principali imposte erariali (IRPEF, IRES e IVA), per l'IRAP e altre imposte minori (Bollo, Patrimoniale, Atti del Registro, ecc).

¹³⁶ Il modello è basato sulla seguente relazione di lungo periodo:



Le stime evidenziano la bontà di adattamento del modello ai dati reali e delle ipotesi circa il termine di disturbo ($R^2=0.90$; $R^2_{adj}=0.86$; $DW=2.3$). Dalla Tabella A5.1, dove sono riportate le stime dei parametri, corredate dei corrispondenti valori della t di Student, emerge che i parametri sono tutti significativi ed i segni concordano con le prescrizioni della teoria economica.

Tabella A5.1
Coefficienti stimati nell'equazione di breve periodo

Variabili	Coefficienti	T di Student
Intercetta	-0.068	-3.06
CE – ciclo economico	0.765	4.78
PFE – pressione fiscale effettiva	1.131	7.87
CS - condoni	1.971	5.08
ACC – azione di contrasto	-0.719	-2.13
SS – studi di settore	-0.158	-2.47
Dummy	-0.032	-4.57
Componente ECM	-0.335	-3.05

La stima econometrica costituisce un esercizio preliminare migliorabile, sia in riferimento alla specificazione dell'equazione del modello esplicativo, sia alla quantificazione delle variabili.

$$\frac{BIND_t}{BIT_t} = \beta_0 + \beta_2 PFE_t + \beta_3 ACC_t + u_t$$

Il residuo stimato nel lungo periodo è stato inserito nell'equazione di breve periodo. Tale equazione considera tutte le variabili elencate precedentemente come di seguito:

$$d \frac{BIND}{BIT} = \beta'_0 + \beta'_1 dCE + \beta'_2 dPFE + \beta'_3 dCS + \beta'_4 dD + \beta'_5 dACC + \beta'_6 dSS + \beta_7 u_{t-1} + \epsilon'_t$$

dove con d si indica che la variabile è considerata alla differenza.

Al fine di scongiurare l'esistenza di nessi di causalità "spuri" è stata condotta un'analisi di cointegrazione sulle variabili ai punti a) – d) e i-ii. L'esito di tale analisi dimostra come esista una relazione di cointegrazione tra la propensione al *gap*, da una parte, e la pressione fiscale effettiva e l'azione di contrasto dall'altra. Tale relazione può essere considerata una relazione stabile nel lungo periodo, ed è stimata tramite una regressione sui livelli che lega la propensione al *gap* con la pressione fiscale effettiva e l'azione di contrasto. Da questa stima si traggono i residui, tale variabile è denominata ECM, dall'inglese *error correction model*, e tende a zero nel lungo periodo. Per analizzare le determinanti dell'evasione è necessario stimare una relazione di breve periodo; a tale scopo si opera una regressione con tutte le variabili considerate espresse in differenze prime e con l'aggiunta del fattore ECM. La stima del coefficiente di tale variabile nella relazione di breve periodo deve necessariamente essere minore di zero (effetto correzione) altrimenti il sistema non tende a tornare all'equilibrio di lungo periodo, ovvero tale componente può essere interpretata come un termine di disequilibrio relativo all'anno precedente non spiegato dalle variabili in regressione di lungo periodo.

