

Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi

2003 / 1

Le basi imponibili IVA
Un'analisi del periodo 1982-2001

a cura di

Roberto Convevole e Stefano Pisani

2003/1

Le basi imponibili IVA
Un'analisi del periodo 1982-2001

*Roberto Convevole e Stefano Pisani**

Aprile 2003

* Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate

I documenti di lavoro non riflettono necessariamente l'opinione ufficiale dell'Agenzia delle Entrate ed impegnano unicamente gli autori.

Possono essere liberamente utilizzati e riprodotti per finalità di uso personale, studio, ricerca o comunque non commerciali a condizione che sia citata la fonte attraverso la seguente dicitura, impressa in caratteri ben visibili:

<http://www1.agenziaentrate.it/ufficiostudi/>.

Informazioni e chiarimenti: ae.ufficiostudi@agenziaentrate.it

AVVERTENZA

Significato e limiti delle analisi sull'adempimento spontaneo

L'Agenzia delle Entrate ha costruito due indicatori macroeconomici di adempimento spontaneo (*compliance*) basati sulle imposte reali Iva ed Irap.

Il presupposto logico su cui si basano gli indicatori consiste nel disporre di stime esaurienti del Prodotto Interno Lordo (PIL) della contabilità nazionale. Tali stime sono state introdotte nel 1987 dall'ISTAT che pubblicò una revisione di contabilità nazionale basata su un utilizzo innovativo delle informazioni rilevate con i censimenti generali del 1981. La metodologia adottata venti anni fa dall'ISTAT è stata poi trasfusa negli schemi ONU 1993 e SEC 95 ed è dunque stata accolta ufficialmente in sede di Unione Europea. In sostanza da oltre 20 anni l'ISTAT effettua quella che in gergo statistico si chiama stima esauriente del PIL (*exhaustiveness*), vale a dire una stima che comprende al suo interno anche l'economia non osservata (e non osservabile) tramite le indagini statistiche, purché derivante da attività economiche finalizzate alla creazione, trasformazione o distribuzione della ricchezza.

Nel 2001, per la prima volta, l'ISTAT ha reso disponibile la quantificazione della cosiddetta economia sommersa contenuta nelle stime del PIL. Sono pertanto cinque anni che è possibile quantificare per macrosettori di attività economica il valore aggiunto "sommerso" compreso nelle stime ufficiali: queste sono le cifre ufficiali della Repubblica italiana per le attività economiche legali che gli operatori economici nascondono al fine di sottrarsi agli obblighi tributari e contributivi.

L'esercizio che è stato condotto dall'Agenzia delle Entrate è dunque partito dalla cornice generale del PIL ed ha confrontato i flussi di contabilità nazionale con i corrispondenti flussi desunti dalla dichiarazioni fiscali in suo possesso. Questa operazione necessita, ovviamente, di un approfondito lavoro metodologico consistente nel rendere comparabili le informazioni desunte da banche dati diverse: quelle amministrative (dichiarazioni) e quelle statistiche della contabilità nazionale.

Il contenuto informativo aggiuntivo che deriva dall'esercizio svolto consiste nell'aver finalizzato l'analisi delle attività tipiche delle amministrazioni fiscali, passando da un onnicomprensivo concetto di "sommerso" ad uno specifico concetto relativo alla base evasa dei tributi Iva ed Irap: dal primo si ricavano informazioni di lungo periodo per il totale nazionale, mentre il secondo consente confronti mirati a livello territoriale e settoriale.

Per concludere, gli indicatori di *compliance* dell'Agenzia delle Entrate nulla aggiungono a quanto già si sa da alcuni anni sulla dimensione del sommerso compulsando le statistiche dell'ISTAT. Sicuramente consentono di cogliere le tendenze di lungo periodo dei fenomeni evasivi e la loro articolazione territoriale in termini di intensità e dislocazione. I lavori vanno pertanto letti in parallelo sfruttando il potenziale informativo che li caratterizza.

Le analisi più recenti sono ferme al 2002 (le statistiche sulle dichiarazioni fiscali per il 2003 sono state rese disponibili solo di recente) e per l'aggiornamento al 2003 sarà necessario disporre di alcune informazioni aggiuntive particolari da fonte ISTAT dal momento che a fine 2005 è entrato in vigore un nuovo schema di contabilità nazionale, adottato in sede europea, che ha cambiato l'allocazione di alcuni flussi.

Le basi imponibili IVA: un'analisi del periodo 1982-2001

L'IVA è il tributo che meglio si presta per un'analisi dell'evoluzione dell'adempimento spontaneo nel sistema fiscale. La ricostruzione delle sue basi imponibili dichiarate e non dichiarate, e dei rispettivi gettiti, consente anche di stimare il ruolo delle determinanti dell'evasione: pressione fiscale *reale*, ciclo economico, quota dei profitti sul PIL, accertamenti notificati dagli uffici. La positiva evoluzione riscontrata negli ultimi anni conferma l'ipotesi che un'efficace politica di rientro dall'evasione si debba fondare sulla riduzione della pressione legale e sul miglioramento dell'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Les bases imposables à la TVA: une analyse de la période 1982-2001

La TVA est l'impôt qui se prête le mieux à une analyse de l'évolution de l'adhésion spontanée aux obligations fiscales. La reconstruction des bases imposables à la TVA, déclarées et non déclarées, ainsi que des recettes correspondantes permet également d'évaluer le rôle des facteurs déterminants de la fraude: pression fiscale *réelle*, cycle économique, quote-part des profits bruts par rapport au PIB, redressements notifiés par l'administration fiscale. L'évolution positive enregistrée ces dernières années confirme l'hypothèse qu'une politique efficace de récupération des insuffisances d'assiette doit se fonder sur la réduction de la pression fiscale légale ainsi que sur l'amélioration de l'activité de contrôle de l'administration fiscale.

The VAT taxable amount: an analysis of the period 1982-2001

VAT constitutes the tax which is best suitable for an analysis of spontaneous adhesion to the tax obligations. The rebuilding of the VAT taxable amounts, declared and undeclared, as well as the corresponding income also makes it possible to evaluate the role of the underlying factors to tax evasion: *real* tax burden, economic cycle, share of gross operating surplus in GDP, inspections of the tax authorities. The positive development recorded in recent years confirms the hypothesis that an effective policy of recovery of the evaded taxable amounts has to be based on the reduction of the legal tax burden as well as on the improvement of the activity of control of the tax authorities.

Die Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer: eine Analyse der Periode 1982-2001

Die Mehrwertsteuer gibt die Möglichkeit eine Analyse des spontanen Beitritts zu den fiskalischen Verpflichtungen besser zu machen. Der Wiederaufbau der erklärten und nicht erklärten Besteuerungsgrundlage, sowie der entsprechenden Einnahmen erlaubt ebenfalls, die Rolle der zugrunde liegenden Faktoren auf die Steuerhinterziehung abzuschätzen: *wirklicher* steuerliche Druck, wirtschaftlicher Zyklus, Quote des Gewinnes, Überprüfungen durch die Steuerverwaltung. Die diese letzten Jahre registrierte positive Entwicklung bestätigt die Hypothese, daß eine wirksame Politik der Wiedergewinnung der geflüchteten Besteuerungsgrundlage sich auf der Reduzierung der legale steuerlicher Druck sowie auf der Verbesserung der Aktivität der Kontrolle der Steuerverwaltung basieren muß.

Las bases imponibles al IVA: un análisis del período 1982-2001

El IVA constituye el impuesto que se presta mejor a un análisis de la adhesión espontánea a las obligaciones fiscales. La reconstrucción de las bases imponibles IVA, declaradas y no declarada, así como de los ingresos correspondientes permite también evaluar el papel de los factores subyacentes a la fuga: presión fiscal *real*, ciclo económico, cuota de la renta, inspecciones de la administración fiscal. La evolución positiva registrada estos últimos años confirma la hipótesis que una política eficaz de recuperación de las bases evadidas debe basarse en la reducción de la presión fiscal legal así como sobre la mejora de la actividad de control de la administración fiscal.

Nota Bene: *The "legal" tax burden is that arising from the existing rates in the system; by "real" tax burden the study aims at the whole of the income of the public services (tax and parafiscal) in relation to the GDP, decreased of the undeclared VAT taxable amount. Consequently, what is called normally "tax pressure" (for example 43% of the GNP) is regarded here as the "apparent tax burden". The real one is much higher.*

INDICE

1. Introduzione.....	6
2. Lo schema di riferimento macroeconomico	8
3. La definizione di IVA di competenza.....	12
4. La stima delle basi IVA	15
4.1 Linee generali per il calcolo della base imponibile in assenza di evasione.....	15
4.2. Il calcolo delle basi con aliquote differenziate	19
5. Analisi della dinamica degli anni '80 e '90.....	23
5.1 Le basi imponibili e la pressione fiscale.....	23
5.2 Il confronto con altre stime dell'evasione	28
6. Le determinanti dell'evasione	32
7. Conclusioni.....	35
Appendice 1. Calcolo della base imponibile in assenza di evasione dal 1992 al 2001 ..	41
Appendice 2. Un modello statistico per comprendere le determinanti dell'evasione	49
Appendice 3. Sanatorie e condoni fiscali	54
Glossario.....	63
Riferimenti bibliografici.....	66

1. Introduzione

Questo studio si inserisce nel filone di ricerca sull'ampiezza delle basi imponibili sottratte alla tassazione, intrapreso dall'Amministrazione finanziaria nella seconda metà degli anni '90: in particolare si riallaccia a SECIT (1996)¹, che ricostruiva la base IVA partendo dalle transazioni registrate dalla contabilità nazionale².

Il lavoro rappresenta un contributo originale per tre motivi: misura in modo più preciso l'IVA effettiva di competenza, considerando l'impatto esercitato dallo stock di crediti dei dichiaranti; copre un ampio intervallo temporale utilizzando le nuove serie di contabilità nazionale (SEC 95)³; presenta un modello interpretativo sulle determinanti dell'evasione.

La corretta misurazione dell'IVA competenza consente ulteriori passi dal momento che si possono stimare, nella cornice dei flussi di contabilità nazionale, altre grandezze cruciali: l'IVA evasa dai contribuenti, le basi imponibili dichiarate e non dichiarate e quindi la base imponibile totale del sistema economico.

Dalla cornice delineata, si deriva un indicatore macroeconomico dell'*adesione spontanea* dei contribuenti al sistema fiscale (tax compliance), rappresentato dal rapporto tra la base imponibile non dichiarata e la base imponibile totale. Al crescere dell'indicatore peggiora l'adempimento spontaneo; la sua riduzione corrisponde a un miglioramento della dell'adempimento spontaneo.

Il poter disporre di tale indicatore consente di colmare una lacuna conoscitiva importante a tredici anni di distanza dal primo intervento normativo che preconizzava la "*riduzione del carico tributario relativo alle imposte sui redditi*" utilizzando la "*eccedenza netta delle entrate*" attribuibile al recupero di evasione fiscale⁴. In anni più

¹ Si veda: SECIT (1996), SECIT (1997), SOGEI (1999), Berthier e altri (2001), Liberati e altri (2002). Tutti questi lavori si sono basati sul confronto tra dati desunti dalle dichiarazioni fiscali e dati di contabilità nazionale. Lo studio SECIT (1996), pubblicato sulla rivista *Tributi* e sul *Notiziario fiscale*, era scaturito da due direttive che nell'autunno del 1994 il Ministro delle Finanze aveva emanato al fine di valutare gli effetti del regime transitorio IVA entrato in vigore il 1° gennaio 1993. Ciò che è utile ricordare per il discorso che si sta facendo è che, alla base delle direttive del Ministro, vi era la seguente riflessione: "Va tenuto conto, in particolare, che vi è il fondato sospetto di una diffusa e rilevante evasione del tributo: il fenomeno visto nella sua completa dimensione, supera certamente il limite delle *grandi proporzioni* che giustifica lo straordinario, diretto, intervento di verifica e di controllo sui contribuenti".

² Il metodo utilizzato si riallacciava al calcolo annuale delle *Risorse proprie-IVA*, esistente sin dal 1978, e che rappresenta uno dei parametri utilizzati per determinare il contributo finanziario italiano al bilancio comunitario.

³ Si veda Eurostat (1996).

⁴ I brani sono tratti dal testo dell'art. 7, comma 4, del Decreto Legge 27 aprile 1990, n. 90.

recenti, la necessità di poter disporre di quantificazioni del gettito attribuibile al contrasto all'evasione fiscale è stata ribadita dal Parlamento e dal Governo che hanno emanato altre due norme, anch'esse ispirate al principio di finanziare la riduzione del carico tributario con i maggiori introiti da recupero di materia imponibile⁵. Tuttavia, sia per la norma del 1990 che per quella del 1999 l'Amministrazione finanziaria non è mai passata alla fase applicativa di *certificazione ex post* dei recuperi di evasione⁶. In un simile contesto, si deve ad un organo di controllo la prima riflessione sistematica ed ufficiale⁷.

Com'è noto, il tributo che meglio si presta all'analisi dell'adempimento spontaneo è proprio l'IVA per la centralità che essa ha nella prassi quotidiana dei contribuenti: chi decide di evadere in tutto o in parte le imposte dirette o i contributi sociali si organizza contabilmente partendo proprio dalla sua gestione. L'evasione IVA costituisce, dunque, il principio *logico e fattuale* di tutte le grandi evasioni. In quest'ottica si può affermare che la base imponibile occultata ai fini IVA costituisca una *proxy* dell'evasione totale.

Lo studio è così strutturato. In una prima parte (paragrafi da 2 a 4) è stata messa a punto un'articolata metodologia originale che consente di ricostruire, in maniera coerente con i flussi della contabilità nazionale dell'ISTAT, le grandezze cruciali per l'analisi:

- la base imponibile dichiarata al fisco (BID) e l'IVA effettiva di competenza (IVAEC);
- la base imponibile non dichiarata (BIND), cioè le transazioni realizzate frodando il fisco, e l'imposta evasa (IVAEV);
- la base imponibile totale (BIT), ottenuta come somma di BID e BIND, e il corrispondente gettito teorico totale (IVAT).

⁵ Si tratta dell'art. 1 della L. 133-1999 e dell'art. 1 della L. 338-2000.

⁶ A tal fine, nel 1991 era stato costituito un osservatorio delle entrate, il cui decreto costitutivo, emanato congiuntamente dal Ministro delle Finanze, dal Ministro del Tesoro e dal Ministro del Bilancio e della Programmazione economica, prevedeva esplicitamente di "confrontare l'andamento delle entrate con i dati di contabilità nazionale, anche al fine di valutare l'effetto delle manovre di recupero di evasione".

⁷ Si veda Corte dei Conti (2002). Come si spiega nel paragrafo delle *Considerazioni generali e di sintesi* l'input per l'indagine era rappresentato dagli sgravi fiscali per oltre 13.000 miliardi di lire (corrispondenti a 6.714 milioni di euro) disposti con DL 30 settembre 2000, n. 268, "la cui copertura finanziaria veniva assicurata con le maggiori entrate, da considerare a consuntivo, derivanti dall'accresciuta adesione spontanea all'adempimento degli obblighi tributari". Da un punto di vista metodologico, la Corte dei Conti ricorda "la persistente sottovalutazione da parte dei Vertici politici ed amministrativi dell'importanza di monitorare concretamente ed a consuntivo, e non solo astrattamente ex ante, l'impatto delle manovre e dei provvedimenti di entrata". L'analisi è stata circoscritta alle imposte autoliquidate ed all'IVA.

In una seconda parte (paragrafi 5 e 6) la dinamica delle basi imponibili nel ventennio 1982-2001 è analizzata in relazione alle principali determinanti dell'evasione: il livello della pressione tributaria, il numero di accertamenti notificati, il ciclo economico, la quota dei profitti lordi sul PIL. La complessità della materia in esame ha suggerito, per rendere più scorrevole il testo, di riportare in appendice alcuni approfondimenti la cui lettura agevola la comprensione dello studio.

2. Lo schema di riferimento macroeconomico

Per ottenere la stima della base imponibile totale ai fini IVA (BIT) è indispensabile partire dai flussi di contabilità nazionale (CN) che, seguendo una metodologia consolidata in ambito europeo, sono “esaurienti”, cioè comprendono sia l'economia “osservata” che quella “non osservata”, rilevando la totalità delle transazioni avvenute nel sistema economico⁸.

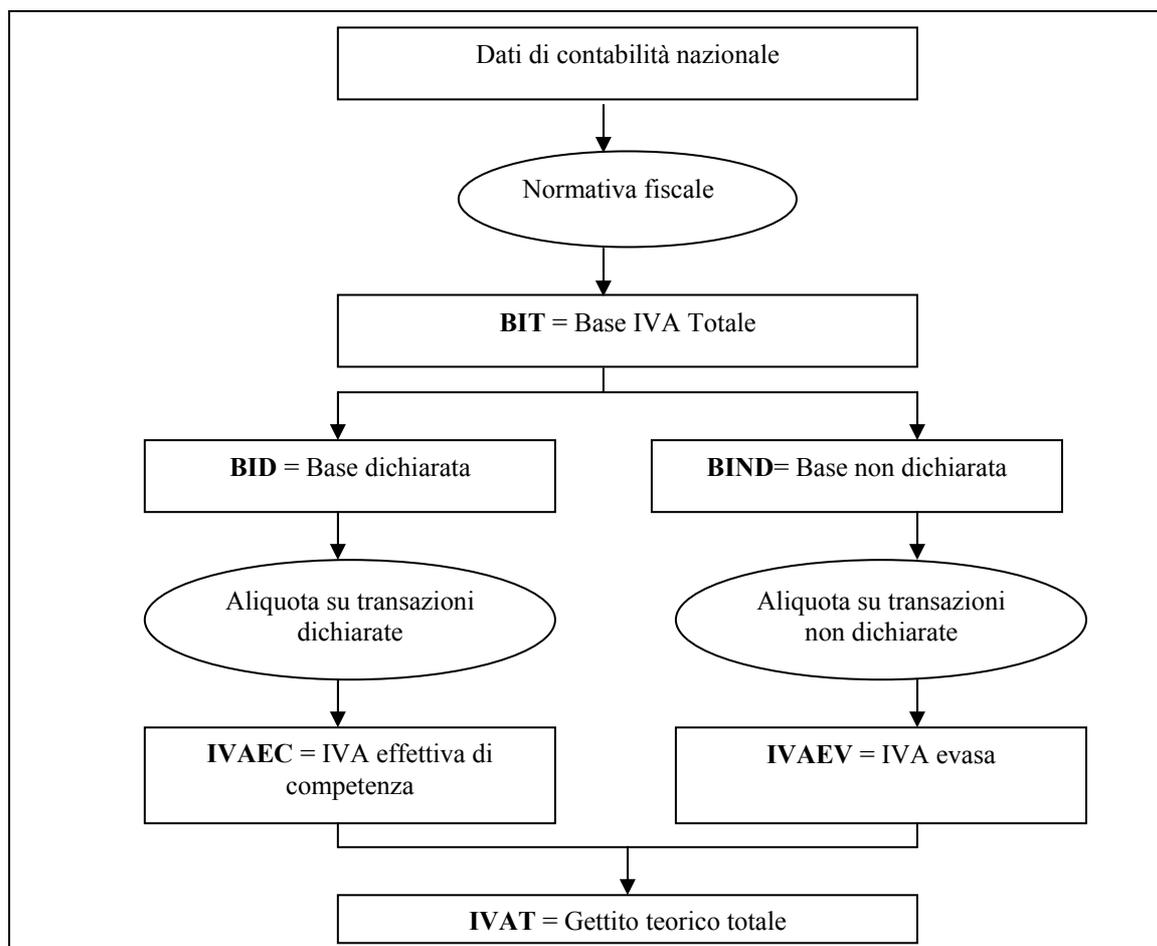
Concettualmente la BIT di CN rappresenta la somma tra la base sottostante le transazioni commerciali sulle quali si assolve l'imposta (cioè la base imponibile dichiarata BID) e la base rappresentata dalle transazioni commerciali che si realizzano frodando il fisco (la BIND). Quest'ultima comprende sia le transazioni che avvengono in nero e dunque non sono dichiarate, sia le contabilizzazioni delle transazioni inesistenti ovvero dei costi indeducibili⁹.

I passi logici necessari per determinare le basi imponibili ed i relativi gettiti d'imposta sono illustrati nel seguente prospetto.

⁸ Per una definizione analitica di economia *osservata* e di quella *non osservata* si veda Zuliani (1996) e ISTAT (2001, pp. 100-101). È opportuno ricordare che l'Italia ha svolto un ruolo pionieristico nella stima dell'economia irregolare (cfr. ISTAT (1990) e ISTAT (1993)). La metodologia italiana è stata successivamente recepita in campo internazionale (cfr. UN et alia (1993) ed EUROSTAT (1996)). In ambito europeo, la Decisione n. 94/168/CE, EURATOM, della Commissione del 22/2/1994 (Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee, L 77 del 19/3/1994), impone che tutti i paesi membri procedano a stime esaurienti del loro prodotto interno lordo, includendo l'economia sommersa. Recentemente, OCSE (2002) ha messo a punto un manuale per misurare l'economia non osservata, secondo diversi approcci.

⁹ Le cosiddette “fatture false” sono delle fatture formalmente ineccepibili a fronte delle quali vi sono delle operazioni inesistenti, cioè mai avvenute. Al contrario i costi indeducibili rappresentano la documentazione di transazioni lecite ma che non possono essere portate in deduzione dai soggetti IVA perché ciò non è previsto dalla norma.

Passi logici necessari per determinare le basi imponibili e i relativi gettiti d'imposta



Il sistema della contabilità nazionale è costruito su un'identità fondamentale che sancisce l'uguaglianza tra il flusso di beni e servizi a disposizione di una nazione e il suo corrispondente utilizzo. In termini formali ciò si esprime tramite l'identità [1], dove sul lato sinistro del segno di uguaglianza sono indicate le *risorse* (cioè l'offerta di beni e servizi) e su quello destro gli *impieghi* (cioè la domanda):

$$IIN + PIL + IMP \equiv CIN + CFI + INV + ESP \quad [1]$$

dove:

- IIN = impieghi intermedi (beni e servizi venduti da imprese ad altre imprese);
- PIL = prodotto interno lordo (corrispondente al valore aggiunto creato dall'economia);
- IMP = importazioni di beni e servizi;
- CIN = costi intermedi (beni e servizi acquistati dalle imprese presso altre imprese);
- CFI = consumi finali interni (spesa delle famiglie sul territorio economico, delle Amministrazioni Pubbliche e delle Istituzioni senza scopo di lucro);
- INV = investimenti fissi lordi (investimenti netti + ammortamenti + variazione delle scorte e oggetti di valore);
- ESP = esportazioni di beni e servizi.

A sinistra del segno di uguaglianza compare la voce IIN che rappresenta l'insieme di beni e servizi venduti da imprese residenti sul territorio nazionale ad altre imprese residenti per essere reimpiegate all'interno dei processi produttivi. Sul lato destro è riportata la voce CIN che rappresenta la somma spesa dalle imprese per acquistare IIN. Per il totale dell'economia si verifica $IIN \equiv CIN$ e, quindi, le due grandezze si elidono dando luogo all'identità:

$$PIL + IMP \equiv CFI + INV + ESP \quad [2]$$

La [2] è l'identità semplificata tra risorse e impieghi e rappresenta la relazione più frequentemente usata per le analisi economiche. Di conseguenza, anche gli studi sui dati fiscali spesso scontano ipotesi semplificatrici. La base evasa IVA, ad esempio, viene usualmente rapportata al PIL¹⁰ o ai consumi delle famiglie, ignorando la grandezza relativa agli impieghi intermedi.

In realtà, il calcolo della BIT necessita che siano individuate sei macro categorie di flussi rilevanti ai fini dell'IVA, elencate nella tabella 2.1. Nella tabella è indicata la corrispondenza *logica* tra le sei categorie e gli aggregati di contabilità nazionale; dal confronto si ricava che la BIT è caratterizzata prevalentemente dalla domanda interna (consumi finali + investimenti fissi lordi¹¹), integrata da acquisti di beni e servizi che le imprese reimpiegano nei cicli produttivi (costi intermedi).

Se si assume l'ammontare dei costi intermedi come *proxy* di una certa tecnologia utilizzata (ovvero di una data specializzazione merceologica), poiché al variare della tecnologia (o della specializzazione) cambia il ricorso all'acquisto di beni e servizi da parte delle imprese, e dato che la [1] e la [2], a parità di altre condizioni, possono risultare soddisfatte con differenti valori di CIN e IIN, allora si può affermare che la stessa identità tra risorse e impieghi può risultare compatibile con differenti tecnologie o specializzazioni merceologiche. Ma lo stesso non si può dire per la BIT, dal momento che una quota non trascurabile del gettito IVA proviene dai costi intermedi¹².

¹⁰ A proposito si veda SOGEI (1999).

¹¹ Gli investimenti considerati nella BIT comprendono anche delle voci, legate alla compravendita di beni immobili, che non sono incluse negli investimenti in costruzioni di CN, casella grigia della tabella 1. Una simile difformità non dovrebbe creare problemi eccessivi poiché, in generale, esiste una forte correlazione tra le voci escluse e quelle incluse.

¹² E' questa una conclusione molto rilevante soprattutto per studiare le componenti della *base imponibile non dichiarata* (BIND) (cfr. l'appendice 1). Infatti, poiché l'IVA è un'imposta che si applica a tutte le fasi del processo di produzione e di distribuzione di una merce o di un servizio, ma grava agli occhi del

Tabella 2.1 – Raccordo tra le categorie delle operazioni rilevanti ai fini del calcolo della base imponibile e gli aggregati di contabilità nazionale.

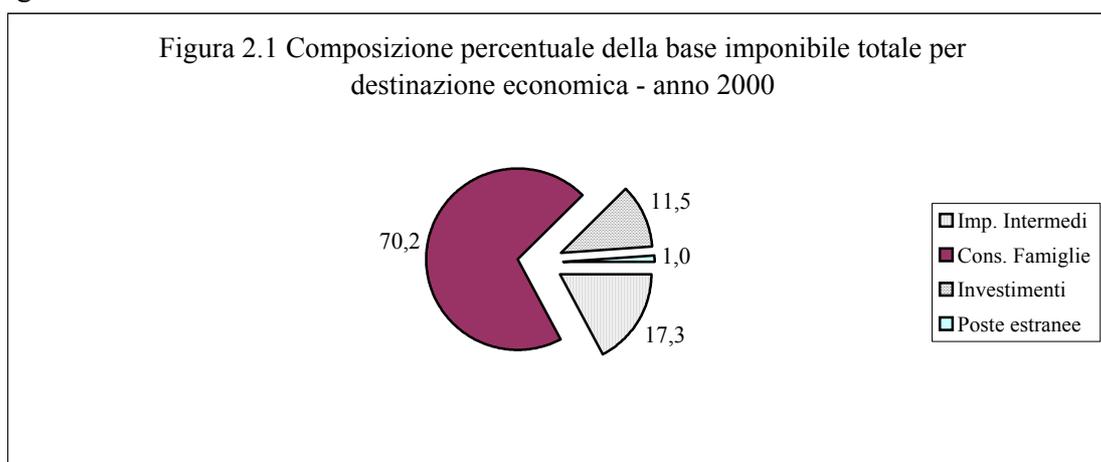
Categorie delle operazioni	Aggregati di contabilità nazionale	
Consumi finali delle famiglie	<ul style="list-style-type: none"> Spesa delle famiglie sul territorio economico nazionale 	SPESA DELLE FAMIGLIE SUL TERRITORIO ECONOMICO
Acquisti correnti delle Amministrazioni Pubbliche	<ul style="list-style-type: none"> Costi intermedi delle Amministrazioni Pubbliche 	CONSUMI INTERMEDI
Consumi intermedi delle Amministrazioni Private	<ul style="list-style-type: none"> Costi intermedi delle Istituzioni Sociali Private non Market 	
Acquisti delle imprese con IVA non detraibile	<ul style="list-style-type: none"> Costi Intermedi delle Imprese Market con IVA gravante (Trasporti, banche, assicurazioni, sanità); Costi intermedi degli Ospedali Pubblici; 	
	<ul style="list-style-type: none"> Investimenti in autovetture nuove; Acquisti beni di lusso 	INVESTIMENTI FISSI LORDI
	<ul style="list-style-type: none"> Acquisto di autovetture usate; 	
Formazione lorda del capitale nelle Amministrazioni Pubbliche	<ul style="list-style-type: none"> Investimenti e acquisti netti di altre attività non finanziarie 	INVESTIMENTI FISSI LORDI
Formazione lorda del capitale negli altri settori con IVA non detraibile	<ul style="list-style-type: none"> Investimenti in nuovi fabbricati residenziali; Investimenti in manutenzione straordinaria; Altre poste estranee alla CN (come ad es. l'acquisto di terreni) 	

Dalle due identità precedenti si ricava che, a livello macroeconomico, il riferimento più corretto per la BIT è rappresentato dalla somma IIN + CFI + INV, tenendo ovviamente conto della normativa che regola il tributo (beni e servizi esenti, ecc.).

La [1] e la [2] consentono, inoltre, di mettere in luce il ruolo svolto dall'interscambio con l'estero. Infatti, le tre grandezze, IIN, CFI e INV, includono la quota di beni e servizi importati, poiché gravati dall'IVA, ed escludono le esportazioni, che si configurano come operazioni esenti. Quindi, la BIT risente anche del saldo della bilancia commerciale, nel senso che l'incremento delle importazioni accresce il gettito IVA, mentre l'aumento delle esportazioni lo fa decrescere.

singolo titolare di partita IVA soltanto sul *valore aggiunto fiscale* di ciascuna fase, si può concludere che essa sia un'imposta sul consumo finale che "esenta" i beni intermedi utilizzati dai titolari di partita IVA. Sennonché, a livello aggregato macroeconomico, comprendente *tutti i titolari* di partita IVA, anche i produttori di consumi intermedi (secondo la definizione della CN) saranno incisi dall'imposta in base al loro *valore aggiunto fiscale*. Da qui discende l'importanza cruciale della relazione [1], che espressamente indica la posta IIN (beni e servizi venduti da imprese ad *altre* imprese), per studiare la dinamica delle componenti della base imponibile totale e del gettito IVA corrispondente.

Le considerazioni svolte vanno integrate con il riscontro quantitativo riportato in figura 2.1.



Il grafico mette in evidenza come i consumi finali delle famiglie rappresentano la parte largamente preponderante della BIT, con una quota pari al 70,2% nel 2000, al secondo posto troviamo i costi intermedi che contribuiscono alla BIT con il 17,3%, quindi, gli investimenti fissi con l'11,5% e, infine una quota residuale del 1,0% data dalle poste estranee al conto risorse e impieghi.

3. La definizione di IVA di competenza

Si deve ora quantificare il gettito IVA che lo Stato incassa dall'adempimento spontaneo dei contribuenti, escludendo dal campo di osservazione le entrate da ruoli che derivano dall'attività di accertamento degli uffici finanziari.

L'IVA assolta dai contribuenti, si definisce come *IVA effettiva di competenza* (IVAEC) poiché è relativa alle transazioni che si sono realizzate nell'anno e si differenzia dai versamenti effettuati dai titolari delle partite IVA che sono dati di cassa.

Il modo più corretto per costruire l'IVA effettiva di competenza consiste nel partire dal gettito al lordo dei rimborsi nelle sue tre componenti: IVA interna, IVA sulle importazioni, IVA del Monopolio (cfr. le prime tre colonne della tabella 3.1)¹³.

¹³ I dati del gettito IVA sono pubblicati nel bollettino mensile *Entrate tributarie Erariali*, edito dal Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Con riferimento al 1993 si noti l'effetto contabile indotto dall'abolizione delle dogane all'interno dell'Unione Europea. In quell'anno e nei successivi, infatti, si riduce drasticamente il gettito imputato alle importazioni e aumenta quello interno, e questo perché l'ammontare IVA derivante dagli scambi intracomunitari è contabilizzato come interno e non più come importazioni.

**Tabella 3.1. La formazione dell'IVA effettiva di competenza
(milioni di euro)**

Anni	(1) Interno	(2) Importazioni	(3) Monopolio	(4) IVA lorda (1+2+3)	(5) Rimborsi richiesti	(6) IVA effettiva di competenza Giuridica	(7) Slittamento competenza giuridica - economica	(8) IVA di competenza. economica	(9) Stock di crediti da portare in detrazione l'anno successivo	(10) Variazione nello stock di crediti	11=(8-10) IVA di competenza corretta per la variazione dello stock di crediti
1982								13.460	3.684	200	13.260
1983								16.425	4.226	542	15.882
1984								19.568	5.274	1.047	18.521
1985								21.161	5.474	200	20.960
1986								22.665	5.657	183	22.482
1987								26.409	6.566	909	25.500
1988								30.494	7.673	1.107	29.387
1989								34.388	9.852	2.179	32.209
1990	29.515	14.656	932	45.104	6.952	38.152	94	38.246	11.783	1.931	36.315
1991	33.958	13.543	998	48.498	6.669	41.829	-1.251	40.579	13.368	1.586	38.993
1992	34.416	15.799	1.077	51.293	6.921	44.372	15	44.388	13.889	520	43.868
1993	43.602	6.192	1.262	51.056	6.197	44.859	-73	44.786	14.650	762	44.024
1994	46.691	6.739	1.369	54.798	6.559	48.239	-151	48.088	15.220	570	47.519
1995	50.715	7.452	1.483	59.649	7.308	52.341	49	52.390	16.204	984	51.406
1996	53.889	7.072	1.568	62.530	8.108	54.421	-593	53.828	18.117	1.913	51.915
1997	55.863	7.981	1.656	65.500	7.140	58.360	123	58.483	19.802	1.685	56.798
1998	62.376	7.991	1.837	72.203	7.266	64.938	1.402	66.339	21.866	2.064	64.276
1999	68.138	8.439	1.977	78.554	11.531	67.023	983	68.006	20.656	-1.210	69.216
2000	74.312	13.000	2.064	89.376	13.303	76.074	408	76.482	20.347	-309	76.790
2001	78.538	11.737	2.178	92.453	15.347	77.106	169	77.275	20.043	-304	77.579

Fonte dei dati: col. 1-3 Osservatorio delle entrate; col. 5 Direzione centrale rapporti con enti esterni (riscossione); col. 7 Contabilità nazionale ISTAT. Per gli anni 1982-89 non si dispone della col. 5 e della col. 7, pertanto, si è fatto ricorso alla dinamica osservata in SECIT (1996) per l'IVA di competenza economica applicata al livello dell'IVA del 1990 di col. 8.

Per conoscere il gettito effettivo incassato dallo Stato dobbiamo sottrarre dall'ammontare precedente i rimborsi richiesti dai contribuenti e da essi indicati nelle rispettive dichiarazioni IVA. Si è così in grado di determinare l'IVA di competenza. Manca però un passaggio. Si è detto, infatti, che i versamenti IVA, effettuati alle scadenze previste dalla legge, sono per definizione dati di cassa. Pertanto la competenza che si determina in un primo momento sarà una *competenza giuridica* (colonna 6). Per la nostra analisi e per l'analisi economica in generale è invece rilevante la *competenza economica*. Per ottenere quest'ultima è necessario operare un'ulteriore correzione sull'IVA di competenza giuridica, realizzata dall'ISTAT in ottemperanza al nuovo sistema dei conti nazionali SEC95¹⁴ (colonne 7 e 8).

Nelle ultime tre colonne tabella 3.1. si arriva al completamento del percorso logico per determinare IVAEC. Infatti, il risultato raggiunto nella colonna 8 deve essere integrato dalle variazioni intercorse nello stock di crediti tra un anno e l'altro per l'universo dei contribuenti (colonna 9), desumendo i dati necessari dalle dichiarazioni annuali IVA.

Solo prendendo in considerazione la variazione nello stock di crediti (colonna 10) è possibile completare il passaggio che consente di approdare all'IVA effettiva di competenza al netto di quella parte dell'IVA assolta dal contribuente, ma che in realtà non era dovuta. La colonna 11 rappresenta l'IVAEC del sistema economico.

Come si vede dalla tabella, la base informativa disponibile risulta più ridotta per gli anni '80. La carenza maggiore riguarda la disponibilità di informazioni relative ai rimborsi richiesti e allo slittamento competenza giuridica-economica. Per ottenere la stima del decennio si è fatto ricorso alla dinamica dell'IVA di contabilità nazionale riportata in Carobene (2000). Applicando tale dinamica al livello dell'IVA di competenza economica del 1990 è stato possibile retropolare l'IVA di competenza economica al 1982 (colonna 8).

¹⁴ Per ulteriori dettagli metodologici si rimanda a ISTAT (2001b).

4. La stima delle basi IVA

4.1 Linee generali per il calcolo della base imponibile in assenza di evasione¹⁵

Il calcolo della base imponibile totale BIT si realizza, per approssimazioni successive, in due fasi:

1. si calcola dapprima la *base imponibile in assenza di evasione* (BIAE) e il conseguente gettito, utilizzando i dati di fonte statistica e le aliquote stabilite per legge;
2. si integrano i risultati del punto precedente con i dati del gettito IVA realmente incassato dallo Stato, ottenendo la BIT.

La BIAE è un'astrazione necessaria per calcolare correttamente *l'aliquota media ponderata* (AMP) del sistema economico che, a sua volta, costituisce un elemento fondamentale nel calcolo della BIT. Purtroppo non è possibile calcolare direttamente la BIT dal momento che non si dispone dei dati delle dichiarazioni IVA distinte per destinazione economica (tabella 2.1. del paragrafo 2.), che sono fondamentali per una corretta associazione della normativa fiscale alla realtà della contabilità nazionale¹⁶.

¹⁵ Il calcolo della base imponibile in assenza di evasione ricalca la metodologia seguita dall'Amministrazione finanziaria per determinare *La base di calcolo delle risorse proprie IVA*. Tale metodologia consente, a sua volta, di determinare l'importo dell'IVA da versare alla U.E. Nello stesso tempo la nostra metodologia si discosta da quella delle *Risorse proprie*, e conseguentemente perviene a risultati differenti, per le seguenti motivazioni:

- la procedura seguita dalle *Risorse proprie* è finalizzata unicamente alla determinazione dell'aliquota media ponderata, il presente lavoro assume come corretta tale metodologia ma dimostra che è necessario effettuare delle integrazioni metodologiche per calcolare l'ammontare della base imponibile IVA e, soprattutto, la quota di base imponibile non dichiarata;
- in virtù di accordi presi a livello internazionale, il calcolo *Risorse proprie* utilizza, come struttura di ponderazione delle aliquote legali, le informazioni statistiche relative a due anni precedenti; nel presente lavoro tale impostazione viene corretta applicando le aliquote ai dati dell'anno di riferimento;
- il calcolo delle *Risorse proprie* fornisce una fotografia relativa ad uno specifico anno e non si pone il problema della confrontabilità nel tempo dei risultati, problema derivante dal processo di revisione dei dati di base utilizzati (segnatamente quelli della contabilità nazionale). Tramite opportune procedure questo problema è stato risolto ottenendo delle serie storiche *omogenee* dal 1982 al 2000 coerenti con il quadro di riferimento della contabilità nazionale derivante dall'adozione del SEC95.

¹⁶ Un modo per approssimare la destinazione economica sarebbe quello di "introdurre nell'attuale modello di dichiarazione IVA un riquadro riassuntivo nel quale, coerentemente con la propria contabilità, l'operatore con abilitazione a vendere al consumatore debba distinguere l'ammontare delle proprie vendite tra quelle effettuate a *consumatori finali* e quelle effettuate a *titolari di partita IVA*. In tal modo ... sarebbe possibile avere, per ciascuna categoria economica due colonne: una relativa alle vendite effettuate ai consumatori finali, l'altra relativa alle vendite effettuate ai titolari di partita IVA. La sommatoria della colonna ... relativa alla vendita alle famiglie (consumi finali) dovrà tendenzialmente rapportarsi in valore ai consumi finali delle famiglie stimate dall'ISTAT", (SECIT; 1996).

Il calcolo della BIAE si fonda prevalentemente sulle informazioni tratte dalla CN e dall'indagine sui bilanci di famiglia (BF) elaborate dall'ISTAT. Su entrambe le basi dati, nel corso degli anni '90, sono intervenute notevoli innovazioni; tra tutte si ricordano, per la CN, l'introduzione del nuovo sistema dei Conti SEC95 (Eurostat 1996), per i BF, la profonda revisione dell'indagine campionaria. Entrambe le innovazioni hanno rappresentato un notevole miglioramento qualitativo per quanto riguarda l'informazione statistica a disposizione dell'utenza, ma hanno anche creato dei problemi per quel che concerne la confrontabilità in serie storica dei dati. Per ovviare a questi inconvenienti sono state seguite due differenti metodologie: la prima, condotta ad un maggior livello di dettaglio, per gli anni 1992-2001 e la seconda, più aggregata, per quelli precedenti.

4.1.1 La stima per gli anni 1992 - 2001¹⁷

A partire dal 1992, la base imponibile in assenza di evasione è stata calcolata al massimo livello possibile di dettaglio, cioè considerando la disaggregazione illustrata in Tabella 4.1. per un totale di 328 voci elementari.

Tabella 4.1 Livello di disaggregazione utilizzato nel calcolo della BIAE negli anni 1992 - 2001

Numero di voci	Categorie delle operazioni
257	consumi finali delle famiglie (spesa delle famiglie sul territorio economico);
28	acquisti correnti delle Amministrazioni Pubbliche;
1	costi intermedi delle Amministrazioni Private
9	Acquisti delle imprese con IVA non detraibile
28	formazione lorda del capitale nelle Amministrazioni Pubbliche;
5	formazione lorda del capitale negli altri settori con IVA non detraibile.

Un simile livello di dettaglio, soprattutto per i consumi finali delle famiglie, si rende necessario in virtù della complessità del sistema di esenzioni e di aliquote presenti in Italia.

Da un punto di vista generale, la procedura associa a ciascuna tipologia di prodotto la corrispondente aliquota legale e, contestualmente, individua anche le tipologie esentate dall'imposta. Nei casi in cui il livello di dettaglio delle aliquote è più

¹⁷ Per maggiori approfondimenti si veda l'appendice 1.

fine di quello assicurato dalle informazioni statistiche, queste ultime sono state ulteriormente disaggregate utilizzando i dati contenuti nelle dichiarazioni IVA.

Poiché le informazioni relative ai prodotti su cui grava l'IVA sono tratte dalla contabilità nazionale e, quindi, comprendono anche le transazioni realizzate frodando l'imposta può apparire controintuitivo che si pervenga alla stima di una base imponibile in assenza di evasione (BIAE). L'esempio teorico riportato in tabella 4.2 aiuta, però, a comprendere il funzionamento della procedura ed a fugare i dubbi.

Nella tabella si ipotizza il comportamento di un operatore economico che effettui solo due transazioni di una stessa tipologia di servizio alle famiglie, ciascuno con una base imponibile a fini IVA pari a 1.000 e con un'aliquota gravante del 20%. Si ipotizza, inoltre, che l'operatore fatturi solo la prima transazione, riportandola in dichiarazione e versando l'IVA incassata (pari a 200), mentre sulla seconda egli non applichi l'IVA e conseguentemente non la dichiari (frode con intesa con il consumatore finale che paga un importo inferiore al primo caso).

Tabella 4.2. Schema semplificato di calcolo della base imponibile in assenza di evasione

Esempio di comportamento di un operatore economico				
		Transazione 1	Transazione 2	Totale
A	Base imponibile	1.000	1.000	2.000
B	Aliquota IVA	0,20	0,20	0,20
C	IVA dichiarata (IVAVE)	200	0	200
D1	Totale dichiarato al fisco lordo IVA	1.200	0	1.200
D2	Totale comprensivo di evasione lordo IVA	1.200	1.000	2.200
Metodologia seguita nel calcolo partendo dalla contabilità nazionale				
E	Consumi delle famiglie (al lordo dell'IVA sulla transazione dichiarata) = D2			2.200
F	Aliquota media ponderata (AMP)			0,20
G	Base imponibile in assenza di evasione			1.833,3
H	IVA teorica di competenza (IVATc)			366,6

Passando dalla situazione dell'esempio a quella della metodologia seguita nel calcolo (parte inferiore della tabella 4.2), si osserva che l'importo pari a 2.200 è ciò che si rinviene nei consumi delle famiglie rilevati dall'ISTAT (voce E), valore comprensivo delle due transazioni, una dichiarata e l'altra non dichiarata, e dell'IVA gravante sulla prima. Per scorporare l'IVA dall'importo dei consumi si utilizza l'aliquota legale (nell'esempio pari al 20%) ricavata dalla normativa. Tramite una divisione si ottiene la base imponibile pari a 1.833,3 e l'IVA teorica di competenza pari a 366,6.

Il confronto tra le due sezioni della tabella 4.2, mette chiaramente in evidenza come la metodologia seguita, partendo dalla contabilità nazionale, sottostimi sia la base imponibile (che dovrebbe essere 2.000 e non già 1.833,3) sia l'IVA teorica di

competenza (che dovrebbe essere 400 anziché 366,6). Ciò è dovuto al fatto che la procedura sconta l'ipotesi, a priori obbligata, di assenza di evasione fiscale.

Nonostante tale distorsione, il metodo illustrato nella seconda parte di tabella 4.2., fornisce un risultato molto importante: la corretta individuazione dell'aliquota media ponderata ($366,6/1.833,3 = 0,20$) che si avrebbe in assenza di evasione IVA.

Per ottenere una stima non distorta della base imponibile, cioè passare dalla base imponibile in assenza di evasione alla base totale (BIT), è necessario conoscere il dato relativo all'IVA effettiva di competenza (IVAEC), che nell'esempio teorico risulta pari a 200. Sottraendo il gettito incasato alla somma tra la base imponibile in assenza di evasione e l'IVA teorica totale ($1.833,3 + 366,6$) si ottiene il valore della BIT, pari a 2.000.

Inoltre, dividendo IVAEC per la corrispondente aliquota media ponderata, che nel nostro caso semplificato è pari a $0,20^{18}$, si calcola la base dichiarata (BID) che nell'esempio è pari a 1.000.

Per calcolare, infine, la base imponibile non dichiarata (BIND), non si deve far altro che sottrarre BID da BIT.

Nel caso semplificato di esistenza di un'aliquota unica, una volta determinato il valore della BIND è agevole calcolare l'IVA evasa (IVAEV) applicando AMP, cioè $1.000 \cdot 0,20 = 200$.

Con gli elementi calcolati si può ricostruire il dato di contabilità nazionale (CN), illustrato in tabella 4.2., tramite la somma:

$$\text{BID} + \text{IVAEC} + \text{BIND} = \text{consumi di contabilità nazionale} \quad [3]$$

vale a dire: $1.000 + 200 + 1.000 = 2.200$

4.1.2 La stima per gli anni precedenti al 1992

Per realizzare la stima della base imponibile in assenza di evasione, si è assunto come livello di riferimento il 1992, che è poi stato retropolato al 1982 utilizzando i tassi di variazione di opportune serie storiche. Tale operazione è stata effettuata in modo distinto per le sei categorie di operazioni illustrate nella tabella 2.1. (cfr. Appendice 1).

Per i consumi finali si è scelto come indicatore la somma dei consumi finali delle famiglie e delle prestazioni sociali, entrambe stimate dalla contabilità nazionale.

¹⁸ L'ipotesi di un'unica aliquota per le transazioni dichiarate e per quelle non dichiarate sarà rimossa nel paragrafo 4.2.

Da elaborazioni precedenti, utilizzate per il calcolo delle *Risorse proprie IVA*, sono state tratte le informazioni relative alla quota di consumi esenti e all'aliquota media ponderata gravante sui consumi. Utilizzando il complemento ad uno della quota dei consumi esenti si sono sottratti i consumi esenti dalle serie di CN ed è, quindi, stato possibile applicare le aliquote medie ponderate al fine di calcolare l'IVA teorica. Detraendo anche l'IVA teorica dalle serie di CN si è ottenuto una serie storica continua della base imponibile IVA dei consumi dal 1982 al 1992. Per ovvie ragioni, questa serie non è coerente con il *nuovo livello* calcolato per il 1992, ma, si suppone, che la dinamica sia rappresentativa anche della nuova serie. Pertanto, si è calcolato un indice a base fissa 1992 della serie 1980-92, e questo indice è stato applicato al flusso del 1992 della nuova serie, ottenendo una stima degli anni 1982-1991 coerente in livello con quella degli anni 1992-2000.

Il metodo utilizzato per i consumi è stato replicato anche per gli altri aggregati, ovviamente cambiando l'indicatore utilizzato per la stima della dinamica.

Per gli acquisti correnti delle Amministrazioni Pubbliche si è utilizzato come indicatore la serie dei costi intermedi delle stesse, desunta dai dati di bilancio, al netto delle prestazioni sociali in natura. Lo stesso indicatore è stato impiegato anche per i costi intermedi delle Amministrazioni Private.

I costi intermedi con IVA non detraibile sono stati retropolati con la dinamica del totale dei costi intermedi di contabilità nazionale.

Infine, per la formazione lorda del capitale nelle amministrazioni pubbliche e negli altri settori con IVA non detraibile sono state utilizzate le elaborazioni precedenti, realizzate per il calcolo della *Risorse Proprie IVA*.

4.2. Il calcolo delle basi con aliquote differenziate

Nel presente paragrafo si illustra l'applicazione concreta della metodologia illustrata nel paragrafo 4.1.1., rimuovendo l'ipotesi semplificatrice relativa all'esistenza di un'unica aliquota per la base dichiarata (BID) e per quella non dichiarata (BIND).

La tabella 4.3 consente di chiarire le fasi della procedura che conducono al calcolo della BIT. Ipotizziamo di effettuare il calcolo per il totale dell'economia

nell'anno 1990 e di considerare un'unica categoria di spesa rappresentata dal totale della base imponibile.¹⁹

Tabella 4.3. Schema esemplificativo del calcolo della base imponibile in assenza di evasione e della BIT per l'anno 1990 (milioni di euro)

Dati di contabilità nazionale al netto delle operazioni esenti		
486.034		
Base imponibile in assenza di evasione	IVA teorica (IVATC)	
428.393	57.641	
BIT = BID + BIND	IVA su transazioni dichiarate (IVAEC)	IVA su transazioni non dichiarate (IVAEV)
449.719	36.315	24.195
IVA totale		
60.510		

Il punto di partenza è rappresentato dal dato di contabilità nazionale al netto delle operazioni esenti. Questo dato comprende le transazioni dichiarate BID, le transazioni non dichiarate BIND e l'IVA effettiva di competenza economica IVAEC, così come risulta dall'equazione [3] del paragrafo 4.1.

Poiché, *ex ante*, si ignora come si ripartiscono queste tre grandezze, al dato di contabilità nazionale è applicata l'aliquota media ponderata del sistema economico (AMP), *dato esogeno alla procedura*, nel 1990 pari al 13,45%. Si ottiene, così, la base imponibile in assenza di evasione (BIAE, corrispondente alla riga G della tabella 4.2.) e l'IVA teorica di competenza (IVTC, corrispondente alla riga H). L'operazione può apparire pleonastica poiché nell'esempio si considera solo il dato aggregato di contabilità nazionale. Nella realtà dei calcoli, invece, si parte dalle singole componenti delle poste imponibili (cfr. la tabella 2.1.) e dalle corrispondenti aliquote legali che le incidono: sarebbe altrimenti impossibile individuare correttamente l'aggregato di contabilità nazionale che nello schema 4.3. appare come un aggregato "di partenza".

Seguendo la metodologia illustrata nel paragrafo 4.1.1, per calcolare la BIT è necessario poter disporre di un'ulteriore informazione relativa all'IVA effettiva di competenza (IVAEC), già calcolata nel paragrafo 3 e, nel 1990, pari a 36.315.

¹⁹ Si tratta di un ragionamento puramente teorico perché, in questo caso, conoscendo l'IVA di competenza economica non è necessario effettuare il passaggio intermedio rappresentato dalla base imponibile in assenza di evasione, ma si potrebbe calcolare direttamente la BIT. Ricordiamo che è necessario calcolare la base imponibile in assenza di evasione perché non si dispone del gettito IVA sulle transazioni emerse per le singole categorie di spesa. Si osservi che la cifra riportata nella tabella 4.3. per l'IVA sulle transazioni dichiarate corrisponde all'IVA di effettiva di competenza determinata nella colonna d) della tabella 3.2.

Sulla base di questa informazione è già possibile calcolare la BIT, sottraendo IVAEC al dato di CN ($449.719 = 486.034 - 36.315$), ovvero sottraendo IVAEC alla somma della base imponibile in assenza di evasione e dell'IVA teorica ($428.393 + 57.641$).

Per effettuare correttamente la scomposizione della BIT in BID e BIND, è indispensabile stimare l'aliquota implicita sulle transazioni dichiarate, cioè rimuovere l'ipotesi semplificatrice del paragrafo 4.1.1., che ipotizzava la stessa aliquota per le transazioni non dichiarate e per quelle dichiarate. Quest'ultima è stata desunta dalle dichiarazioni: rapportando l'IVA versata (per le tre componenti: interno, estero e monopolio) alla corrispondente base imponibile: nel 1990 è risultata pari a 13,29%²⁰.

Dividendo IVAEC per l'aliquota sulle transazioni dichiarate si ottiene BID, nel 1990 pari a 273.057.

A questo punto si può arrivare a stimare la BIND, pari a 176.662, sottraendo la BID alla BIT ($176.662 = 449.719 - 273.057$).

Infine, per determinare il gettito dell'imposta evasa è necessario calcolare l'aliquota sulle transazioni non dichiarate (ALBIND), che si deriva dall'aliquota media ponderata del sistema (AMP o aliquota BIT), tramite la seguente formula:

$$ALBIND = [AMP - (ALBIND * BID/BIT)] * BIT/BIND$$

Applicando ALBIND alla base non dichiarata si ottiene l'IVA sulle transazioni non dichiarate (pari a 24.195).

Nella tabella 4.4 si riporta un quadro di sintesi relativo alle basi imponibili e ai relativi gettiti.

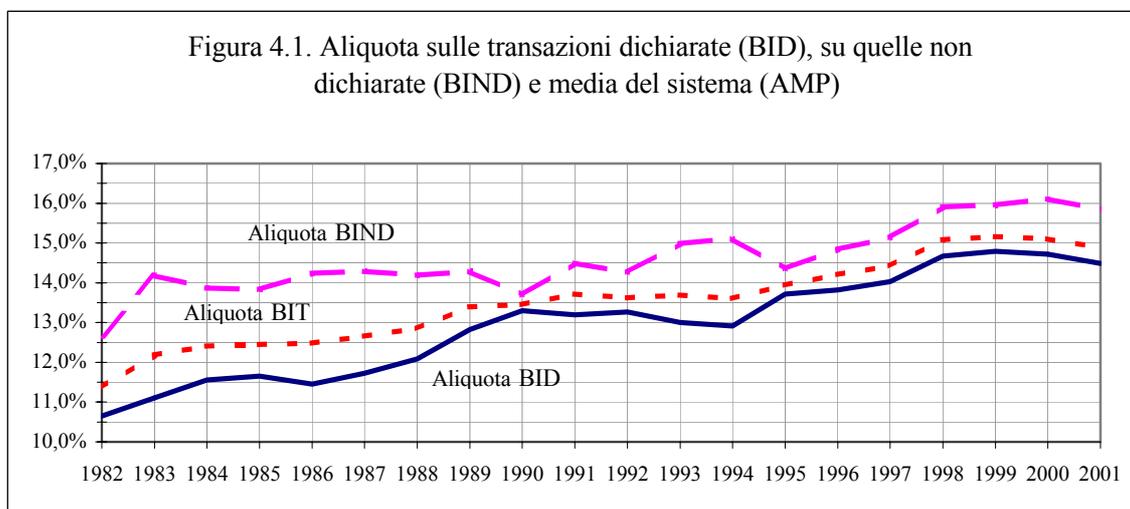
La differenziazione delle aliquote non è utile solamente per effettuare un calcolo corretto dell'imposta evasa, ma anche a fini interpretativi. Nella figura 4.1 è messa a confronto la dinamica delle tre aliquote e, sull'intero periodo, si osserva una marcata regolarità, consistente nel fatto che l'aliquota media ponderata del sistema economico è sempre inferiore a quella sulle transazioni non dichiarate. Un simile risultato era prevedibile, poiché è ragionevole supporre che l'evasione fiscale si addensasse su quei prodotti incisi da aliquote più alte.

²⁰ Sfortunatamente l'informazione sulle aliquote non è disponibile per l'anno 1997 e per gli anni 2000-2001. Nel primo caso il dato è stato ottenuto interpolando i valori del 1996 e del 1998, nel secondo estrapolando le informazioni della serie storica 1982-1999, tenendo conto dell'evoluzione normativa (ad esempio la riduzione delle aliquote sulle manutenzioni straordinarie).

Tabella 4.4. Riepilogo delle Basi Imponibili e del gettito IVA (milioni di euro).

Anni	A=b+c BIT	b Base dichiarata (BID)	C Base non dichiarata (BIND)	d=e+f IVA teorica di competenza (IVAT)	e IVA effettiva di competenza (IVAEC)	f IVA evasa (IVAEV)
1982	194.380	124.503	69.877	22.108	13.260	8.848
1983	220.313	143.021	77.292	26.846	15.882	10.964
1984	252.756	160.216	92.541	31.359	18.521	12.838
1985	283.985	179.870	104.115	35.359	20.960	14.399
1986	311.746	196.308	115.438	38.919	22.482	16.437
1987	341.837	217.474	124.363	43.270	25.500	17.771
1988	379.529	243.048	136.481	48.754	29.387	19.367
1989	411.557	251.177	160.380	55.127	32.209	22.918
1990	449.719	273.057	176.662	60.510	36.315	24.195
1991	491.103	295.460	195.642	67.359	38.993	28.366
1992	516.111	330.645	185.467	70.314	43.868	26.446
1993	518.673	338.522	180.151	71.023	44.024	26.999
1994	537.284	367.969	169.315	73.107	47.519	25.588
1995	573.721	374.756	198.966	79.966	51.406	28.561
1996	604.053	375.598	228.456	85.815	51.915	33.899
1997	631.605	404.922	226.683	91.113	56.798	34.315
1998	657.947	438.143	219.803	99.239	64.276	34.963
1999	686.305	467.992	218.313	104.049	69.216	34.833
2000	725.321	521.792	203.529	109.575	76.790	32.785
2001	755.082	535.607	219.475	112.358	77.579	34.779

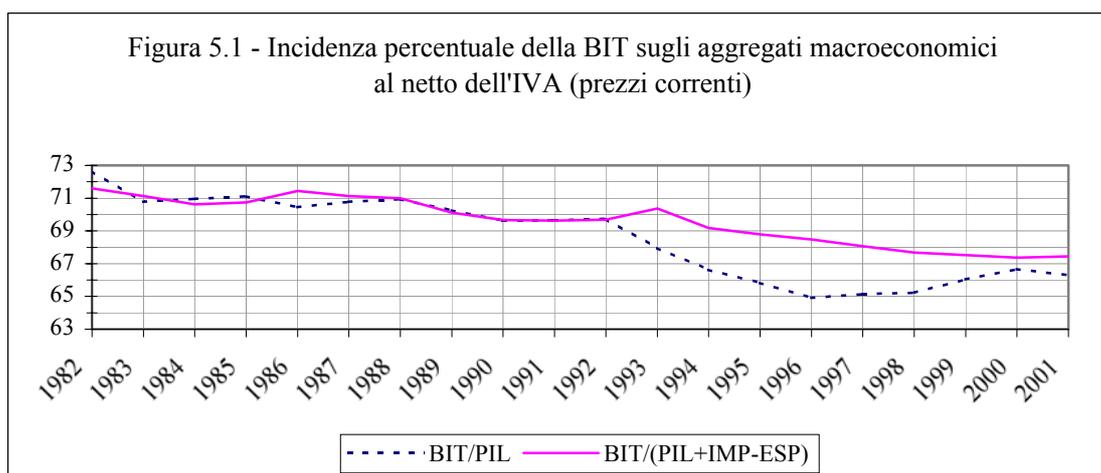
Figura 4.1. Aliquota sulle transazioni dichiarate (BID), su quelle non dichiarate (BIND) e media del sistema (AMP)



5. Analisi della dinamica degli anni '80 e '90

5.1 Le basi imponibili e la pressione fiscale

Al fine di approfondire la relazione esistente tra la dinamica della base Iva totale e l'andamento dell'economia italiana, si è rapportata la BIT sia al PIL che all'aggregato delle risorse impiegate all'interno del territorio nazionale (ottenuto tramite la somma algebrica $PIL + IMPortazioni - ESPortazioni$)²¹. La figura 5.1 conferma l'analisi svolta nel paragrafo 2, nel senso che l'aggregato di riferimento più adeguato per analizzare le dinamiche dell'IVA non è rappresentato dal PIL ma dalle risorse impiegate all'interno. Infatti, con riferimento al PIL si ricava una sensibile contrazione della base imponibile negli anni '90, ma questa è principalmente dovuta al saldo dell'interscambio con l'estero, infatti la dinamica del rapporto $BIT/(PIL+IMP-ESP)$ risulta molto più regolare nell'ultimo decennio.

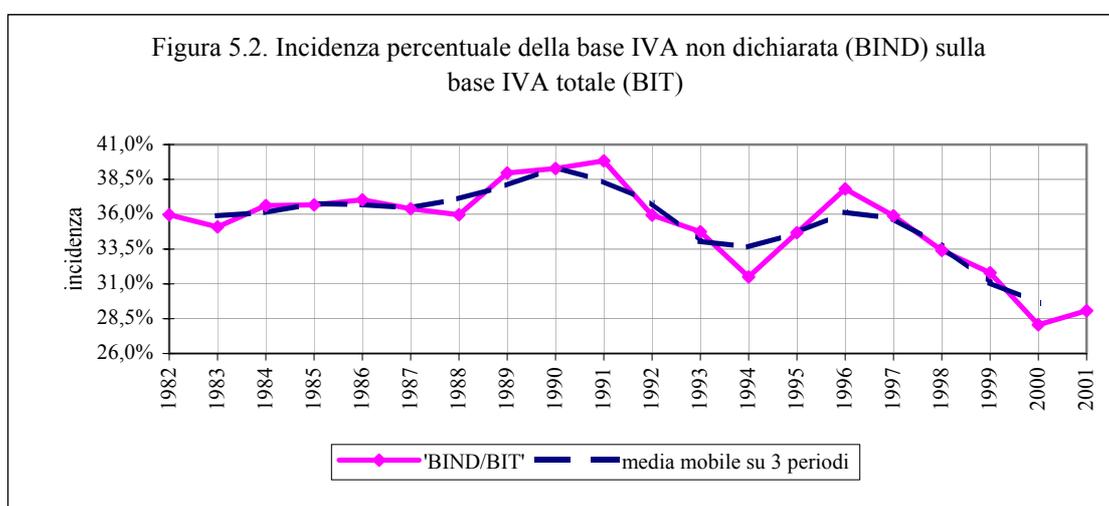


La differenza nella dinamica mette in luce l'impatto dell'interscambio con l'estero sulla BIT, che si incrementa a fronte di una crescita delle importazioni (che sono gravate dall'imposta) e si decrementa con la crescita della quota del prodotto esportato (esente dall'IVA). Anche raffrontando la BIT con le risorse impiegate all'interno, si nota un trend decrescente nel rapporto, cioè un lento e costante processo di erosione della BIT che il sistema economico è in grado di creare. Tale fenomeno potrebbe essere collegato all'introduzione di norme agevolative tendenti ad allargare la tipologia di operazioni da considerare esenti, se non addirittura ininfluenti agli effetti

²¹ Dal momento che la BIT è espressa al netto dell'IVA, agli aggregati di contabilità nazionale è stata sottratta IVAEC.

dell'IVA, ovvero a una struttura produttiva maggiormente orientata alla produzione di beni o servizi (tradizionali o innovativi) che non danno luogo a gettito IVA netto²².

Le elaborazioni effettuate consentono di analizzare l'intensità con la quale si manifesta il fenomeno dell'evasione; ciò è possibile rapportando tra di loro la stima della base evasa e quella della base totale (figura 5.2.). Dall'osservazione del grafico si evince che: dal 1982 al 1988 l'evasione oscilla intorno ad un valor medio pari a circa il 36,2%; negli anni 89-91 si assiste ad una crescita, con un picco massimo finale pari al 39,8%; mentre gli anni successivi sono caratterizzati da un andamento ciclico tendente al calo. Nell'ultima decade si osserva che il massimo assoluto del 1991 è seguito da un primo minimo relativo nel 1994, da un massimo relativo nel 1996 ed infine un minimo assoluto nel 2000 (pari al 28,1%, figura 5.2).

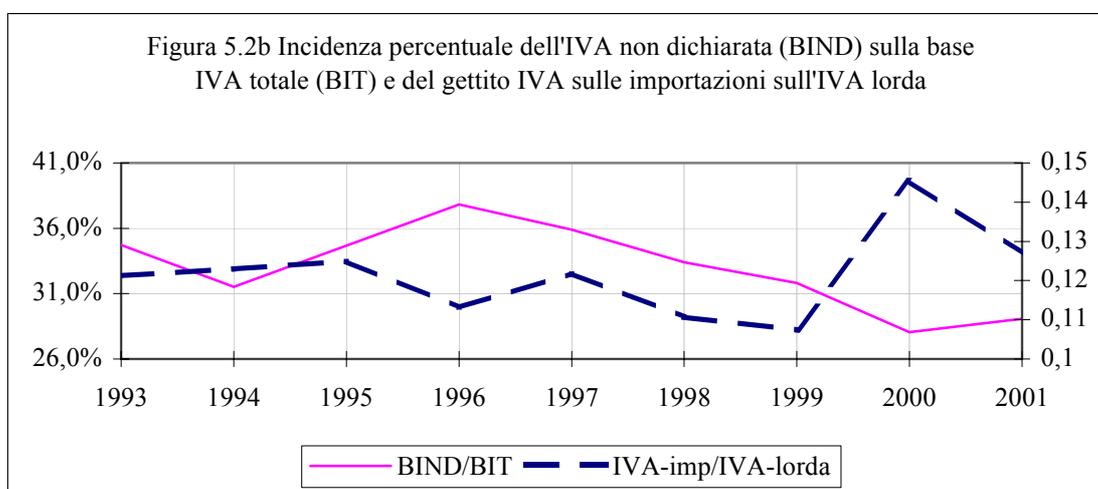


Per spiegare il risultato del 2000, caratterizzato da una riduzione dell'incidenza della base evasa sulla BIT di 3,7 punti percentuali, è necessario ricordare l'incremento in valore delle importazioni, trainate dal prezzo del petrolio che, nel 2000, ha fatto aumentare il valore nominale dei prodotti energetici del 96,0%. Ciò si ripercuote sul gettito, ma non ne spiega completamente la dinamica. Infatti, dalla tabella 3.1 risulta un aumento dell'IVA sulle importazioni di 4.561 milioni di euro rispetto all'anno precedente (+54,1%), che non può essere ricondotto unicamente alla variazione dei

²² Riguardo al primo tipo di operazioni, si ricorda che l'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 è stato ripetutamente modificato nel corso degli anni novanta, in particolare dall' art. 3, comma 122 della legge n. 549/1995, che ha notevolmente ampliato la tipologia e il numero delle operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative da considerare esenti da IVA. Riguardo poi al secondo tipo di operazioni, si rammenta che il D. Legs. n. 460/1997 ha introdotto una specifica normativa tributaria – caratterizzata da un regime di esclusione dall'IVA – relativamente ai servizi di utilità e solidarietà sociale, resi dagli organismi non commerciali operanti in forma di ONLUS – Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, operanti nel campo dell'assistenza sociale e socio-sanitaria, della ricerca scientifica indirizzata allo studio di patologie di particolare rilevanza sociale, degli aiuti umanitari, ecc.

prezzi del greggio²³, ma deve necessariamente essere collegato anche a un rincaro di altri prodotti importati.

Quest'ultima evidenza ha suggerito di approfondire le relazioni esistenti tra la dinamica dei flussi importati e l'incidenza della base evasa. A tal fine, rapporto BIND su BIT (illustrato nella figura 5.2.) è stato messo in relazione con la quota di IVA da importazioni sul totale dell'IVA lorda (colonne 2 e 4 della tabella 3.1.)²⁴. Dalla figura 5.2b si nota un segnale di correlazione inversa tra la quota dell'IVA all'importazione e BIND/BIT, in particolare si osserva un massimo dell'evasione in corrispondenza di una brusca frenata delle importazioni (1996) e, viceversa, il minimo dell'evasione del 2000 corrisponde al picco massimo delle importazioni.



I risultati del confronto possono essere spiegati dal fatto che le importazioni lasciano una traccia evidente, che è più difficilmente occultabile all'interno della filiera di produzione che li utilizza (o li commercializza). Per questo motivo, dunque, un incremento dei prezzi all'importazione contribuisce a ridurre il rapporto tra base imponibile evasa e base imponibile totale

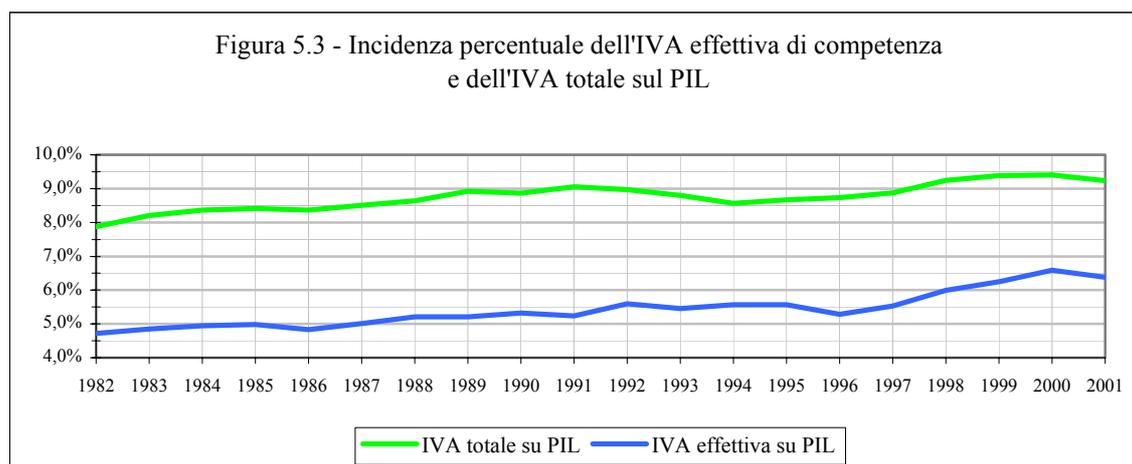
Come si può agevolmente constatare dal grafico 5.2b., questo aspetto non spiega da solo la dinamica degli ultimi anni. Di esso si deve però tenere conto quando si analizzeranno le determinanti dell'evasione (cfr. paragrafo 6).

Per meglio comprendere le ripercussioni esercitate dall'evasione sui flussi di finanza pubblica è necessario focalizzare l'attenzione anche sul gettito dell'imposta

²³ Infatti, la bolletta petrolifera dell'Italia è passata da 13.533 milioni di euro del 1999 a 27.344 milioni del 2000 (cfr. Banca d'Italia; 2001, p. 158). Ipotizzando che tutto questo incremento sia gravato da aliquota normale (20%), tra il 1999 e il 2000 si sarebbe registrato un aumento d'imposta di circa 2.272 milioni di euro, ben inferiore a quello realmente registrato sulle importazioni (4.561 milioni di euro).

²⁴ Il confronto è stato effettuato dal 1993 in poi per ovviare alla discontinuità nella serie indotta dall'entrata in vigore del sistema Intrastat.

oltre che sulla base imponibile. Nella figura 5.3 è illustrata l'incidenza sul PIL sia dell'IVA teorica di competenza (IVAT) che dell'IVA effettiva di competenza (IVAEC), la distanza tra le due curve rappresenta lo scarto, in termini di reddito nazionale prodotto, tra il gettito potenziale e quello effettivo. I risultati ottenuti mostrano che tale scarto oscilla tra un minimo del 2,8 punti percentuali (anno 2000) ed un massimo di 3,8 punti percentuali (anno 1991).



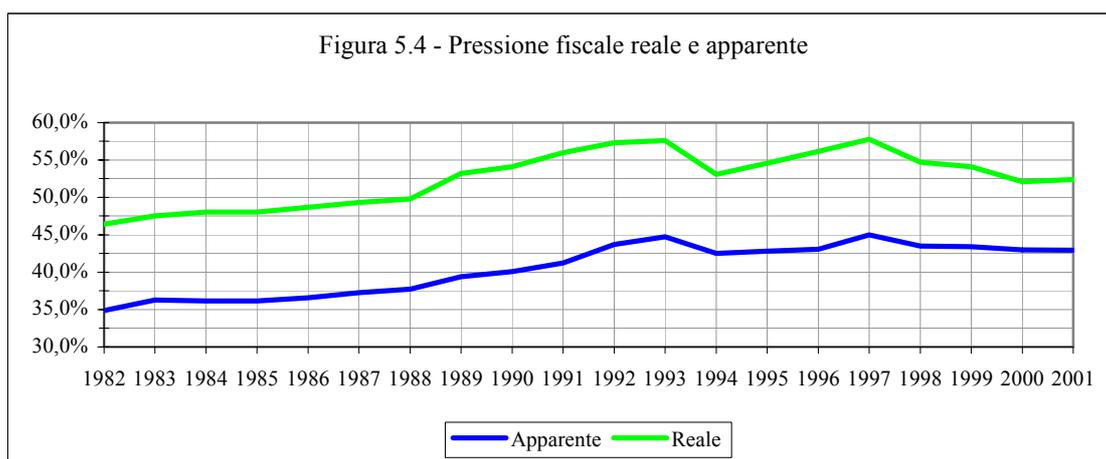
Il *corpus* di strumenti elaborati in questo studio consente di formulare alcune considerazioni sull'entità della pressione fiscale. Secondo le definizioni consolidate la pressione fiscale è data dal rapporto tra la somma di tutte le entrate, provenienti da tributi e contributi, registrata nel Conto Economico Consolidato delle Amministrazioni Pubbliche e il PIL²⁵. La pressione fiscale, quindi, indica la quota del reddito nazionale che il settore pubblico preleva coattivamente e legalmente per finanziare la spesa pubblica, ovvero, visto dal lato dei contribuenti, è la misura del reddito trasferito per finanziare i servizi pubblici.

Un simile indicatore è assolutamente corretto quando si intendono svolgere delle considerazioni sulla contribuzione media assicurata all'erario, ma non consente di effettuare alcuna considerazione su come tale contributo si distribuisca. Dato l'obiettivo del presente lavoro, risulta della massima importanza suddividere il reddito nazionale prodotto in due parti: quella che assicura un gettito alle casse dello Stato e quello che non lo assicura. Occorre ricordare, infatti, che mentre al numeratore della pressione fiscale sono riportate le somme effettivamente incassate dalle Amministrazioni

²⁵ Tale indicatore è elaborato dalla Contabilità Nazionale dell'ISTAT, così come previsto dal protocollo sui deficit eccessivi annesso al trattato di Maastricht e come stabilito dal SEC95.

Pubbliche, al denominatore è riportato il PIL, cioè una misura del reddito nazionale comprendente anche l'ammontare delle transazioni svolte frodando il fisco.

Se si assume l'evasione IVA come *proxy* dell'evasione totale del sistema economico, è possibile scorporare dal PIL la quota di reddito evaso, e ottenere la somma dei flussi che contribuiscono realmente alle entrate dello Stato. Così facendo si affianca all'usuale parametro della pressione fiscale, che indicheremo come *apparente*, quello della *pressione fiscale reale*, ottenuto rapportando le entrate delle Amministrazioni Pubbliche al PIL *al netto dell'evasione* (Fig. 5.4)²⁶. Data la consistenza dell'evasione fiscale, tra le due serie si registra un ampio scarto che oscilla tra 9 e 15 punti percentuali. Il dato più impressionante riguarda il fatto che, a partire dal 1989, la pressione *fiscale reale* si colloca stabilmente su valori superiori al 50%, con un picco nel 1993 e nel 1997 pari al 57,8% circa. Da quest'ultimo anno la pressione fiscale reale tende a calare senza che si verificano aumenti nella pressione fiscale apparente.



Considerando l'intero periodo sotto osservazione, la dinamica nei due decenni è nettamente diversa. Infatti, nel primo periodo (1982-91) lo scarto tra la pressione reale e la pressione apparente risulta crescente, mentre nel secondo (1992-01) è calante. In particolare, nel quinquennio 1997-01 lo scarto medio risulta essere pari a 10,7 punti percentuali contro gli 11,7 punti del quinquennio 1982-1986.

²⁶ Un calcolo simile, realizzato con una differente metodologia, è illustrato in ARISTEIA (2002). La differenza risiede nel fatto che in ARISTEIA (2002) per quantificare l'evasione è stata utilizzata la stima del sommerso economico effettuata dall'ISTAT (a proposito si veda il par. 5.2), mentre nel presente lavoro si impiega la stima della base IVA evasa.

5.2 Il confronto con altre stime dell'evasione

L'evasione fiscale si configura come la classica variabile non osservabile e, quindi, per definizione è difficile stimarla empiricamente. Nonostante ciò, negli anni passati sono state realizzate molte stime dell'evasione, alcune delle quali sono illustrate nel presente paragrafo. Dall'analisi comparativa, sia dei risultati che delle metodologie seguite negli studi sull'evasione, si intende verificare indirettamente l'attendibilità delle stime proposte nelle pagine precedenti.

Esistono molteplici metodi di calcolo dell'evasione fiscale²⁷, inizialmente si concentra l'attenzione sul filone di ricerca basato sull'analisi della discrepanza tra dati statistici e dati fiscali, all'interno del quale si colloca anche l'attuale stima della base imponibile IVA evasa (figura 5.2 e tabella 4.4).

In particolare, i dati statistici sono tratti dalla contabilità nazionale dell'ISTAT e soddisfano la condizione fondamentale di comprendere anche i flussi economici che non sono dichiarati al fisco²⁸. Seguendo una terminologia statistica, codificata a livello internazionale, le stime di contabilità nazionale sono *esaurienti*, poiché comprendono, oltre alle transazioni *emerse* (cioè quelle risultanti dalle dichiarazioni fornite dai soggetti economici), anche quelle *sommerse*. Il *sommerso* considerato dall'ISTAT può essere scomposto logicamente in due tipologie: quello *statistico* e quello *economico*²⁹. Il primo è principalmente collegato a carenze nelle informazioni di base (come mancate risposte ai questionari annuali, ritardi nell'aggiornamento degli archivi amministrativi, ecc.), mentre il secondo è un concetto assimilabile alla frode fiscale. Al pari di altri uffici statistici europei, la procedura seguita dall'Italia garantisce il carattere *esauriente* delle stime ma presenta alcune difficoltà nel distinguere compiutamente il *sommerso statistico* da quello *economico*³⁰. Per ovviare a tale difficoltà, l'ISTAT ha fornito

²⁷ Per una tassonomia dei metodi di stima si veda Alesina, Marè (1996). Gli autori distinguono tra i metodi diretti e quelli indiretti; nella prima categoria sono compresi l'auditing di un campione di contribuenti e il metodo delle interviste campionarie; la seconda include: l'approccio macroeconomico (basato sulla discrepanza reddito spesa che emerge in contabilità nazionale o sulla discrepanza tra dati statistici e dati fiscali), l'approccio monetario, la stima dei tassi di partecipazione al mercato del lavoro.

²⁸ A proposito si veda quanto è riportato nella precedente nota 1.

²⁹ Per ulteriori approfondimenti si veda Pascarella, Pisani (2000); Baldassarini, Pisani (2000); Baldassarini, Pascarella (2003).

³⁰ Il problema è concettualmente molto rilevante e di difficile soluzione. Si pensi infatti al caso di una mancata risposta ad un questionario da parte di una impresa. In questo caso il dato mancante è integrato sulla base di una procedura statistica fondata sul confronto con i dati strutturali di una unità produttiva che ha fornito informazioni. Nella fattispecie in oggetto, se l'impresa rispondente si caratterizza per un

un'indicazione del sommerso economico distinguendo tra una ipotesi "minima" (ipotesi A della tabella 5.1, che sicuramente esclude il sommerso *statistico*) e "massima" (ipotesi B, che, invece, potrebbe includere parte del sommerso *statistico*). L'indicazione fornita dall'ISTAT è da intendersi come quella parte di sommerso *economico* che si riesce ad individuare all'interno della procedura di integrazione. Ciò vuol dire che possono rimanere escluse delle parti di sommerso *economico* che, pur essendo comprese indirettamente nelle stime di contabilità nazionale, non riescono ad essere individuate, perché, principalmente, scaturiscono da, e/o si basano su, un effetto di composizione del valore delle transazioni emerse: usi intermedi piuttosto che usi finali; valore aggiunto piuttosto che costi intermedi. Le due stime dell'ISTAT sono riportate nella tabella 5.1 (esprese in termini percentuali del PIL)

Tabella 5.1 – Incidenza percentuale sul PIL dei risultati di differenti metodi utilizzati per la stima dell'evasione fiscale

Anni	Base IVA non dichiarata SECIT 96	Differenza VA IVA e VA cn SOGEI 99	Sommerso economico ISTAT Ipotesi A	Sommerso economico ISTAT Ipotesi B	Base IRAP non dichiarata 2001*	Base IVA non dichiarata 2003
1982						24,88
1983						23,63
1984						24,69
1985	24,2					24,77
1986	24,7					24,82
1987	24,1					24,46
1988	24,3					24,18
1989	26,5					25,95
1990	25,8	26,6				25,90
1991	25,6	22,9				26,29
1992	24,1	21,3	12,9	15,8		23,66
1993	23,0	21,7	13,9	16,8		22,31
1994		19,3	14,4	16,5		19,83
1995			15,8	17,1		21,56
1996			15,8	17,0		23,25
1997			15,9	17,7		22,09
1998			15,8	16,8	18,7	20,48
1999						19,69
2000						17,47
2001						18,04

*Stima inclusiva degli ammortamenti dichiarati dai soggetti passivi nel settore privato extra-agricolo non finanziario, si veda a proposito Liberati e al (2002).

A fianco ai dati dell'ISTAT sono riportate altre stime dell'evasione, ottenute con il metodo dell'analisi della discrepanza tra gli aggregati di contabilità nazionale e quelli

intensità dell'evasione superiore a quella presa a riferimento, allora nell'integrazione per il sommerso statistico si include anche parte del sommerso economico.

derivanti da fonti fiscali. Queste stime, per definizione, conducono ad individuare dei flussi non dichiarati che sono già inclusi nei conti nazionali. Pertanto, i risultati ottenuti non possono essere considerati come componenti additive al PIL ufficiale.

Le prime due stime dell'evasione, SECIT 96 e SOGEI 99, utilizzano la fonte informativa dell'IVA, pur seguendo due metodologie differenti.

SECIT 96 impiega un metodo analogo a quello proposto nella presente nota, fondato sulle transazioni sulle quali grava l'IVA e sulle aliquote legali. Nonostante le innumerevoli innovazioni intercorse tra lo studio del 1996 e quello odierno, il risultato quantitativo che si ottiene da entrambi è sostanzialmente identico sia come livello che come dinamica (figura 5.5). Ciò vuol dire che le innovazioni nelle metodologie (come ad es. l'utilizzo di aliquote differenziate per le transazioni dichiarate e non dichiarate) e nelle fonti dei dati (la più importante delle quali è l'adozione del SEC 95) hanno prodotto delle modifiche che nel complesso si sono compensate.

Il metodo seguito da SOGEI 99 è differente dai precedenti in quanto si fonda sul confronto tra il valore aggiunto fiscale (dichiarazione IVA) e valore aggiunto ISTAT per branca produttrice, una volta risolti i problemi metodologici sottesi alla comparazione. Seguendo una terminologia economica, quindi, si può classificare l'approccio SECIT 96 (e di conseguenza anche l'attuale) come da *domanda*, cioè basato sui flussi di consumi, investimenti, ecc., mentre SOGEI 99 segue l'approccio da *offerta*, fondato sui dati dichiarati dalle imprese.

Anche per SOGEI 99 si conferma sostanzialmente il livello dell'evasione già discusso in precedenza, sussiste qualche difformità nella dinamica; in particolare nel 1991, dove le due precedenti stime manifestavano una sostanziale stabilità dell'incidenza dell'evasione sul PIL, mentre SOGEI 99 fa registrare una contrazione. E' bene ricordare, però, che per l'intrinseca incertezza delle stime sotto osservazione, l'intervallo di confidenza all'interno del quale possono cadere i valori "veri" è ampio e, pertanto, si può assumere che anche la stima SOGEI 99 confermi i risultati precedenti.

Al fine di verificare se la stima della base IVA non dichiarata possa essere considerata come una *proxy* dell'evasione complessiva del sistema economico, nella tabella 5.1 è stata riportata anche la stima della base IRAP non dichiarata, relativamente al 1998³¹. In questo caso il calcolo è completamente differente dai precedenti poiché si

³¹ A causa dell'indisponibilità dei dati di fonte fiscale è stato possibile realizzare la stima per un solo anno. Per una descrizione esauriente delle metodologie utilizzate si rimanda a Liberati et al (2002).

fonda sulle dichiarazioni IRAP e non già sui dati IVA. Però, dal momento che si suppone che il contribuente segua un andamento coerente nei confronti del fisco, è ragionevole ipotizzare che le somme occultate per i fini della dichiarazione IVA producano un analogo effetto anche sulla dichiarazione IRAP. Così facendo lo stesso fenomeno evasivo viene colto in tre momenti logicamente distinti: la *domanda* (SECIT 96 e nostra stima 2003), l'*offerta* (SOGEI 99) e la *formazione del reddito* (IRPAP). I risultati empirici risultano abbastanza confortanti, poiché le due stime risultano molto vicine tra loro (18,7% del PIL l'IRAP e 20,4% l'IVA), tenuto conto anche del fatto che, per difficoltà di calcolo, l'universo preso a riferimento per il calcolo IRAP è più ristretto di quello dell'IVA.

Un'ultima menzione riguarda le stime *indirette* dell'economia sommersa, in particolare quelle basate sul metodo monetario, che risulta essere il più utilizzato. Senza addentrarsi nei dettagli, l'idea che sta alla base di questo metodo è che, al fine di nascondere il reddito derivante da attività sommersa, gli individui scelgano di effettuare le transazioni in contanti. Quindi, la crescita dei biglietti in circolazione rifletterebbe essenzialmente il fenomeno dell'economia sommersa³². Intorno a questo metodo si è sviluppato un vivace dibattito, che non ha risparmiato critiche molto puntuali riguardanti sia la correttezza delle definizioni sia i metodi di stima. Nonostante le critiche fondate, allo stato attuale le stime basate su questo metodo sono le sole che consentono di effettuare delle comparazioni a livello internazionale. Fondandosi su i risultati riportati in Schneider ed Enste (2000), nell'ambito dei paesi OCSE l'Italia, in compagnia della Grecia, Spagna, Portogallo e Belgio, presenta il tasso di economia sommersa maggiore, per gli anni 1990-93, compreso in un intervallo che va dal 24% al 30% del PIL. Confrontando questa forchetta con le stime di tabella 5.1, si ricava che l'intervallo proposto tenda a sovrastimare il fenomeno in Italia, che nella media del periodo si colloca intorno al 24%. Tale distorsione risulta principalmente ascrivibile ai rilevati critici enunciati in precedenza, ma se si suppone che la stessa distorsione sia presente anche per le stime degli altri paesi, risulta evidente la peculiarità dell'Italia rispetto ai maggiori competitori europei (Francia, Germania e Gran Bretagna che sono nell'intervallo da 13% al 23%) e con Giappone e Stati Uniti (8%-10%).

³² Il metodo è stato introdotto da Cagan (1958) e successivamente ampliato da molti altri, tra cui: Gutman (1977), Tanzi (1980, 1983), Schneider e Enste (2000), Bovi e Castellucci (2001).

La disamina appena effettuata mette in luce che le stime elaborate in questo lavoro confermano sostanzialmente i risultati quantitativi già noti da tempo. Il dato in sé, pertanto, non aggiunge molto rispetto a precedenti studi, poiché è noto già da tempo che il fenomeno dell'evasione, per il caso italiano, è di entità molto rilevante. Molto più importante è l'analisi che consente di capire come si genera il fenomeno dell'evasione e, a tal fine risulta cruciale utilizzare l'intero set informativo sottostante le attuali stime (riguardanti i flussi che compongono la base, le aliquote differenziate, le varie definizioni di imposta). Inoltre, lo sforzo effettuato per ricostruire una serie ventennale, consente di verificare come la frode fiscale non si manifesti sempre con la stessa intensità e non segua una tendenza lineare nel corso del tempo. In proposito, è opportuno citare recenti studi effettuati in merito, da altri ricercatori italiani, in base ai quali si conclude che l'economia sommersa tenderebbe ad oscillare nel tempo intorno ad un valore costante che, gli stessi ricercatori, considerano come tasso naturale di sommerso e, pertanto, legato a fenomeni strutturali della nostra economia³³. Le evidenze riportate nel presente articolo, invece, fanno pensare al sommerso come ad un fenomeno che, pur presentando un componente strutturale molto ampia, ha modificato il suo valor medio nel corso del tempo, e in particolar modo negli ultimi anni, sotto la spinta sia di mutamenti nel quadro macroeconomico che di comportamenti specifici dello Stato³⁴.

6. Le determinanti dell'evasione³⁵

Nelle pagine precedenti si è evidenziata la quota di evasione fiscale inclusa nelle stime di contabilità nazionale e sono stati descritti gli andamenti nel ventennio che va dal 1982 al 2001. In questo paragrafo si intende proporre un modello statistico semplice, che contribuisca a spiegare quali sono state le cause determinanti l'evoluzione del fenomeno nel corso del tempo. In particolare, si concentra l'attenzione sull'*adempimento spontaneo*, cioè si considerano le somme che i contribuenti dichiarano spontaneamente all'Amministrazione Fiscale, ignorando quelle che vengono recuperate tramite l'attività di accertamento o con i condoni. Ciò non vuol dire che

³³ Si veda Bovi e Catellucci (2001), Castellucci (2003).

³⁴ A conferma di tale teoria si veda Zizza (2002) che ha applicato due differenti metodi per la stima del sommerso e, dai risultati ottenuti, trae la conclusione che, per gli anni 1999-2000, entrambi i metodi "... sono concordi nel suggerire, ..., un ridimensionamento dell'incidenza e del livello del sommerso, che confermerebbe la flessione già stimata per il 1998".

³⁵ A cura di E. Otranto, S. Pisani e F. Polidoro.

quest'ottica trascuri l'attività di controllo, svolta dai vari organi competenti dello Stato, ma bensì che consideri questa attività prevalentemente come azione di deterrenza e non già come mero recupero di base imponibile.

Esiste una vasta letteratura che cerca di individuare le cause che determinano la dinamica delle evasioni: il livello della pressione tributaria, il costo dell'adempimento tributario, l'efficacia e la severità dei controlli, la struttura economica e sociale, ecc³⁶.

Come approccio semplificato, la decisione di evadere le imposte può essere ricondotta al problema economico di massimizzazione dell'utilità³⁷. Il potenziale evasore decide di evadere o meno in funzione: del rischio di essere scoperto e punito, del potenziale risparmio di imposta e di eventuali costi "moralì"³⁸. Quest'ultima variabile, ancorché importante, risulta di difficile quantificazione e, quindi, da un punto di vista operativo il modello si riduce a considerare solo due variabili: il livello della pressione fiscale (come misura del risparmio d'imposta) e il numero degli accertamenti notificati dall'amministrazione finanziaria (che può essere considerata una misura della probabilità di essere scoperti).

L'analisi dovrebbe essere completata inserendo il modello di scelta individuale, appena delineato, all'interno di un modello di equilibrio generale che comprenda due mercati del lavoro (regolare e irregolare) e due mercati dove si svolgono le transazioni dei beni (sommese ed emerse)³⁹. Data la mancanza di informazioni di base, necessarie per stimare il modello di equilibrio generale, in questa sede si analizzerà unicamente il ruolo svolto dal mercato del lavoro e dalle differenti fasi del ciclo economico per determinare il fenomeno dell'evasione.

In prima istanza si considera la ripercussione che può avere la dinamica dei salari "ufficiali" sul mercato del lavoro irregolare. Questa può avere un'influenza sia positiva che negativa sull'ammontare di lavoro sommerso impiegato nel sistema economico, a seconda che prevalgano le spinte dal lato della domanda o dell'offerta di lavoro. Infatti, la crescita dei salari "ufficiali" da un lato incentiva una minore offerta di lavoro irregolare e dall'altro stimola la domanda della stessa tipologia di lavoro da parte

³⁶ Per una rassegna estesa si rimanda a Marè (1996), Schneider e Enste (2000).

³⁷ Tra gli altri si veda: gli atti del convegno "*L'evasione: una decisione economica*", Leccisotti (a cura di, 1996), Allingham e Sadmo (1972), Yizhaki (1974), Spicer (1986), Stiglitz (1985)

³⁸ Il costo morale è legato al concetto di accettazione culturale e di tolleranza nei confronti di alcuni atteggiamenti connessi alla frode fiscale. A proposito si veda Johnson et al. (1998).

³⁹ Per una trattazione empirica di un modello di equilibrio generale a due settori si rimanda a Busato, Chiarini (2002).

delle imprese⁴⁰. Ovviamente questo problema è strettamente connesso con la diffusione della disoccupazione. E' prevedibile, infatti, che in un mercato del lavoro che presenta elevati tassi di disoccupazione siano prevalenti gli effetti di offerta, rispetto a quelli di domanda, sulla diffusione dell'economia sommersa.

Per contestualizzare maggiormente il modello di scelta individuale ci si è interrogati sul ruolo svolto dal ciclo economico, al fine di verificare se l'evasione fosse pro-ciclica o anticiclica. Anche in questo caso la risposta non è univoca, nel senso che, da un lato durante le fasi di ciclo negativo le imprese possono essere indotte a "tagliare" per primi i costi fiscali e, quindi, ciò comporterebbe un incremento dell'evasione; ma dall'altro lato, le fasi recessive tendono ad espellere dal mercato i soggetti "marginali" che generalmente si configurano come quelli a più elevato rischio di evasione e, pertanto, il sistema nel suo complesso tenderebbe a diventare più virtuoso.

Infine, un ruolo importante è giocato anche dalla credibilità delle Istituzioni preposte al controllo e, in questo contesto, è cruciale considerare le sanatorie e i condoni fiscali intervenuti nel periodo sotto osservazione (si veda appendice 3).

Per testare le determinanti appena illustrate è stato utilizzato il modello statistico spiegato in dettaglio in appendice 2. I risultati ottenuti in termini di accostamento tra il modello e i dati reali possono considerarsi soddisfacenti e consentono di formulare alcune ipotesi sull'impatto esercitato dalle principali determinanti dell'evasione sull'adempimento spontaneo. In primo luogo si conferma l'approccio che configura la decisione di evadere o meno le imposte come un problema economico di massimizzazione dell'utilità, fondato sulle due variabili del costo fiscale (misurato tramite la pressione fiscale reale) e della probabilità di essere scoperti (quantificato con il numero di accertamenti notificati).

Le variazioni della pressione fiscale *reale* risultano particolarmente significative, dal modello risulta, infatti, che, *coeteris paribus*, crescendo questa variabile dell'1,00% la base evasa si incrementa dell'1,45%. Pertanto, qualsiasi recupero di gettito fondato su un incremento delle aliquote legali sconta un effetto depressivo più che proporzionale dato dall'aumento della propensione ad evadere.

Il modello valorizza anche il ruolo svolto dall'accertamento per quanto riguarda la deterrenza alla frode fiscale. Prescindendo da qualsiasi considerazione riguardante il

⁴⁰ A proposito si veda Schneider e Enste (2000).

recupero di gettito fiscale, si conferma che all'aumentare del numero di accertamenti notificati sul territorio il fenomeno dell'evasione tende a ridursi.

Al contrario, l'analisi statistica non conferma l'ipotesi che l'aumento dei salari abbia un effetto significativo sulla dinamica dell'evasione. Come variabile di scenario, invece, risulta importante la quota dei profitti lordi sul valore aggiunto: ciò indica che una ricomposizione della distribuzione del reddito a scapito dei redditi da lavoro comporta un incremento dell'evasione.

L'evidenza empirica indica che il fenomeno dell'evasione è sostanzialmente prociclico, cioè si amplia durante le fase espansive e si riduce in quelle recessive. Ciò vuol dire che, per la struttura produttiva italiana, riveste un maggior peso il ruolo svolto dai contribuenti "marginali" che quello del risparmio dei costi fiscali che le imprese potrebbero essere tentate di realizzare in momenti di difficoltà.

Infine, analizzando il ruolo svolto dai condoni e dalle sanatorie fiscali si è verificato che questi non producono alcuna modificazione strutturale per quanto riguarda l'adempimento spontaneo. In altre parole, la realizzazione del condono non sembra né aumentare né diminuire la propensione all'evasione dei contribuenti. Ciò vuole anche dire, però, che il patrimonio informativo derivante dalla documentazione presentata a corredo delle dichiarazioni di condono non è stato utilizzato per rafforzare l'attività di controllo successiva.

7. Conclusioni

Nel presente studio si è centrata l'attenzione prevalentemente sulla base imponibile IVA, al fine di investigare le cause che ne determinano l'evoluzione nel tempo. La base imponibile, infatti, è un concetto assimilabile alle grandezze che vengono usualmente impiegate per l'analisi macroeconomica e, quindi, consente di utilizzare un *corpus* di strumenti tipici dell'analisi economica.

In particolare, si è costruito un quadro di raccordo con gli schemi di contabilità nazionale elaborati dall'ISTAT e, da questo raccordo, è scaturito, come era ovvio attendersi data la natura dell'imposta, che i consumi finali delle famiglie costituiscono la parte più rilevante della base (circa il 70% del totale). Esiste, però, una parte non

trascurabile di base imponibile derivante dai costi intermedi del sistema (circa il 17%)⁴¹. Ciò vuol dire che, per analizzare la dinamica della base, non è sufficiente osservare l'andamento della domanda finale, ma si devono considerare anche le tecnologie utilizzate e/o la specializzazione merceologica, poiché al variare della tecnologia (o della specializzazione) cambia il ricorso all'acquisto di beni e servizi da parte delle imprese e, quindi, a uguali livelli di domanda finale possono corrispondere differenti livelli della base imponibile. Inoltre, si è messo in evidenza anche il ruolo svolto dalle importazioni (incise dall'imposta) e dalle esportazioni (esenti ai fini dell'IVA). La base, quindi, risente del saldo della bilancia dei pagamenti, nel senso che l'incremento delle importazioni la accresce, mentre l'aumento della quota di output esportato la fa diminuire. Conseguentemente, l'aggregato di contabilità nazionale da prendere a riferimento per le analisi della base IVA non è rappresentato né dal PIL né dai consumi finali interni, ma è il totale delle risorse impiegate all'interno del territorio nazionale, dato dalla somma algebrica PIL + Importazioni-Esportazioni. Se si considerano le risorse impiegate all'interno si osserva un lento e costante processo di erosione della base potenziale che il sistema economico è in grado di creare (par. 5.1). Tale fenomeno è spiegato sia da variazioni nella normativa tendenti ad ampliare la tipologia di operazioni esenti sia dall'evoluzione della struttura produttiva che si orienta alla produzione di beni e servizi (tradizionali o innovativi) che non danno luogo ad un gettito IVA netto.

La base considerata in questo lavoro è quella *potenziale* del sistema economico, cioè comprensiva sia delle transazioni sulla quale si assolve l'imposta sia di quelle che si realizzano frodando il fisco. Per ottenere la base potenziale si è fatto ricorso ai dati di contabilità nazionale, seguendo un approccio dal lato della domanda. Si è partiti, cioè, dai flussi dei consumi delle famiglie, degli investimenti e dei costi intermedi che sono, poi, stati modificati e resi omogenei alle definizioni fiscali. Per effettuare tale trasformazione è stato necessario integrare le informazioni statistiche con quelle di natura fiscale e, in particolare, con il gettito IVA di competenza (par. 4.2). Da un punto di vista metodologico, ciò rappresenta una delle principali innovazioni, essendosi dimostrato che, per ottenere una stima non distorta della base *potenziale*, è necessario determinare l'ammontare dell'IVA *effettiva di competenza* sulle transazioni emerse.

⁴¹ Per ottenere la totalità della base occorre aggiungere un 11% imputabile agli investimenti ed un 1% ascrivibile a poste estranee al conto risorse ed impieghi. A proposito si veda il par. 2.

Questa si differenzia dal gettito sia di *cassa*, poiché assume come momento rilevante per la registrazione l'istante di tempo in cui avviene la transazione e non già quello in cui si versa il tributo, sia di *competenza* secondo le definizioni del SEC 95. Da quest'ultima si differenzia poiché comprende anche la variazione dello *stock dei crediti di imposta*, necessaria per correggere quella parte di IVA assolta dal contribuente ma che in realtà non era dovuta.

Le elaborazioni effettuate hanno consentito di enucleare dai dati di contabilità nazionale l'ammontare di transazioni, e il corrispondente gettito di imposta, effettuate frodando il fisco. Coerentemente con questa impostazione, si considerano come transazioni dichiarate solo quelle che danno luogo all'*adempimento spontaneo*, cioè le imposte che i contribuenti versano spontaneamente all'Amministrazione, ignorando quelle che vengono recuperate tramite l'attività di accertamento o con i condoni.

Disponendo dei dati relativi alle basi e al gettito, sia delle transazioni dichiarate che di quelle non dichiarate, si è effettuato un confronto sulle aliquote medie implicite nei due aggregati. I risultati indicano che l'evasione tende a concentrarsi verso quelle tipologie di beni gravati da un'aliquota legale maggiore. Tale differenza (fig. 4.1.) non è costante nel tempo, ma risulta più ampia nel corso degli anni '80, caratterizzati da una maggiore numerosità di aliquote legali, e tende a ridursi negli anni '90, periodo nel quale si realizza un drastico processo di accorpamento. C'è da notare, però, che il processo di accorpamento è avvenuto innalzando l'aliquota media del sistema, ciò è particolarmente evidente nel 1998, quando si è registrato un aumento dell'aliquota media ponderata di 0,7 punti percentuali.

I confronti effettuati con altre stime dell'evasione (paragrafo 5.2.) confermano l'opinione che la base evasa IVA può essere considerata come una *proxy* dell'evasione complessiva del sistema economico. Ciò deriva sia dall'ampiezza della BIT (755.082 milioni di euro nel 2001, che corrispondono al 61,9% del PIL) sia dal fatto che l'IVA incide le transazioni che avvengono sul mercato e, quindi, insiste sul momento logico nel quale si genera l'evasione fiscale⁴².

⁴² A proposito si veda Pascarella, Pisani (2000, p. 7), dove si propone una schema interpretativo dell'evasione fondato sull'analisi degli scambi tra operatori economici, in particolare si afferma che "I meccanismi che si pongono in essere per realizzare la frode possono essere particolarmente complessi e, molto spesso, si articolano tramite un insieme di azioni differenti tra loro. Al fine di realizzare delle analisi quantitative è però necessario scomporre i comportamenti complessi in azioni elementari. In questa ottica si possono individuare principalmente tre tipologie di azioni poste in essere dai soggetti economici: a) occultamento di tutta la filiera di produzione (omissione della dichiarazione sia degli acquisti che del fatturato); b) sottodichiarazione del fatturato (corretta dichiarazione degli acquisti a fronte

I risultati raggiunti confermano l'opinione diffusa sulla rilevanza quantitativa del fenomeno dell'evasione fiscale in Italia (con una base non dichiarata pari a 219.475 milioni di euro nel 2001). Maggiormente innovativa, invece, risulta essere l'analisi della dinamica (fig. 5.2), che sconfessa l'ipotesi che considera l'evasione come un fenomeno strutturale dell'economia italiana, tendente ad oscillare intorno a un valor medio costante nel tempo. L'evidenza empirica, invece, da un lato conferma un trend crescente nel corso degli anni '80, con un incidenza della base non dichiarata sulla BIT che passa dal 35,9% del 1982 al 39,8% del 1991; ma dall'altro mette in evidenza delle oscillazioni cicliche più marcate negli anni '90, inserite in una tendenza alla diminuzione, con un minimo del 28,1% nel 2000. Particolarmente interessante risulta essere la riduzione dell'evasione in corrispondenza degli anni di rallentamento (1992) e di recessione (1993) vissuti dall'economia italiana, contrazione che si è protratta anche nel periodo successivo (1994), che si è configurato come un anno di ripresa trainata dalle esportazioni. Dopo una crescita, dal 1996 si osserva un altro trend decisamente decrescente fino al 2000.

Per comprendere la dinamica degli anni più recenti è necessario sottolineare che lo scenario fiscale è notevolmente mutato rispetto ai periodi precedenti, in quanto si sono realizzate molte delle *pre-condizioni psicologiche* indispensabili per rientrare dalla grande evasione⁴³:

- ✓ semplificazione degli adempimenti ed introduzione del fisco telematico (Modello Unico per le dichiarazioni e Modello F 24 per i versamenti e le compensazioni tra le diverse imposte, entrambi dall'anno d'imposta 1998);
- ✓ recupero degli arretrati di lavoro accumulatisi (liquidazione delle dichiarazioni e attuazione di un massiccio piano di restituzione dei crediti di imposta⁴⁴);
- ✓ realizzazione degli istituti conciliativi (accertamento con adesione e conciliazione giudiziale) previsti dai DLG n. 218 e n. 472 del 1997;

di una sottovalutazione del fatturato); c) sovradichiarazione dei costi (corretta dichiarazione del fatturato a fronte di una sovravalutazione degli acquisti)".

⁴³ Si veda Convevole (2003).

⁴⁴ I progressi conseguiti dall'Amministrazione Finanziaria sul versante dei crediti d'imposta è ben evidente dalla seguenti cifre. Le giacenze di rimborsi a fine anno (risultanti dalla differenza tra rimborsi richiesti e rimborsi erogati in ciascun anno) per le Imposte dirette e per l'Iva sono costantemente cresciute dall'entrata in vigore della riforma del 1971-73 sino al 1993 quando raggiunsero la somma di 35.486 milioni di euro corrispondente al 4,40% del PIL di quell'anno. Dal 1994 inizia un calo delle giacenze in rapporto al PIL, dapprima lento e successivamente accelerato a partire dal 1998. Alla fine del 2001 il totale delle giacenze assommava a 15.782 milioni di euro pari all'1,30% del PIL. Per maggiori dettagli si rimanda alla *Relazione al Parlamento sullo stato della riscossione* (art. 1, comma 4, legge 28 settembre 1998, n. 337) pubblicata dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Amministrazione.

- ✓ adozione dei “parametri” a partire dal 1995 e realizzazione degli “studi di settore”, a partire dal 1998, che hanno. Questi ultimi hanno cambiato il clima tra Amministrazione finanziaria e categorie in relazione alle modalità/metodologie per stimare ricavi e compensi presunti, eliminando la diffidenza che aveva caratterizzato la precedente fase dei coefficienti presuntivi, di congruità e della minimum tax. Conseguentemente hanno avuto un ruolo, anche se tutto sommato circoscritto, nell’agevolare una crescita dell’adempimento spontaneo⁴⁵;
- ✓ razionalizzazione ed ampliamento della rete di assistenza degli uffici finanziari ai contribuenti (call center, ecc.), che ha generato un clima più sereno.

Il miglioramento della percezione del fisco da parte dei contribuenti e dell’efficacia dell’azione amministrativa ha innescato, negli anni novanta, un processo di graduale rientro della grande evasione, che può essere sintetizzato con poche cifre significative. Nel prospetto che segue, il ventennio esaminato è suddiviso in quinquenni e i valori medi assunti dal rapporto BIND/BIT sono messi in relazione agli scarti tra l’IVA totale e l’IVA effettiva sul PIL e tra la pressione *reale* e la pressione apparente.

Periodi	Incidenza percentuale della base evasa sulla base totale (BIND/BIT)	Scarto tra IVA totale (IVAT) e IVA effettiva di competenza (IVAEC)*	Scarto tra la pressione effettiva e quella apparente (totale entrate PA)*
1982-86	32,5	338	1.172
1987-91	36,1	360	1.333
1992-96	33,2	325	1.235
1997-01	30,1	308	1.063

* scarto misurato in punti base (centesimi) sul PIL

Come si vede, c’è sempre un accordo nel segno, crescita o diminuzione da un periodo all’altro nelle tre grandezze considerate. Pertanto, alla diminuzione del peso della BIND sulla BIT ha corrisposto una contrazione sia dello scarto tra IVA totale ed IVA effettiva di competenza sia dello scarto tra pressione reale ed apparente, entrambe rapportate al PIL. L’ultimo quinquennio, caratterizzato da una maggiore incisività degli interventi richiamati, denota i valori più bassi in tutti e tre gli indicatori.

⁴⁵ Gli studi di settore, previsti dalla dall’art. 62 bis del DL n. 331, del 1993, avrebbero dovuto entrare in vigore entro il 1995. Rinvii all’anno successivo, sono in realtà entrati in vigore a scaglioni, per gruppi di codici di attività economica, a partire dall’anno d’imposta 1998. Limitatamente al primo anno di applicazione per ciascun scaglione, sono disponibili i dati relativi ai versamenti IVA, effettuati con il codice tributo 6494, utilizzato dai contribuenti che aderiscono agli studi e dunque “correggono” al rialzo la loro dichiarazione. Il versato per adesione è pari a: 108,5 milioni di euro nel 1998; 112,1 milioni nel 1999; 167,8 milioni nel 2000; 71,8 milioni nel 2001. Comparando questi dati con quelli riportati nella colonna e) della tabella 4.4. si constata come il contributo degli studi di settore sia stato positivo ma non esaltante.

Il rapporto BIND/BIT può, dunque, essere considerato come un indicatore macroeconomico dell'adempimento spontaneo nel sistema fiscale, nel senso che tanto più questo indicatore decresce tanto più si incrementa l'adempimento spontaneo.

I progressi compiuti negli ultimi dieci anni sono sicuramente incoraggianti ma è ancora lunga la strada da percorrere per uscire da una dimensione *patologica* dell'evasione ed approdare ad un livello *fisiologico*.

Il modello statistico utilizzato per analizzare le dinamiche di lungo periodo, conferma l'ipotesi che un'efficace politica di rientro dall'evasione deve necessariamente fondarsi su due punti: la riduzione della pressione fiscale reale da un lato e l'aumento dell'attività di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria dall'altro. Per quanto riguarda, più in generale, la relazione esistente con gli altri aggregati macroeconomici, l'evasione fiscale si caratterizza come un fenomeno pro-ciclico, cioè si amplia durante le fasi espansive e si riduce in quelle recessive. Questo può essere spiegato dal fatto che le fasi recessive tendono ad espellere dal mercato i soggetti "marginali" che generalmente si configurano come quelli a più elevato rischio di evasione e, pertanto, il sistema nel suo complesso tenderebbe a diventare più virtuoso. Tramite il modello si è riuscito anche a determinare l'assenza di influenza delle sanatorie e dei condoni fiscali sull'adempimento spontaneo. Si è trattato, cioè, di misure che hanno provocato un recupero di gettito circoscritto nel tempo, senza mutare la propensione ad evadere dei contribuenti.

Appendice 1. Calcolo della base imponibile in assenza di evasione dal 1992 al 2001

In questa appendice si descrive nel dettaglio la metodologia di costruzione della base imponibile in assenza di evasione (o teorica), disaggregata con le categorie di operazioni che la compongono. A ciascuna categoria è dedicato uno specifico paragrafo.

A.1.1. Consumi finali delle famiglie

Per determinare le aliquote medie ponderate dei consumi delle famiglie si è utilizzata l'indagine ISTAT sui bilanci di famiglia, che offre una classificazione che comprende 257 gruppi di prodotti. A ciascuna tipologia di prodotto è stata associata la corrispondente aliquota legale. Nei casi in cui il livello di dettaglio delle aliquote è risultato più fine di quello dei bilanci di famiglia, questi ultimi sono stati ulteriormente disaggregati utilizzando le informazioni contenute nelle dichiarazioni IVA. Contestualmente, sono stati individuate anche le tipologie di prodotti esenti dall'imposta considerata. Schematizzando, per ciascuno dei 257 gruppi di prodotti, sono stati seguiti i seguenti passi:

1. dai consumi delle famiglie (totali operazioni) al lordo IVA si sono sottratte le operazioni esenti, ottenendo TON;
2. fondandosi sulla normativa vigente, si è calcolata l'aliquota IVA corrispondente a ciascun gruppo di prodotti (ALL);
3. dividendo TON per $(1+ALL)$ si è ottenuta la base imponibile al netto dell'evasione (o teorica), delle operazioni esenti e dell'IVA di competenza.

Una volta calcolata la base imponibile in assenza di evasione e il corrispondente gettito IVA, le 257 voci sono aggregate nelle 54 funzioni di consumo presenti in contabilità nazionale, al fine di ottenere la percentuale di consumi esenti e le aliquote medie ponderate per ciascuna funzione. Queste percentuali sono state applicate ai dati di contabilità nazionale ottenendo delle serie storiche, continue ed esaurienti, relative alla base imponibile in assenza di evasione e all'IVA teorica di competenza. In sostanza, la disaggregazione a 257 voci serve per fornire la struttura di ponderazione a cui viene applicata la normativa fiscale, in tema di aliquote e di esenzioni, mentre le serie di contabilità nazionale forniscono il livello della base imponibile a cui applicare la normativa per ricavarne il gettito.

Nelle tabelle A1a. e A1b. sono illustrati i principali risultati ottenuti dalla procedura sui consumi, che possono contribuire a chiarire la metodologia seguita. Nella prima riga troviamo l'aliquota media ponderata ottenuta applicando la griglia delle aliquote di ciascun anno ai corrispondenti flussi dei consumi delle famiglie.

Per individuare le determinanti dell'andamento dell'aliquota media ponderata è stata calcolata un'aliquota media tenendo fissa la struttura dei consumi, del 1997, e facendo variare unicamente le aliquote legali. Il risultato ottenuto (terza riga) consente di isolare la variazione dell'aliquota media ponderata dovuta unicamente alla variazione della normativa. Dai risultati appare chiaro il consistente aumento delle aliquote del 1998, conseguente al processo di accorpamento delle stesse, e la lieve riduzione nel 2000, imputabile principalmente al provvedimento sulla manutenzione straordinaria degli alloggi⁴⁶.

⁴⁶ La Legge 18/02/98 n. 41 all'art. 1 del capo I riporta le "Disposizioni tributarie concernenti interventi di recupero del patrimonio edilizio". In un primo tempo le agevolazioni per le ristrutturazioni edilizie erano previste per il biennio 1998/99 stabilendo una detrazione d'imposta del 41% ai fini IRPEF. In un secondo

Sottraendo dalla variazione assoluta nelle aliquote medie la variazione assoluta nelle aliquote legali si ricava la variazione assoluta dovuta alla modificazione della struttura dei consumi. Infatti, se i consumatori si orientano verso prodotti caratterizzati da una aliquota legale più alta della media, *coeteris paribus*, l'aliquota media del sistema cresce e ovviamente diminuisce quando le preferenze si orientano su prodotti con aliquote legali particolarmente basse.

Nella tabella A1a e A1b, inoltre, sono riportati i consumi delle famiglie di CN con i corrispondenti tassi di variazione. Secondo la metodologia illustrata in precedenza, dai consumi sono stralciati quelli esenti ai fini dell'IVA, che, sull'intero periodo considerato rappresentano una quota che oscilla tra il 19% e il 21% circa dei consumi totali.

Tabella A1a. Principali risultati ottenuti dall'elaborazione dei consumi finali delle famiglie (anni 1992-1996) (milioni di euro)

Aggregati	1992	1993	1994	1995	1996
Aliquota media ponderata	13,24	13,28	13,42	13,95	13,88
Var. assoluta dell'aliquota media		0,04	0,14	0,53	-0,07
Aliquota media a parità di base (base 1997)	13,08	13,10	13,46	13,97	13,98
Var. assoluta nelle aliquote legali		0,02	0,37	0,51	0,01
Var. assoluta dovuta alla struttura dei consumi		0,02	-0,22	0,02	-0,08
Consumi delle famiglie di CN	463.592	474.005	508.235	549.753	579.6696
Var. % dei consumi delle famiglie di CN		2,25	7,22	8,17	5,44
Consumi esenti	87.682	93.962	104.056	116.480	119.835
Quota consumi esenti su totale	18,91	19,82	20,47	21,19	20,67
IVA teorica	43.956	44.543	47.813	53.029	56.029
Var. % IVA teorica		1,34	7,34	10,91	5,66
Base Imponibile in assenza di evasione	331.951	335.497	356.364	380.244	403.804
Var. % della base imponibile in assenza di evasione		1,07	6,22	6,70	6,20

La procedura, come si è detto, consente, inoltre, di calcolare il gettito di IVA teorica, che, sottratto ai consumi delle famiglie al netto degli esenti, ci dà una stima della base imponibile in assenza di evasione.

Per le finalità specifiche del presente studio, ai consumi delle famiglie sono state sommate le prestazioni sociali in natura erogate dalle Amministrazioni Pubbliche. Si tratta della fornitura gratuita di beni o servizi da parte dello Stato alle famiglie "finalizzati a sgravare queste ultime dall'onere finanziario rappresentato da numerosi rischi o bisogni [...] nel contesto della tutela contro rischi e bisogni sociali"⁴⁷. Le prestazioni sociali in natura delle AP ammontano, nel 1996, a 37.988 milioni di euro. Di questa cifra, analizzando le tipologie di prestazione, 13.923 milioni di euro vanno inclusi nella base imponibile, mentre la parte restante va esclusa in quanto esente ai fini dell'IVA. Pertanto, la somma inclusa nella base imponibile è stata aggiunta ai consumi delle famiglie che si incrementano, ad es. nel 1996, da 403.804 (tab. A1a.) a 417.727 milioni di euro.

tempo la detrazione è stata concessa anche per gli anni 2000 e 2001 nella misura ridotta del 36% per tenere conto della riduzione dell'aliquota Iva dal 20 al 10 per cento a partire dal 1° gennaio 2000. Inoltre dal 2001 risulta ampliata la tipologia degli interventi per i quali spetta la detrazione. Con la Finanziaria 2002 la scadenza della proroga viene anticipata al 30 giugno 2002.

⁴⁷ Eurostat (1996, par. 85).

Tabella A1b. Principali risultati ottenuti dall'elaborazione dei consumi finali delle famiglie (anni 1997-2001) (milioni di euro)

Aggregati	1997	1998	1999	2000	2001
Aliquota media ponderata	14,01	14,84	14,94	14,89	14,77
Var. assoluta dell'aliquota media	0,13	0,83	0,10	- 0,05	- 0,12
Aliquota media a parità di base (struttura del 1997)	14,01	14,73	14,76	14,73	15,65
Var. assoluta nelle aliquote legali	0,03	0,72	0,03	- 0,03	0,91
Var. assoluta dovuta alla struttura dei consumi	0,11	0,12	0,07	- 0,02	- 1,03
Consumi delle famiglie di CN	611.683	643.657	671.658	710.854	738.408
Var % dei consumi delle famiglie di CN	5,52	5,23	4,35	5,84	3,88
Consumi esenti	126.509	132.985	140.301	148.861	156.102
Quota consumi esenti su totale	20,68	20,66	20,89	20,94	21,14
IVA teorica	59.618	66.004	69.075	72.844	74.949
Var. % IVA teorica	6,41	10,71	15,86	5,46	2,89
Base Imponibile in assenza di evasione	425.556	444.668	462.283	489.150	507.357
Var. % della base imponibile in assenza di evasione	5,39	4,49	3,96	5,81	3,72

Il nuovo sistema SEC95 dedica una speciale sezione all'acquisto di oggetti di valore (quali opere d'arte, collezioni di un certo pregio, ecc.), da parte di famiglie e imprese, considerandola come riserva di valore e, pertanto includendola negli investimenti fissi lordi, in particolare nella voce variazione delle scorte. Al fine di realizzare una migliore stima, l'acquisto degli oggetti di valore è stato aggiunto ai consumi delle famiglie, in questo modo la base del 1996 si è incrementata di 1.072 milioni, attestandosi su una cifra di 418.800 milioni di euro.

A.1.2. Acquisti correnti delle Amministrazioni Pubbliche

Gli acquisti correnti delle Amministrazioni Pubbliche rappresentano un'altra componente della domanda finale che si aggiunge ai consumi delle famiglie. In questo caso, però, esiste una peculiarità, analoga a quella che si riscontra per i costi intermedi delle amministrazioni private. Entrambi gli aggregati, infatti, comprendono i prodotti acquistati per essere reimpiegati nella produzione di servizi pubblici o di pubblica utilità. Per questo motivo sono inclusi nei costi intermedi del sistema economico. Per i prodotti offerti dalle Amministrazione pubbliche e private, per la loro stessa natura, non è possibile individuare una specifica categoria di utenti, essendo rivolti all'intera collettività. Per questo motivo, negli schemi di contabilità nazionale, lo stesso ammontare che è compreso nei costi intermedi viene incluso tra gli impieghi finali, concorre cioè a determinare i consumi finali della Nazione.

Per quantificare tale grandezza si considera la componente della spesa per consumi collettivi relativa ai costi intermedi, riportati nel conto economico consolidato delle Amministrazioni Pubbliche, cioè gli acquisti di beni e servizi necessari al settore pubblico per garantire l'erogazione dei servizi ai cittadini⁴⁸.

⁴⁸ Da questo totale vengono escluse le voci già comprese nei consumi del famiglie (prestazioni sociali) e i costi che verranno considerati nel par. 3.1.4 (ad es. i costi degli ospedali).

Il risultato che si ottiene è ripartito per aliquote IVA, secondo la disaggregazione in 29 settori di attività economica, in base agli acquisti correnti dello Stato. Per problemi di reperibilità dei dati di base, non è possibile aggiornare la struttura dei costi utilizzata per ripartire la base imponibile con fonti puntuali. Per ovviare a questa carenza si è fatto ricorso a un sistema di indicatori applicati ad una struttura data del 1995. In generale, come indicatore è stata utilizzata la dinamica della produzione ai prezzi correnti di mercato dei corrispondenti settori di attività economica. Fa eccezione il settore: “redditi da fabbricati residenziali, opere pubbliche e fabbricati”, per i quali si sono usati, rispettivamente: la voce dei consumi delle famiglie relativa ai fitti effettivi, gli investimenti in altre costruzioni e gli investimenti in fabbricati residenziali. Infine, poiché il dato della produzione non è disponibile per l’ultimo anno (il 2001), come indicatore è stata utilizzata la dinamica del valore aggiunto⁴⁹.

In tabella A2 sono illustrati i principali risultati ottenuti dal calcolo dell’aliquota media ponderata per gli acquisti della Pubblica Amministrazione. Per carenza di indicatori di base, in questo caso il calcolo analitico è stato effettuato unicamente per gli anni 1996-2001. Per i precedenti si è seguita la metodologia fondata su indicatori di riferimento, illustrata nel par. 4.1.2.

Tabella A2. – Principali risultati ottenuti dal calcolo dell’aliquota media ponderata per gli acquisti della Pubblica Amministrazione (anni 1996-2001) (milioni di euro)

Aggregati	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Livelli						
Costi intermedi (al netto delle Prestazioni Sociali in Natura)	46.956	48.475	51.278	54.912	59.276	61.720
Costi intermedi considerati nel calcolo	45.619	47.131	49.847	52.145	56.290	58.611
Costi intermedi esenti	993	1.073	1.086	1.187	1.187	1.236
Base imponibile in assenza di evasione	36.162	37.381	39.451	41.019	41.896	43.624
Aliquota media ponderata	17,56	17,75	18,54	18,57	18,51	18,64
Aliquota media a parità di base (struttura del 1997)	17,59	17,75	18,57	18,57	18,57	18,83
IVA teorica	6.351	6.636	7.312	7.616	7.756	8.132
Tassi di variazione						
Costi intermedi (al netto delle Prestazioni Sociali in Natura)		3,2	5,8	7,1	7,9	4,1
Costi intermedi considerati nel calcolo		3,3	5,8	4,6	7,9	4,1
Costi intermedi esenti		8,0	1,2	9,3	0,0	4,1
Base imponibile in assenza di evasione		3,4	5,5	4,0	2,1	4,1
Incremento assoluto nell’ aliquota media ponderata		0,2	0,8	0,0	-0,1	0,7
Incremento assoluto nelle aliquote legali		0,2	0,8	0,0	0,0	1,4
Incremento assoluto dovuto alla struttura degli acquisti		0,0	0,0	0,0	-0,1	4,8
IVA teorica		4,5	10,2	4,1	1,8	4,8

A.1.3. Costi intermedi delle Amministrazioni private

Le Amministrazioni private coincidono, come definizione, con il settore istituzionale di contabilità nazionale delle “Istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie (S. 15)”. Questo settore comprende “... le unità produttrici di servizi non

⁴⁹ Fa eccezione il comparto dei prodotti petroliferi per il quale, a causa di problemi specifici, si è usato il prezzo dell’output moltiplicato per il corrispondente indice della produzione industriale.

finanziari non destinabili alla vendita e non finanziate né controllate prevalentemente dalle Amministrazioni Pubbliche, nel caso in cui presentino almeno una delle caratteristiche seguenti: personalità giuridica. rilevanza economica ... Rientrano, per convenzione, nel settore le seguenti unità statistiche: le istituzioni e gli enti ecclesiastici religiosi, i partiti politici e le organizzazioni ausiliarie, i sindacati e le associazioni con fine prevalentemente sindacale, le organizzazioni e gli ordini professionali.⁵⁰”.

Il punto di partenza del calcolo è dato dal totale dei costi intermedi delle “Istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie non market” stimato in contabilità nazionale. In assenza di ulteriori informazioni, questo totale è stato ripartito per aliquote IVA per il 50% in proporzione ai consumi delle famiglie e per il 50% in proporzione ai consumi correnti delle Amministrazioni Pubbliche. I principali risultati ottenuti sono illustrati in tabella A3. Anche in questo caso, per carenza di indicatori di base, il calcolo analitico è stato effettuato unicamente per gli anni 1996-2001. Per i precedenti si è seguita la metodologia fondata su indicatori di riferimento, illustrata nel par. 4.1.2.

Tabella A3. – Principali risultati ottenuti dal calcolo dell’aliquota media ponderata per i costi intermedi delle Amministrazioni Private (1997-2001) (milioni di euro)

Aggregati	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Costi intermedi ISP	1.514	1.625	1.667	1.775	1.882	1.972
Base imponibile in assenza di evasione	1.168	1.249	1.278	1.343	1.424	1.476
IVA teorica	190	203	218	227	242	253
Aliquota media	16,3%	16,3%	17,0%	16,9%	17,0%	17,2%

A.1.4. Acquisti delle imprese con IVA non detraibile

L’aggregato è composto dall’IVA pagata sugli acquisti da quei settori di attività economica che non hanno la possibilità di portarla in detrazione.

Da un punto di vista merceologico, gli acquisti delle imprese con IVA non detraibile comprendono: beni non durevoli, come i carburanti, beni durevoli, quali le autovetture, e servizi. Pertanto, per quel che concerne le definizioni di CN, l’aggregato sotto osservazione comprende sia i costi intermedi (beni non durevoli e servizi) che investimenti (beni durevoli).

In questo settore si utilizzano due differenti approcci a seconda che si tratti dell’indetraibilità soggettiva (cioè connessa al settore di attività in cui opera il soggetto economico) o oggettiva (attinente al bene oggetto di transazione).

Per quanto riguarda l’indetraibilità soggettiva il calcolo si ricava dall’incrocio tra le tavole input-output dell’ISTAT⁵¹. In particolare, dalle dichiarazioni IVA si ricava la quota di indetraibilità tipica di ogni settore di attività economica e la ripartizione dei flussi per aliquota. Quindi, ai dati di costo, desunti dal quadro intermedio della tavola input-output si applica la percentuale di indetraibilità desunta dalle dichiarazioni, ottenendo la base imponibile IVA. Da quest’ultima si sottraggono gli acquisti indetraibili dello Stato e della Pubblica Amministrazione, già considerati nel paragrafo A.1.2., ottenendo la base imponibile per il settore privato. Tale base imponibile è

⁵⁰ Cuicchio S. (2000, p-45).

⁵¹ Per ulteriori approfondimenti sull’analisi input-output si veda Mantegazza (2000) e Bruno (2000).

ripartita tra le aliquote in base alla composizione desunta dalle dichiarazioni IVA e, per semplice moltiplicazione, si ricava l'IVA teorica.

Per quanto riguarda l'indetraibilità oggettiva sono stati utilizzati indicatori di produzione relativi ai prodotti interessati nel calcolo, rappresentati da: autovetture, carburanti, alberghi e pubblici esercizi, pedaggi autostradali, trasporti di persone e altri beni non detraibili di lusso.

I principali risultati ottenuti sono illustrati in tabella A4., dove si nota il fenomeno descritto nel paragrafo 5.1. Per lo stesso anno non si registra alcuna variazione nell'aliquota media ponderata, ciò vuol dire che la mutata composizione a favore dei prodotti petroliferi, che sono incisi con un'aliquota del 20%, non ha provocato un incremento nell'intensità del prelievo fiscale. Ciò si spiega con la considerazione che quasi tutti i prodotti inclusi negli acquisti delle imprese con IVA non detraibile sono caratterizzati dall'aliquota normale e, quindi, risentono poco della variazione della composizione merceologica della base imponibile.

Tabella A4a. – Principali risultati ottenuti dal calcolo dell'aliquota media ponderata per gli acquisti delle imprese con IVA non detraibile (anni 1992-1996)
(milioni di euro)

Aggregati	1992	1993	1994	1995	1996
Base imponibile in assenza di evasione	50.302	49.056	45.648	54.452	53.351
Variazione base		-2,48	-6,95	19,29	-2,02
IVA teorica	8.161	7.973	7.530	8.711	8.808
Variazione IVA		-2,31	-5,55	15,67	1,11
Aliquota media ponderata	16,22	16,25	16,50	16,00	16,51

Tabella A4b. – Principali risultati ottenuti dal calcolo dell'aliquota media ponderata per gli acquisti delle imprese con IVA non detraibile (anni 1997-2001)
(milioni di euro)

Aggregati	1997	1998	1999	2000	2001
Base imponibile in assenza di evasione	57.441	58.463	59.848	67.247	71.842
Variazione base	7,67	1,78	2,37	12,36	6,83
IVA teorica	9.760	10.031	10.273	11.567	12.400
Variazione IVA	10,81	2,78	2,41	12,60	7,20
Aliquota media ponderata	16,99	17,16	17,16	17,20	17,26

A.1.5. Formazione lorda del capitale nelle Amministrazioni Pubbliche

La formazione lorda di capitale nelle Amministrazioni Pubbliche rappresenta la componente della domanda finale relativa agli acquisti di beni di investimento da parte del settore pubblico. Per ricavarne la base imponibile in assenza di evasione si considerano, pertanto, gli acquisti di beni di investimento più gli acquisti netti di attività non finanziarie⁵² così come risultano dai conti pubblici.

⁵² Teoricamente non dovrebbero essere considerati gli acquisti netti, cioè acquisti effettuati dalle Amministrazioni Pubbliche meno le vendite di prodotti analoghi, ma solo gli acquisti. Data la storica scarsa rilevanza della voce relativa alle vendite da parte dello Stato, ciò non provoca problemi nella serie sotto osservazione, ad eccezione dell'anno 2000. In questo anno, infatti, si è effettuata la vendita delle

Al fine di individuare la quota di investimenti esenti e per effettuare una corretta ripartizione per aliquota si è utilizzata la disaggregazione per trenta tipologie di opere, desunta dall'indagine ISTAT sulle Opere Pubbliche. Per carenza di indicatori di base, in questo caso il calcolo analitico è stato effettuato unicamente per gli anni 1996-2001. Per i precedenti si è seguita la metodologia fondata su indicatori di riferimento, illustrata nel par. 4.1.2. I principali risultati sono illustrati in tabella A5.

Da un punto di vista metodologico è importante sottolineare la presenza di operazioni esenti, ancorché siano di entità molto modesta. Si tratta della spesa per l'acquisto di terreni da parte degli enti pubblici presso venditori privati. Esiste però una parte di questi acquisti (un quinto circa) che viene effettuata presso soggetti d'imposta tenuti ad emettere fattura. Tale ammontare, di poco superiore a 5 milioni di euro nel 2000, viene evidenziato poiché concorre a determinare la base imponibile IVA, e quindi a creare gettito, pur essendo escluso delle principali grandezze macroeconomiche della contabilità nazionale (come il PIL, i consumi, ecc.).

Tabella A5. – Principali risultati ottenuti dal calcolo dell'aliquota media ponderata per la formazione lorda del capitale nelle AP (anni 1996-2001) (milioni di euro)

Aggregati	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Investimenti delle Amministrazioni pubbliche	22.762	23.837	26.503	28.286	29.394	27.410
Investimenti esenti	24	25	27	32	30	28
Base imponibile in assenza di evasione	19.699	20.606	22.897	24.460	25.326	23.684
Aliquota media ponderata	15,97	15,64	16,21	15,85	15,98	15,60
Aliquota media a parità di base (1997)	15,71	15,64	16,16	16,16	16,08	16,10
IVA teorica	3.146	3.224	3.712	3.877	4.048	3.695

A.1.6. Formazione lorda del capitale negli altri settori con IVA non detraibile

L'aggregato considerato in questo paragrafo comprende gli investimenti in costruzioni realizzati dalle famiglie, altrimenti denominati come investimenti in abitazioni. E' necessario sottolineare che la parte relativa alle nuove costruzioni comprende anche una stima dell'abusivismo. Ciò è coerente con l'impostazione generale del lavoro che intende individuare la base imponibile ai fini IVA nell'ipotesi di assenza dell'evasione fiscale.

Agli investimenti si aggiungono due voci relative alla vendita di: terreni e di fabbricati vecchi, da imprese a privati. Per entrambi i casi si riscontra lo stesso problema evidenziato nel paragrafo precedente, si tratta, cioè, di due voci che pur non essendo incluse nelle impieghi di contabilità nazionale (in questo caso gli investimenti in costruzioni) contribuiscono a creare base imponibile ai fini IVA. A differenza del paragrafo precedente, le somme qui menzionate sono di entità rilevante poiché si aggirano intorno ai 7.000 milioni di euro. I principali risultati sono illustrati nella tabella A6. Per carenza di indicatori di base, in questo caso il calcolo analitico è stato effettuato unicamente per gli anni 1996-2001. Per i precedenti si è seguita la metodologia fondata

licenze per l'UMTS che hanno fatto contabilizzare un cospicuo importo nel bilancio pubblico. Ciò ha provocato una caduta nella voce degli acquisiti netti, che non corrisponde a minori acquisti da parte dello Stato ma bensì a maggiori introiti. Considerato che si è interessati alle somme spese dalle Amministrazioni Pubbliche, nel 2000 l'importo derivante dalla vendita delle licenze è stato sommato all'ammontare degli acquisiti netti.

su indicatori di riferimento, illustrata nel par. 4.1.2. I principali risultati sono illustrati in tabella A5.

Tabella A6 – Principali risultati ottenuti dal calcolo dell’aliquota media ponderata per la formazione lorda del capitale negli altri settori con IVA non detraibile (anni 1996-2001) (milioni di euro)

Aggregati	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Base imponibile in assenza di evasione						
Nuove costruzioni	22.019	20.976	21.146	21.884	23.705	24.983
variazioni %		-4,7%	0,8%	3,5%	8,3%	5,4%
Manutenzione	18.238	19.004	18.366	20.106	21.716	21.533
variazioni %		4,2%	-3,4%	9,5%	8,0%	-0,8%
Vendita dei terreni e di fabbricati vecchi da imprese a privati	7.077	5.071	6.917	6.480	7.019	7.397
variazioni %		-28,3%	36,4%	-6,3%	8,3%	5,4%
Totale	47.334	45.051	46.429	48.470	52.439	53.912
variazioni %		-4,8%	3,1%	4,4%	8,2%	2,8%
Gettito IVA teorico						
Nuove costruzioni	1.606	1.537	1.558	1.620	1.755	1.850
variazioni %		-4,3%	1,4%	4,0%	8,3%	5,4%
Manutenzione	3.465	3.702	3.673	4.021	3.257	3.230
variazioni %		6,8%	-0,8%	9,5%	-19,0%	-0,8%
Vendita dei terreni e di fabbricati vecchi da imprese a privati	535	383	526	495	536	565
variazioni %		-28,5%	37,6%	-5,9%	8,3%	5,4%
Totale	5.606	5.622	5.758	6.137	5.549	5.645
variazioni %		0,3%	2,4%	6,6%	-9,6%	1,7%
Aliquota media ponderata						
Nuove costruzioni	7,3%	7,3%	7,4%	7,4%	7,4%	7,4%
variazioni assolute		0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Manutenzione	19,0%	19,5%	20,0%	20,0%	15,0%	15,0%
variazioni assolute		0,5	0,5	0,0	-5,0	0,0
Vendita dei terreni e di fabbricati vecchi da imprese a privati	7,6%	7,5%	7,6%	7,6%	7,6%	7,6%
variazioni assolute		0,0	0,1	0,0	0,0	0,0
Totale	11,8%	12,5%	12,4%	12,7%	10,6%	10,5%
variazioni assolute		0,6	-0,1	0,3	-2,1	-0,1
Dati di contabilità nazionale						
Investimenti in abitazioni	46.060	45.849	46.253	47.889	51.890	54.686
variazioni %		-0,5%	0,9%	3,5%	8,4%	5,4%

In questo caso l’unico confronto che si può effettuare con i dati ufficiali ISTAT è quello relativo ai nuovi investimenti in abitazioni, in quanto le ulteriori disaggregazioni (nuove costruzioni, manutenzioni, ecc.) sono effettuate utilizzando dati di diverse fonti (fiscale, ANCE e CRESME). Da un punto di vista generale si nota una discordanza tra la dinamica della base imponibile in assenza di evasione e gli investimenti in abitazioni registrati in contabilità nazionale. In particolare, nel 1997 la base crolla del 4,8% mentre gli investimenti flettono unicamente dello 0,5%. La differenza è principalmente imputabile alla voce vendita di terreni ed edifici vecchi, la cui brusca riduzione condiziona pesantemente la base imponibile mentre è assente negli investimenti. Il fenomeno inverso si osserva l’anno successivo per gli investimenti di CN che si incrementano dello 0,9% mentre la base cresce del 2,8%.

Appendice 2. Un modello statistico per comprendere le determinanti dell'evasione

Edoardo Otranto^{*}, Stefano Pisani e Federico Polidoro^{**}

Le basi IVA, al pari delle altre grandezze macroeconomiche, si incrementano nel corso del tempo anche in virtù della dinamica dei prezzi. Pertanto, al fine di condurre un'analisi statistica sulle determinanti dell'evasione si è reso necessario sterilizzare tale componente mediante una procedura di deflazione.

Come è stato richiamato nel par. 2 la BIT, al pari delle altre grandezze di contabilità nazionale, è scomponibile per destinazione economica in: consumi, investimenti e costi intermedi. Quindi, utilizzando i corrispondenti deflatori è possibile esprimere la BIT a prezzi costanti (BIT_k), al fine di depurarne la dinamica dall'effetto dovuto alla crescita dei prezzi registrata negli anni sotto osservazione. Inoltre, utilizzando i risultati illustrati in Berthier e altri (2001), inoltre, è stato possibile ricavare anche per la base evasa la scomposizione in costi intermedi, consumi finali e investimenti. Tramite la struttura di ponderazione ricavata da tale composizione si è ottenuto un deflatore della base non dichiarata (BIND) che, per ciascuna delle componenti è uguale a quello della BIT, ma per il totale se ne discosta in virtù del diverso peso percentuale esercitato dalle singole destinazioni economiche. Applicando tale deflatore alla BIND si è ottenuto BIND_k. Sottraendo BIND_k a BIT_k è stato possibile esprimere anche la BID a prezzi costanti (BID_k).

Il modello statistico utilizzato per identificare le variabili che influenzano in modo significativo la base imponibile non dichiarata, è un semplice modello di regressione lineare. Come variabile dipendente è stata considerata ovviamente la base imponibile evasa (BIND_k), stimata in base alla metodologia precedentemente descritta. Oltre ad una costante (K), come variabili indipendenti o regressori sono state individuate le seguenti⁵³:

1. l'andamento del ciclo economico aggregato (CE), rappresentato dal Pil più le importazioni meno le esportazioni, cioè dai flussi economici potenzialmente oggetto di evasione;
2. la pressione fiscale reale (PFR), ottenuta (si veda il par. 5.1), come rapporto percentuale tra entrate totali delle Amministrazioni pubbliche e Pil al netto dell'evasione;
3. l'attività di accertamento (AC), misurata attraverso il numero di accertamenti notificati, tale attività è stata considerata nei suoi effetti successivi e pertanto la variabile è stata ritardata di un'unità temporale (un anno);
4. la quota dei profitti lordi⁵⁴ sul valore aggiunto (QPR).

In termini generali, pertanto, il modello adottato è risultato il seguente:

$$\text{BIND}_k = K + \text{PFR} + \text{CE} + \text{AC}(t-1) + \text{QPR}$$

^{*} Università di Sassari.

^{**} Istituto Nazionale di Statistica.

⁵³ Per ulteriori approfondimenti sul modello interpretativo si veda il par. 6.

⁵⁴ La stima dei profitti lordi si ottiene dalla differenza tra il risultato lordo di gestione (ottenuto sottraendo al valore aggiunto i redditi da lavoro dipendente) e il reddito da lavoro imputato ai lavoratori indipendenti. Il valore aggiunto considerato è espresso al costo dei fattori al netto dell'attività di locazione fabbricati e dei servizi di intermediazione finanziaria indirettamente misurati (SIFIM). I profitti si intendono lordi in quanto includono, oltre agli ammortamenti, anche gli oneri finanziari sostenuti dalle imprese.

All'individuazione di tali variabili come statisticamente rilevanti nel determinare il fenomeno della base imponibile evasa, si è giunti dopo aver testato la significatività di numerosi aggregati che, in base alla teoria economica e della finanza pubblica, è possibile ipotizzare quali cause dell'evasione in senso lato.

In particolare, oltre alle variabili inserite nel modello, è stata sottoposta a verifica l'eventuale significatività del livello delle retribuzioni contrattuali per dipendente, ipotizzando che una marcata dinamica di crescita dei salari "ufficiali" possa costituire un disincentivo al ricorso alla manodopera regolare, favorendo così di conseguenza un più ampio ricorso al lavoro nero. In realtà le retribuzioni contrattuali, così come altre misure del reddito distribuito ai lavoratori dipendenti si sono mostrate poco significative, con valori della statistica t di Student relativi alla stima del coefficiente di regressione largamente inferiori a 1,96 (soglia critica di significatività al 95% di probabilità).

Va ricordato che la regressione è stata stimata su serie storiche annuali che abbracciano il periodo di tempo che va dal 1982 al 2001. Si è operato sulle differenze prime dei logaritmi naturali ($\Delta \ln$)⁵⁵, riducendo così a stazionarietà le serie storiche utilizzate: ciò consente, tra l'altro, di considerare implicitamente la presenza di un trend lineare. Operando sulle differenze, ovviamente si è persa la prima osservazione della serie storica e, pertanto, l'intervallo temporale interessato alla stima comprende gli anni 1983 – 2001. I risultati ottenuti⁵⁶ dalla regressione lineare sono sintetizzati nella tavola A.2.1

Tavola A.2.1 - Risultati e principali test della stima dei coefficienti di regressione di un modello lineare [I] per l'individuazione delle determinanti della base imponibile evasa. Anni 1983-2001

REGRESSORI	coefficiente	deviazione standard	statistica test T	probabilità
K	-0,04	0,01	-3,52	0,0034
PFR	1,40	0,26	5,29	0,0001
CE	1,88	0,42	4,51	0,0005
AC (t-1)	-0,15	0,04	-3,49	0,0036
QPR	0,43	0,19	2,31	0,0363
PRINCIPALI TEST				
R ²			0,82048	
R ² corretto			0,76919	
Media della variabile dipendente			0,00513	
Deviazione standard della variabile dipendente			0,07013	
Deviazione standard della stima			0,03369	
Somma dei residui al quadrato			0,01589	
Test F(4,14)			15,99630	
p-value			0,00004	
Test di Durbin-Watson			2,07182	

Risulta evidente, quindi, la significatività statistica dei coefficienti di regressione stimati per le diverse variabili considerate.

La statistica R², pari a 0,82 mostra come l'82 per cento della varianza della variabile dipendente ($\Delta \ln \text{BIND}_k$) sia spiegata dai regressori utilizzati. Il valore assunto

⁵⁵ Le differenze prime logaritmiche approssimano la dinamica delle variazioni percentuali.

⁵⁶ La stima del modello è stata effettuata utilizzando il software econometrico RATS

dalla statistica F permette poi di rifiutare l'ipotesi nulla per cui tutti i coefficienti di regressione ad eccezione della costante siano pari a 0.

In base ai risultati ottenuti è possibile, quindi, giungere ad una prima specificazione del modello adottato:

$$\Delta \ln \text{BIND}_k = -0,04 + 1,40 \Delta \ln \text{PFR} + 1,88 \Delta \ln \text{CE} - 0,15 \Delta \ln \text{AC}_{(t-1)} + 0,43 \Delta \ln \text{QPR} + e_{(t)} \quad [I]$$

dove $e_{(t)}$ è il residuo di regressione, rappresentante tutto ciò che la regressione lineare non è riuscita a spiegare.

Pertanto, come già commentato nel testo e coerentemente con le ipotesi a priori, un aumento della pressione fiscale reale, una fase ascendente del ciclo economico aggregato e la crescita della quota dei profitti lordi, producono un ampliamento della base imponibile evasa; al contrario i risultati delle attività di accertamento la riducono nel periodo successivo a quello nel quale vengono effettuate, svolgendo così una funzione di deterrenza dell'evasione.

Il valore di R^2 riportato nella tavola A.2.1 mostra la permanenza di una parte importante della varianza della variabile dipendente non spiegata dalla varianza di regressione. In realtà, il modello [I] lascia aperto il problema della identificazione del ruolo dei condoni nel determinare gli andamenti della base imponibile evasa (si veda appendice 3). A tal fine è stata sviluppata un'analisi dei residui che si ottengono in base ai parametri di regressione stimati. In particolare, la serie dei residui è stata sottoposta a *intervention analysis*; nello specifico è stata testata la significatività di una variabile *dummy*⁵⁷, ossia di una variabile binaria che assume valori 0 per tutte le osservazioni annuali ad eccezione dell'osservazione corrispondente all'anno nel quale più ampie sono state le entrate dovute a condoni. Ciò consente di verificare se tali anni abbiano significativamente pesato sulla base imponibile evasa. Tramite test sono state sottoposte a verifica varie ipotesi: sia quella di effetti puntuali che si dispiegano nei singoli anni nei quali i condoni hanno avuto le conseguenze più significative sulle entrate dello Stato⁵⁸, sia quella che ritiene che i condoni possano avere effetti permanenti sul comportamento dei contribuenti. Mediante variabili binarie è stata quindi testata, sui residui della [I] la significatività, rispettivamente, di singoli valori anomali (*additive outlier*), negli anni nei quali sono state adottate misure di condono, di effetti transitori (*transitory change*) nell'anno del condono e in quelli immediatamente successivi e di un cambio di livello (*level shift*) nell'ammontare della base evasa, che mostrerebbe l'efficacia strutturale dei condoni stessi.

Approssimazioni successive hanno portato a rilevare come statisticamente significativa solamente la variabile *dummy* (D1) che assume valore 0 in tutti gli anni tranne nel 1992, quando assume valore pari a 1⁵⁹. Tale risultato sembra confermare la considerazione che i condoni hanno un effetto circoscritto al periodo considerato e non producono alcuna modificazione stabile nell'atteggiamento degli evasori. La base evasa, cioè, subisce un'erosione solo nell'anno in cui si esplica il condono mentre questo non ha ripercussioni durature.

⁵⁷ L'identificazione e la stima del coefficiente della variabile *dummy* è stata effettuata utilizzando il software per l'analisi di regressione delle serie storiche TRAMO.

⁵⁸ In particolare sono stati considerati gli anni 1983, 1992 e 1995, nei quali le entrate derivanti da condoni sono state rispettivamente pari a 3.331, 5.631 e 3.231 milioni di euro.

⁵⁹ Il coefficiente di regressione è risultato pari a 0,057 con una deviazione standard del 0,02878 e un valore della statistica test (T di Student) pari a -1,98.

A riprova ulteriore di questa evidenza la variabile *dummy* è stata inserita nel modello di regressione prima formalizzato; il risultato ottenuto, in termini di modello specificato è il seguente:

$$\Delta \ln \text{BINDk} = -0,03 + 1,45 \Delta \ln \text{PFR} + 1,63 \Delta \ln \text{CE} - 0,12 \Delta \ln \text{AC}_{(t-1)} - 0,07 \text{D1} + 0,40 \Delta \ln \text{QPR} + e_{(t)} \quad [\text{II}]$$

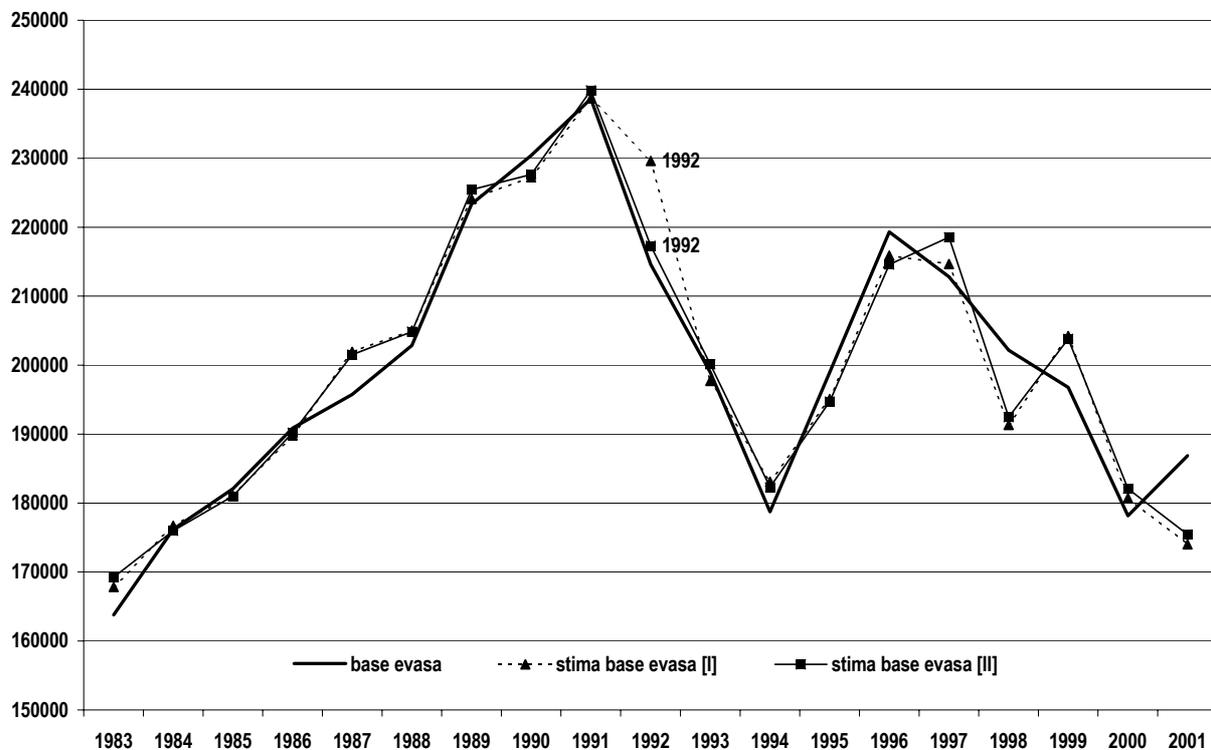
Dalla tavola A.2.2 risulta evidente il miglioramento che si ottiene, con l'inserimento della variabile *dummy* per il condono del 1992, sia in termini di significatività dei coefficienti sia in termini di grado di accostamento del modello alla variabile osservata (R^2 corretto è aumentato portandosi a 0,81).

Tale risultato è ben visibile dal confronto grafico tra la serie della base evasa (BINDk) e la serie stimata in base al modello [I] e al modello [II]: la figura A2.1, infatti, oltre a mostrare il buon accostamento che comunque si ottiene con entrambi i modelli, evidenzia anche il miglioramento dell'accostamento che si ottiene con l'inserimento del condono del 1992 sotto forma di variabile *dummy* e conferma, d'altra parte, il carattere non duraturo dei suoi effetti.

Tavola A.2.2 - Risultati e principali test della stima dei coefficienti di regressione di un modello lineare [II] per l'individuazione delle determinanti della base imponibile evasa. Anni 1983-2001

REGRESSORI	coefficiente	deviazione standard	statistica test T	probabilità
K	-0,03	0,01	-2,99	0,01
PFR	1,45	0,24	6,04	0,00
CE	1,63	0,40	4,11	0,00
AC (t-1)	-0,12	0,04	-2,91	0,01
D1	-0,07	0,03	-2,03	0,06
QPR	0,40	0,17	2,36	0,03
PRINCIPALI TEST				
R^2			0,86372	
R^2 corretto			0,81130	
Media della variabile dipendente			0,00513	
Deviazione standard della variabile dipendente			0,07013	
Deviazione standard della stima			0,03046	
Somma dei residui al quadrato			0,01206	
Test F(4,14)			16,47810	
p-value			0,00003	
Test di Durbin-Watson			2,18181	

Figura 1 - Confronto tra base evasa (BINDk), base evasa stimata con modello [I] e base evasa stimata con modello [II]. Anni 1983 - 2001



Appendice 3. Sanatorie e condoni fiscali

Francesco Santoro

Il ricorso a “sanatorie” delle irregolarità in materia fiscale di tipo sia formale che sostanziale è una prassi ricorrente nella legislazione nazionale.

Infatti – come si ricava dagli schemi 1 e 2 riportati al termine – il trentennio compreso tra la riforma tributaria del 1971 e la legge 289/2002 (legge finanziaria per il 2003) risulta caratterizzato da vari provvedimenti legislativi, di portata più o meno ampia, rivolti alla definizione agevolata delle irregolarità e delle pendenze tributarie e spesso anche delle pendenze in materia previdenziale ed assistenziale.

In genere, tali provvedimenti sono stati adottati alla vigilia o in concomitanza di modifiche rilevanti alla normativa tributaria sostanziale ed accompagnati da norme tese in qualche modo a spingere i contribuenti ad aderire alle varie forme di “sanatoria” in vista di inasprimenti sia dell’attività di accertamento che delle sanzioni applicabili.

Il condono fiscale del 1982 previsto dalla legge n. 516/1982 di conversione del D.L. n. 429/1982 – relativo alle annualità dichiarate dal 1977 al 1981 e a quelle anteriori in caso di accertamento non definitivo o di controversie pendenti riguardanti le altre imposte indirette e quelle soppresse – fu accompagnato da una normativa penale-tributaria che introdusse, un’amnistia per gli illeciti commessi in periodi d’imposta anteriori all’entrata in vigore della legge medesima, accanto a nuove figure di reato per infrazioni in materia di IVA e di imposte dirette, tra cui una più articolata disciplina della “frode fiscale”.

Il condono del 1991 – anno in cui la legge n. 413/1991 varò una vasta gamma di regolarizzazioni, compreso il condono “tombale”, relativamente alle annualità dal 1987 al 1990 e a quelle per le quali non fosse intervenuto accertamento definitivo – fu accompagnato, oltre che dalla delega per la revisione del contenzioso tributario, poi attuata col D.Lgs. n. 546/1992, da alcune importanti misure “dissuasive” di eventuali comportamenti illeciti. Infatti, la legge n. 413/1991 mitigò sensibilmente l’istituto del segreto bancario, offrendo agli uffici finanziari la possibilità di richiedere dati e notizie su operazioni sospette e periodi accertati anche in deroga alle norme vigenti in materia. Essa inoltre introdusse, relativamente a particolari categorie di contribuenti, la possibilità di determinare induttivamente ricavi, compensi e volume d’affari attraverso coefficienti presuntivi utilizzabili sulla base di parametri economici per settori di attività.

L’istituto dell’accertamento con adesione di cui al D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (che consente la definizione delle imposte sui redditi e/o dell’IVA, nonché delle altre imposte indirette, senza escludere, a certe condizioni, l’esercizio dell’ulteriore azione accertatrice degli uffici) e quello della conciliazione giudiziale (previsto dal citato Decreto, ma in realtà introdotto dall’art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992 di riforma del contenzioso tributario), pur essendo istituti a regime utilizzabili secondo modalità differenti dai condoni in senso stretto, a loro volta sono stati accompagnati da una “mini-riforma” comprendente un nuovo sistema delle sanzioni tributarie amministrative (fortemente attenuate rispetto al passato) ma anche innovative forme di tassazione “automatica” (in particolare gli studi di settore) valide per alcune categorie di contribuenti e per le principali imposte.

Le stesse misure “premiali” adottate con la “finanziaria 2003”, nelle varie articolazioni (condono tombale, dichiarazione integrativa semplice, concordato per gli anni pregressi, chiusura delle liti pendenti e definizione delle liti potenziali), pur se chiaramente destinate all’acquisizione di nuove entrate in una fase congiunturale particolarmente difficile, sono state giustificate con la futura riforma strutturale del sistema tributario nazionale contenuta in uno specifico disegno di legge delega attualmente all’esame del Parlamento. In particolare, i recenti condoni sono stati “spiegati” con l’esigenza di definire irregolarità – per le annualità dal 1997 al 2001 per l’Irpef e dal 1998 al 2001 per l’IVA oltre che per l’annualità precedente in caso di omessa dichiarazione, nonché per i periodi d’imposta anteriori in caso di accertamento non definitivo o di controversie pendenti riguardanti le imposte indirette riferite ad atti registrati entro il 30 novembre 2002 – basate su norme tributarie che con l’attuazione della riforma diventeranno obsolete, cercando di eliminare in anticipo anche gli effetti in sede contenziosa.

Tuttavia, è indubbio che i “condoni” (misure di tipo non strutturale ma di applicazione generalizzata secondo varie tipologie) rappresentano misure da ricondurre prevalentemente a situazioni economiche di natura contingente. Ed invero l’adozione di siffatti istituti mira:

- a) all’acquisizione di un gettito immediato e straordinario per alimentare conti pubblici particolarmente negativi;
- b) alla contestuale riduzione dei costi amministrativi collegati all’abbattimento del contenzioso tributario, necessario altresì per liberare energie da destinare alla prevenzione delle irregolarità e ad una più incisiva lotta all’evasione fiscale.

In proposito appare significativa proprio la situazione all’origine delle recenti misure di definizione delle irregolarità e delle pendenze tributarie, contenute negli articoli 8 e seguenti della legge n. 289/2002, come modificati in particolare dall’art. 5-bis della legge n. 27/2003.⁶⁰

Il rinvio al 2003 del riassetto del sistema pensionistico, la cui spesa assorbe una percentuale considerevole del Pil, e il peggioramento dei conti pubblici ha obbligato il Governo dapprima a varare misure correttive per riportare i valori macroeconomici in linea con le stime indicate nel Dpef 2003-2006 e successivamente a consolidare le “correzioni” positive attraverso entrate “*una tantum*” inserite nella manovra finanziaria per il 2003. Tali entrate straordinarie, necessarie altresì per compensare l’anticipazione al 2003 (rispetto al progetto di riforma tributaria) della riduzione dell’Irpef per i redditi medio-bassi anche per effetto dell’aumento delle deduzioni, dell’abbassamento dell’Irpeg dal 36% al 34% e dell’eliminazione di alcune voci dalla base imponibile Irap, sono state ulteriormente “arricchite” dal Parlamento in fase di approvazione della “legge finanziaria”.

Alla luce di una serie di eventi negativi in parte non prevedibili come la prolungata fase di stagnazione internazionale, il rallentamento della produzione, la diminuzione delle entrate erariali, lo stanziamento di spese straordinarie dovute ad una serie di calamità naturali, etc. – che hanno reso difficile anche il rispetto dei rigidi vincoli di bilancio richiesti dal “patto di stabilità” europeo – la scelta di ricorrere ad

⁶⁰ La legge 31 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per il 2003) è stata pubblicata nel S.O. n. 240 alla Gazzetta Ufficiale n. 305 dello stesso giorno. La legge 21 febbraio 2003, n. 27, di conversione del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, contenente sostanziali modifiche alla citata legge n. 289 in materia di regolarizzazioni, sanatorie e condoni, è stata pubblicata nel S.O. alla Gazzetta Ufficiale n. 29/L del 22 febbraio 2003.

entrate straordinarie è sembrata obbligata. Infatti, se per fronteggiare tali eventi si fossero richiamati gli strumenti usuali di politica economica, si sarebbero dovute perseguire le strade alternative del taglio drastico della spesa pubblica e dello stato sociale e/o dell'aumento dell'imposizione sui redditi e sui consumi, che peraltro avrebbe comportato sicuri effetti inflattivi.

In definitiva, l'ampio ed articolato condono 2002, sebbene collegato (almeno nelle dichiarazioni dei relatori di maggioranza), all'annunciata riforma del sistema tributario statale, nei fatti si è manifestato come uno strumento destinato essenzialmente a "fare cassa", con risultati sui quali, peraltro, sussiste ancora discordanza⁶¹.

Tuttavia la mancanza di rilevanti elementi di "dissuasione" nei confronti dei contribuenti che non avendo utilizzato gli strumenti di definizione delle irregolarità previsti dalla legge 289/2002 potrebbero continuare ad attuare comportamenti non conformi alle disposizioni in materia fiscale, può essere giustificata dal fatto che sotto il profilo "strutturale", a parte l'allentamento del segreto bancario, negli ultimi anni si è assistito: *a)* ad un miglioramento del rapporto Fisco-contribuente, su basi di maggiore "comprensione" e "collaborazione"; *b)* alla forte riduzione dell'ambito di applicazione della legge n. 516/1982 relativamente alle sanzioni penali; *c)* alla mitigazione delle sanzioni in caso di regolarizzazione spontanea del contribuente (basti pensare al "ravvedimento operoso" ed al concordato); *d)* all'applicazione sempre più estesa di meccanismi di determinazione automatica della base imponibile (redditometro, studi di settore, etc.).⁶²

Ad ogni modo, nonostante la riconosciuta "flessibilità" dei sistemi tributari moderni (anche in rapporto al maggiore/minore successo della lotta all'evasione fiscale) e le ripetute "legittimazioni" da parte della Corte Costituzionale (*cf.* sentenze n.33/83 e 321/95), sotto il profilo etico e della correttezza del rapporto tra Stato e cittadino-contribuente, le sanatorie fiscali sono sempre state accompagnate da aspre polemiche. Infatti, buona parte degli analisti e degli studiosi (ma anche dell'opinione pubblica) ha sempre ritenuto e continua a ritenere i condoni una soluzione contraria ai principi di giustizia sostanziale.⁶³

Riguardo al recente condono, la posizione dei contrari potrebbe condurre a conseguenze rilevanti ove si consideri, da un lato, l'iniziativa di alcuni parlamentari destinata a porre un freno alle sanatorie attraverso una modifica dell'art. 53 della Costituzione nel senso della irretroattività delle disposizioni tributarie che non potrebbero avere neppure un'applicazione retroattiva differenziata per categorie di

⁶¹ R. Petrini – *Pioggia di lettere del Fisco "Condono o scatta la verifica"*, su Repubblica del 14 marzo 2003, rileva che a fronte di qualche valutazione che vorrebbe il gettito da condoni addirittura a 10 miliardi di euro, il mondo delle associazioni e delle imprese ritiene che il condono, trasformato dal Parlamento in una operazione a costi veramente contenuti, rischia di non cogliere pienamente nel segno soprattutto a causa della sua ridotta appetibilità di fronte ad una platea già sottoposta al meccanismo degli studi di settore.

⁶² Non vanno neppure trascurate le limitazioni al ricorso ai condoni previste dalla stessa legge 289/2002. Ad esempio, il concordato è escluso per i contribuenti che non hanno presentato dichiarazioni dei redditi o IVA, per quelli che hanno dichiarato ricavi o compensi superiori a 5.164.569 euro, per quelli destinatari di p.v. di constatazione con esito positivo, avviso di accertamento o invito al contraddittorio e per quelli per i quali sia stato avviato un procedimento penale; il condono tombale è invece precluso all'evasore totale, cioè a colui che non ha presentato alcuna dichiarazione per i periodi interessati dal condono, etc.

⁶³ E. De Mita – *Condono legittimo se serve allo Stato per procurare gettito*, su Il Sole 24 ore dell'11 dicembre 2002.

contribuenti⁶⁴, dall'altro il mancato ricorso delle Regioni allo strumento del condono per i tributi locali (previsto per la prima volta, nell'ottica del "federalismo fiscale"), con la conseguente parziale disapplicazione di un istituto caratterizzato dalla volontarietà dell'adesione del contribuente per rinuncia dell'ente territoriale impositore.

Del resto, la contrarietà verso qualunque fonte di entrata a carattere straordinario si può ricavare anche da alcuni documenti della Banca d'Italia.

Ad esempio, nelle considerazioni finali della relazione del governatore sullo stato dell'economia nazionale nel 1991 (anno del penultimo "condono"), si legge, tra l'altro, che *"dal lato delle entrate, bisognerà consolidare la pressione fiscale raggiunta, sostituendo entrate permanenti ai prelievi straordinari; ricercare il gettito aggiuntivo nel recupero dell'evasione e dell'elusione fiscale, inducendo i contribuenti a comportamenti conformi alla legislazione tributaria; seguire un indirizzo di intervento sistematico, di riassetto e di semplificazione dei tributi. La percezione di una maggiore equità del prelievo è necessaria ai fini della più convinta partecipazione della collettività nazionale al risanamento della finanza pubblica e alla politica dei redditi."*⁶⁵

A parte le discussioni a carattere accademico e le posizioni "di principio", sotto il profilo tecnico c'è chi suffraga la propria posizione sostenendo che all'aumento del gettito extra-fiscale derivante dalle varie forme di "sanatoria" utilizzate dai contribuenti corrisponderebbe un calo delle entrate sia precedentemente all'emanazione dei provvedimenti di favore (come dimostrerebbe la riduzione dell'1,4% delle entrate erariali nel 2002) sia negli anni successivi alla loro entrata in vigore, come conseguenza delle aspettative dei contribuenti verso nuovi provvedimenti del genere.⁶⁶

Un altro aspetto, peraltro mai esaminato dettagliatamente, è quello secondo cui i condoni determinerebbero addirittura un aumento della pressione fiscale.

Per una più facile lettura dei dati relativi al gettito derivante dalle varie tipologie di definizione delle pendenze ed irregolarità fiscali acquisito nei vari anni in cui i "condoni" hanno esplicitato i propri effetti (si pensi, ad esempio, alle rateizzazioni delle somme relative alle definizioni), si riporta al termine una tabella (A 3.1) contenente dati elaborati dalla Banca d'Italia.

Dall'analisi dei dati di cassa aggregati desunti dai vari *Rendiconti generali annuali dello Stato*, risulta che i picchi di gettito riguardano proprio gli anni coperti da condoni o da altre forme di sanatoria "allargata".

Infatti, relativamente al condono del 1982 risultano acquisite maggiori entrate per complessivi 649,7 milioni di euro nel 1982 e 1.709,5 milioni di euro nel 1983 (per un totale di 2.359,2 miliardi); relativamente al condono (anche tombale) del 1991

⁶⁴ Cfr. in proposito R. Petrini – *Per smetterla con i condoni un cambio alla Costituzione*, su *La Repubblica – Affari e Finanza*, del 13 gennaio 2003.

⁶⁵ Cfr. Relazione del Governatore della Banca d'Italia sull'esercizio 1991 tenuta a Roma il 30 maggio 1992, in occasione dell'assemblea generale ordinaria dei partecipanti.

⁶⁶ M. Sarcinelli - *Soluzioni rinviate*, su *Il Sole 24 ore* del 24 dicembre 2002 rileva che la legge finanziaria, pur avendo qualche elemento di positività per rilanciare l'economia nazionale, si basa su una serie di misure una tantum come i condoni che, *"sorprendentemente introdotti dalla maggioranza e non dal Governo, sono stati così numerosi e così favorevoli agli evasori da creare sconcerto sociale e da perpetuare, attraverso il premio, la propensione a...peccare"...*

Particolarmente critico è C.Cottarelli, responsabile per l'Italia dell'FMI, intervistato da E.Polidori, su *la Repubblica* del 3 gennaio 2003. L'esperto economico giudica negativi sia lo scudo fiscale che il condono recentemente approvati, che non offrono *"nessun beneficio strutturale ma solo vantaggi per chi non paga le tasse... Il condono premia chi non ha pagato le tasse e al tempo stesso crea un incentivo a non pagarle"...*

risultano acquisite maggiori entrate per complessivi 2.908,2 milioni di euro nel 1992 e 1.775 milioni di euro nel 1993 (per un totale di 4.683,2 milioni); infine, con riferimento al concordato per gli anni pregressi del 1994 risultano maggiori entrate per complessivi 1.668,7 milioni di euro nel 1995 e 655,9 milioni di euro nel 1996 (per un totale di 2.324,6 milioni).

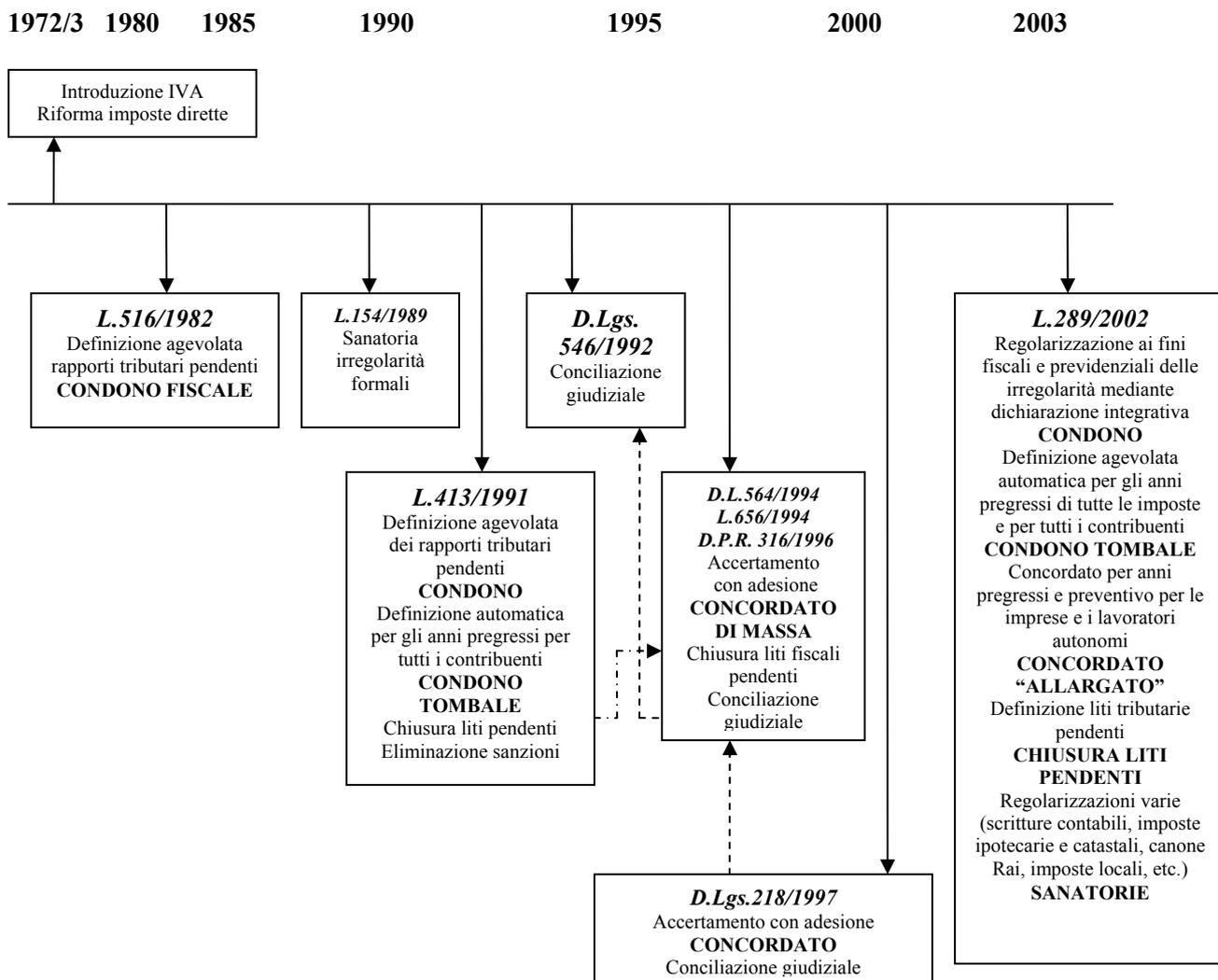
Poiché l'esito monetario ottenuto muta notevolmente a seconda dei vari strumenti di definizione delle irregolarità ovvero delle pendenze tributarie previsti, come dimostra il confronto dei risultati dei due condoni del 1982 e del 1991, si ritiene opportuno illustrare schematicamente le caratteristiche dei singoli provvedimenti di sanatoria indagati (annualità interessate, fattispecie regolarizzabili, etc): il condono del 1982, il condono del 1991 e il "concordato" per gli anni pregressi del 1994.

Al riguardo va premesso che delle tre tipologie esaminate, la terza – modificata "a regime" nel 1997 secondo una logica di "continuità" – ha natura "strutturale" rispetto al carattere straordinario dei condoni del 1982 e del 1991 (nel senso che, pur essendo stata introdotta come forma particolare di sanatoria per le irregolarità anteriori al 1994, si è poi trasformata in istituto a carattere definitivo). Tuttavia, va sottolineata l'ottima performance dell'accertamento con adesione in fase di prima applicazione (biennio 1994/95), nonostante la diversa ampiezza e caratteristica di tale istituto rispetto ai condoni "classici".

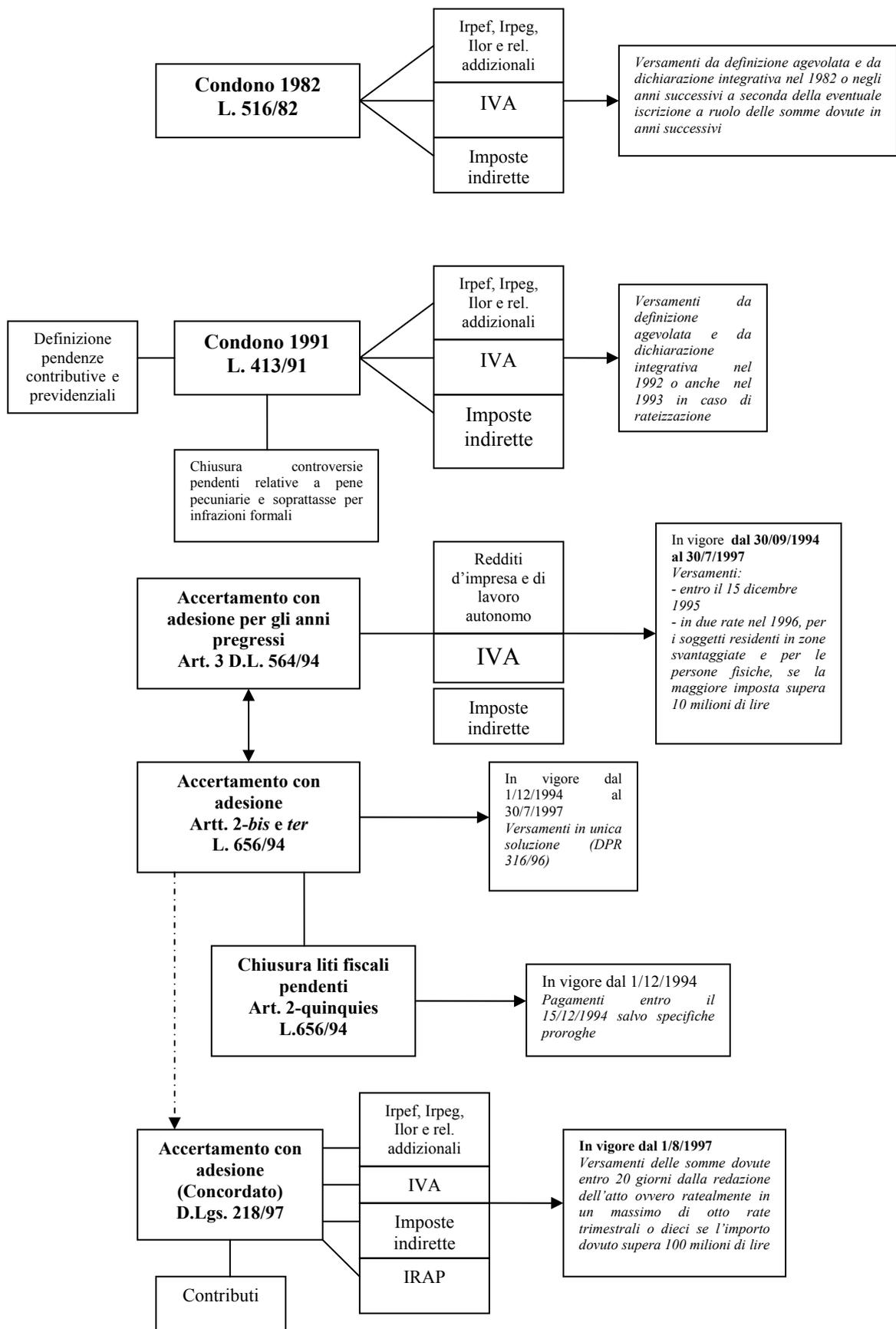
Particolarmente evidente è poi l'ampiezza del risultato raggiunto dalle "sanatorie" del 1991 rispetto a quelle del 1982, da attribuire verosimilmente al successo del condono "tombale". In proposito va rilevato che la possibilità per il contribuente non in regola col Fisco di ricorrere ad un utilizzo esteso della sanatoria per più annualità d'imposta e/o per più imposte riferite ad un unico periodo, in effetti, non era preclusa neanche nel 1982. Solo che col condono tombale tale possibilità venne "istituzionalizzata" con un'apposita procedura che prevede, oltre alla presentazione di una specifica dichiarazione integrativa, il pagamento di una percentuale unica per tutti i periodi e per tutte le imposte sanati, al posto di percentuali differenziate per ciascun singolo periodo d'imposta regolarizzato.

Allargando il confronto degli effetti monetari delle varie definizioni al condono 2002, si osserva che le stime di gettito previste dalle adesioni alle diverse forme di definizione agevolata contenute nella legge n. 289/2002 risultano praticamente invariate rispetto a quelle indicate dal Governo all'atto della presentazione del primo schema di legge finanziaria (circa 8 miliardi di euro nel triennio 2003-2005).

Probabilmente il legislatore ha tenuto conto di una sostanziale "compensazione" tra gli effetti del "dimezzamento" dei costi di adesione – seguente alle modifiche introdotte dalla legge n. 27/2003 rispetto agli importi, sia fissi che in percentuale, previsti dalla "finanziaria 2003" (ad esempio il condono "tombale" si perfeziona versando per ciascun periodo d'imposta l'8%, il 6% e il 4% rispetto agli originari 18%, 16% e 13%) – e l'allargamento della platea dei soggetti interessati a condonare, allettati sia dalla convenienza degli importi da pagare sia dalla molteplicità di strumenti di definizione disponibili (rispetto ai soli concordati "allargato" e chiusura delle liti pendenti previsti dall'originario schema governativo).



Schema 1– Le principali “sanatorie” in materia fiscale dal 1973 ad oggi



Schema 2 – Sequenza dei condoni fiscali dal 1982 al 2001, delle situazioni e imposte oggetto di definizione e dei relativi versamenti

Condono 1982	Condono 1991	Accertamento con adesione (1994) – Concordato (1997)
<ul style="list-style-type: none"> • Riguarda tutti gli imponibili delle principali imposte dirette e dell'IVA non dichiarati nonché i maggiori valori delle principali imposte indirette relativi ad annualità per le quali non sono scaduti i termini per l'accertamento nonché di quelle oggetto di contestazione • Prevede: <ul style="list-style-type: none"> - la definizione agevolata nei casi di accertamenti non definitivi o di omessa dichiarazione mediante integrazione degli imponibili e presentazione di una dichiarazione integrativa - la definizione automatica in assenza di accertamento mediante rettifica degli imponibili e presentazione di dichiarazione integrativa -la chiusura delle controversie pendenti innanzi alle C.T. riguardo a fattispecie a contenuto penal-tributario • Esclude sanzioni, pene pecuniarie e interessi • Ammette la dilazione del pagamento, a partire da determinati importi 	<ul style="list-style-type: none"> • Idem • Prevede: <ul style="list-style-type: none"> - idem - idem - la definizione automatica – mediante presentazione di apposita dichiarazione – per tutti gli anni pregressi, per tutte le imposte, anche per i contribuenti persone fisiche (condono tombale) - accanto alla chiusura delle liti potenziali anche la chiusura delle controversie pendenti innanzi alle C.T., limitatamente alle infrazioni formali • Idem • Idem (ma in due rate, da pagare entro il 1993) 	<ul style="list-style-type: none"> • Riguarda i redditi d'impresa e di lavoro autonomo non dichiarati e la relativa IVA, nonché le principali imposte indirette, per le annualità per le quali non sono scaduti i termini per l'accertamento. La regolarizzazione automatica è stata poi estesa all'Irap e ai contributi • Si applica d'iniziativa di una delle parti del rapporto tributario sempreché non sia iniziata l'attività accertatrice dell'ufficio. Si realizza in contraddittorio tra le parti anche sulla base di parametri, coefficienti etc. e si formalizza con la stipula di uno specifico atto • Include le sanzioni minime, il pagamento di interessi e la prestazione di una garanzia • Ammette la rateazione dei versamenti

Schema 3 – Confronto tra i principali contenuti dei condoni presi a riferimento.

Tabella A 3.1

Gettito derivante dai principali condoni e sanatorie - Dati di cassa tratti dal Bilancio dello Stato in milioni di euro

PRINCIPALI CONDONI E SANATORIE												
Anni	Condono fiscale (legge 516/82)			Irregolarità formali (legge 154/89)			Condono tombale (legge 413/91)			Concordato anni pregressi	Condono edilizio (1985)	Sanatoria Imm. (DL 266/89)
	Imp. dirette	Imp.indirette	totale	Imp. dirette	Imp.indirette	totale	Imp. dirette	Imp.indirette	totale			
1980	0	0	0									
1981	0	0	0									
1982	952	306	1.258									
1983	2.497	813	3.310									
1984	575	339	914									
1985	36	46	82								117	
1986	86	113	199								2.181	
1987	60	30	90								591	
1988	359	10	369								147	
1989	419	9	428	33	376	409					95	72
1990	25	4	29	22	156	178					81	12
1991	4	66	70	21	403	424					53	4
1992	11	8	19	1	147	148	4.277	1.354	5.631		45	1
1993	4	10	14	0	62	62	2.811	626	3.437		37	
1994	1	5	6	1	27	28	87	199	286		164	
1995	2	3	5	17	230	247	43	177	220	3.231	2.189	
1996	2	2	4	7	342	349	51	98	149	1.270	327	
1997	1	2	3	2	155	157	10	28	38	28	168	
1998	1	3	4	0	28	28	346	44	390	10	147	
1999	0	2	2	0	7	7	42	23	65	6	110	
2000	2	1	3	0	2	2	11	8	19	4	96	
2001	0	1	1	0	1	1	5	4	9	3	79	

Fonte: Ufficio Studi - Banca d'Italia

Glossario⁶⁷

- ACQUISTI CORRENTI DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE = vedi spesa delle Amministrazioni pubbliche.
- ACQUISTI NETTI = acquisti effettuati dalle Amministrazioni Pubbliche meno le vendite di prodotti analoghi.
- ALIQUOTA MEDIA PONDERATA = aliquota che si ottiene rapportando l'IVA teorica (totale) di competenza alla BIT (indicata anche come aliquota media).
- ALIQUOTA SULLE TRANSAZIONI DICHIARATE = aliquota che si ottiene rapportando l'IVA effettiva di competenza (IVAEC) e la base IVA dichiarata (BID).
- ALIQUOTA SULLE TRANSAZIONI NON DICHIARATE = aliquota che si ottiene rapportando l'IVA sulle transazioni non dichiarate (IVAEV) e la base IVA non dichiarata (BIND).
- BASE IVA DICHIARATA (BID) = valore delle transazioni dichiarate al fisco (al netto dell'IVA e delle transazioni esenti).
- BASE IVA IN ASSENZA DI EVASIONE (O TEORICA) = costituisce un prodotto intermedio necessario per calcolare la BIT, ottenuto applicando le aliquote legali ai dati di fonte statistica, opportunamente riclassificati.
- BASE IVA NON DICHIARATA (BIND) = valore delle transazioni non dichiarate al fisco (per definizione al netto dell'IVA).
- BASE IVA TOTALE (BIT) = base IVA comprensiva sia delle transazioni dichiarate che di quelle non dichiarate, al netto dell'imposta e delle transazioni esenti. Si ottiene dalla somma di BIND e BID.
- CONSUMI FINALI = spesa delle famiglie residenti e delle Amministrazioni Pubbliche e delle Istituzioni senza scopo di lucro
- CONTABILITÀ NAZIONALE (CN) = è un insieme di conti che rappresentano i risultati dell'attività economica e finanziaria effettuata dagli operatori residenti nel territorio del paese. Tale attività ha per fine la creazione, trasformazione o distruzione del valore economico, della ricchezza. La contabilità nazionale italiana è elaborata dall'ISTAT e costituisce l'applicazione di un insieme di regole e definizioni concordate a livello internazionale (si veda SEC 95).
- COSTI INTERMEDI = rappresentano il valore dei beni e servizi acquistati dalle imprese per essere effettivamente utilizzati quali input in un processo di produzione, escluso il capitale fisso il cui consumo è registrato come ammortamento. I beni e servizi possono essere trasformati o esauriti nel processo produttivo. A livello di totale economia coincide con gli impieghi intermedi.
- DOMANDA INTERNA = ottenuta dalla somma di Consumi finali e Investimenti fissi lordi.
- ESPORTAZIONI DI BENI E SERVIZI = sono costituite dalle operazioni (vendite, baratto o donazioni) sui beni e servizi ceduti dai residenti ai non residenti.
- FORMAZIONE LORDA DEL CAPITALE NEGLI ALTRI SETTORI CON IVA NON DETRAIBILE= comprende gli investimenti in costruzioni realizzati dalle famiglie, altrimenti denominati come investimenti in abitazioni.

⁶⁷ Le definizioni relative agli aggregati di contabilità nazionale sono tratte da Eurostat (1996) e Picozzi (2001), per le definizioni di carattere fiscale si rimanda ad Agenzia delle Entrate (2002).

FORMAZIONE LORDA DI CAPITALE NELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE= rappresenta la componente della domanda finale relativa agli acquisti di beni di investimento da parte del settore pubblico.

IMPIEGHI = con riferimento alle identità [1] e [2] indica la sezione destra del conto delle risorse e degli impieghi e si riferisce alle operazioni che utilizzano il valore economico di una unità o di un settore.

IMPIEGHI INTERMEDI = rappresentano il valore dei beni e servizi venduti alle imprese affinché queste le utilizzino quali input in un processo di produzione, escluso il capitale fisso il cui consumo è registrato come ammortamento. I beni e servizi possono essere trasformati o esauriti nel processo produttivo. A livello di totale economia coincide con i costi intermedi.

IMPORTAZIONI DI BENI E SERVIZI = sono costituite dalle operazioni (vendite, baratto o donazioni) sui beni e servizi ceduti dai non residenti ai residenti.

INDAGINE SUI BILANCI DELLE FAMIGLIE = rilevazione campionaria, condotta dall'ISTAT, presso le famiglie residenti sul territorio nazionale e avente per oggetto la spesa per consumi e le principali caratteristiche demografiche e sociali.

INDETRAIBILITÀ OGGETTIVA = Non detraibilità dell'IVA connessa al bene oggetto di transazione – ad es. benzina.

INDETRAIBILITÀ SOGGETTIVA = Non detraibilità dell'IVA connessa al settore di attività in cui opera il soggetto economico – ad es. banche e assicurazioni.

INVESTIMENTI FISSI LORDI = investimenti netti + ammortamenti + variazione delle scorte e oggetti di valore.

INVESTIMENTI NETTI = pari agli investimenti lordi meno gli ammortamenti.

ISTITUZIONI SENZA SCOPO DI LUCRO AL SERVIZIO DELLE FAMIGLIE = Questo settore comprende "... le unità produttrici di servizi non finanziari non destinabili alla vendita e non finanziate né controllate prevalentemente dalle Amministrazioni Pubbliche, nel caso in cui presentino almeno una delle caratteristiche seguenti: personalità giuridica. rilevanza economica ... Rientrano, per convenzione, nel settore le seguenti unità statistiche: le istituzioni e gli enti ecclesiastici religiosi, i partiti politici e le organizzazioni ausiliarie, i sindacati e le associazioni con fine prevalentemente sindacale, le organizzazioni e gli ordini professionali.

IVA EFFETTIVA DI COMPETENZA (IVAEC) = ottenuta sottraendo all'IVA lorda l'ammontare dei rimborsi richiesti, la differenza competenza giuridica – economica e la variazione nello stock di crediti da portare in detrazione all'anno successivo (coincide con l'IVA sottostante la BID).

IVA EFFETTIVA DI COMPETENZA GIURIDICA = ottenuta sottraendo all'IVA lorda l'ammontare dei rimborsi richiesti.

IVA LORDA = ammontare dei versamenti IVA derivanti dal mercato interno, dalle importazioni e dal monopolio.

IVA SU TRANSAZIONI NON DICHIARATE (EVASA) = ammontare d'imposta che graverebbe sulla base IVA non dichiarata (pari a IVA teorica di competenza – IVA effettiva di competenza).

IVA TEORICA (TOTALE) DI COMPETENZA = ammontare di imposta che lo Stato dovrebbe incassare in assenza di evasione (ottenuto dalla somma di IVA effettiva di competenza e IVA su transazioni sommerse).

OGGETTI DI VALORE = sono beni non finanziari, utilizzati solo secondariamente per la produzione o il consumo, che non sono soggetti, in condizioni normali, a

deterioramento (fisico) nel tempo e che sono acquistati e detenuti soprattutto come beni rifugio.

PRESTAZIONI SOCIALI IN NATURA EROGATE DALLA AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE = fornitura gratuita di beni o servizi da parte dello Stato alle famiglie “finalizzati a sgravare queste ultime dall’onere finanziario rappresentato da numerosi rischi o bisogni [...] nel contesto della tutela contro rischi e bisogni sociali.

PRODOTTO INTERNO LORDO (PIL) = rappresenta il risultato finale dell’attività di produzione delle unità produttrici residenti. Corrisponde alla produzione totale di beni e servizi dell’economia valutata ai prezzi base, diminuita dei costi intermedi ed aumentata dell’IVA e delle imposte indirette sui prodotti e sulle importazioni al netto dei contributi sui prodotti. Può essere anche ottenuto sommando il valore aggiunto ai prezzi di mercato delle varie branche di attività economica, aggiungendo l’IVA e le imposte indirette sulle importazioni, al netto dei servizi di intermediazione finanziaria indirettamente misurati.

RIMBORSI RICHIESTI = ammontare dei rimborsi classificati in base all’anno d’imposta di competenza.

RISORSE = con riferimento alle identità [1] e [2] indica la sezione sinistra del conto delle risorse e degli impieghi in cui figurano le operazioni che incrementano il valore economico di una unità o di un settore.

SEC95 = acronimo per indicare il Sistema Europeo dei Conti nazionali e regionali, è un sistema contabile comparabile a livello internazionale che descrive in maniera sistematica e dettagliata il complesso di un economia (ossia una regione, un paese o un gruppo di paesi), i suoi componenti e le sue relazioni con le altre economie. Da un punto di vista legale, il SEC95 è un regolamento dell’Unione Europea, redatto dall’ufficio statistico (Eurostat).

SPESA PER CONSUMI FINALI = è costituita dalla spesa sostenuta dalle unità istituzionali residenti per beni e servizi utilizzati per il diretto soddisfacimento di desideri o bisogni individuali o di bisogni collettivi dei membri della collettività. Tale spesa può essere sostenuta all’interno del paese o all’estero. I consumi finali si compongono della spesa: delle famiglie, delle Amministrazioni Pubbliche e delle Istituzioni senza scopo di lucro al servizio delle famiglie.

VALORE AGGIUNTO = è l’aggregato che consente di apprezzare la crescita del sistema economico in termini di nuovi beni e servizi messi a disposizione della comunità per impieghi finali. E’ la risultante della differenza tra il valore della produzione di beni e servizi conseguita dalle singole branche produttive ed il valore dei beni e servizi intermedi dalle stesse consumati. Corrisponde alla somma delle retribuzione dei fattori produttivi e degli ammortamenti. Può essere calcolato al costo dei fattori (inclusendo i contributi alla produzione e ai prodotti ed escludendo le imposte sulla produzione e sui prodotti), ai prezzi di mercato (escludendo i contributi alla produzione e ai prodotti e comprendendo le imposte sulla produzione e sui prodotti) e ai prezzi base (comprendendo le imposte sulla produzione e i contributi ai prodotti ed escludendo le imposte sui prodotti e i contributi alla produzione).

VARIAZIONE DELLE SCORTE = le scorte comprendono tutti i beni che rientrano negli investimenti lordi ma non nel capitale fisso e che sono posseduti ad un dato momento dalle unità produttrici residenti; la variazione è misurata come differenza tra il valore delle entrate in magazzino e quello delle uscite dal magazzino.

Riferimenti bibliografici

- Agenzia delle Entrate (2002) *Il linguaggio del fisco – dizionario pratico dei termini tributari*, a cura dell'Ufficio Relazioni Esterne, Roma.
- Agenzia delle Entrate (2002) *Relazione al Parlamento sullo stato della riscossione*, Direzione Centrale Amministrazione, Roma.
- Alesina A., Marè M. (1996) "Evasione e debito", in Monorchio A. (a cura di) *La finanza pubblica italiana dopo la svolta del 1992*, il Mulino.
- Allingham e Sadmo (1972) "income tax evasion: a theoretical analysis", in *Journal of Public Economics*, vol. 1, n. 3-4, novembre.
- ARISTEIA (2001) "Economia sommersa e pressione fiscale" in *Documenti ARISTEIA*, n. 11, aprile, Roma.
- Baldassarini A., Pisani S. (2000) "Macroeconomic approach to the estimate of the underground economy", presentato al *OCSE national accounts meeting*, 26-29 settembre, Parigi.
- Baldassarini A., Pascarella C. (2003) "The Italian approach to estimate the extent of the non-observed economy: methods and results" articolo presentato alla conferenza *The non observed economy: measurement and policy issues*, 20-21 gennaio, Roma.
- Banca d'Italia (2001) *Relazione Annuale sull'esercizio 2000*, Roma.
- Berthier J. P., Jaulent C. Convenevole R. Pisani S. (2001) «Une méthodologie de comparaison entre consommations intermédiaires de source fiscale et de comptabilité nationale» in *Document de Travail*, G2001/12, Institut National de la Statistique et des Etudes Economiques (INSEE), Parigi.
- Borgo V. (2000) "La matrice dell'IVA gravante", articolo presentato al convegno ISTAT *La Nuova Contabilità Nazionale*, Roma 12-13 gennaio.
- Bovi M., Castellucci L. (2001) "Cosa sappiamo dell'economia sommersa in Italia al di là dei luoghi comuni? Alcune proposizioni empiricamente fondate", in *Economia Pubblica*, anno XXXI, n.6.
- Busato F., Chiarini B. (2002) "Market and Underground Activities in a Two-Sector Dynamic Equilibrium Model", mimeo Columbia University NY, Maggio.
- Bruno R. (2000) "Le fonti statistiche e la tavola input-output: un bilancio del passato e le prospettive future", articolo presentato al convegno ISTAT *La Nuova Contabilità Nazionale*, Roma 12-13 gennaio.
- Cagan P. (1958) "The demand for currency relative to the total money supply", *Journal of political economy*, 66:3, pp. 302-28.
- Castellucci L. (2003) "The role of the underground economy in Italy's economic performance" articolo presentato alla conferenza *The non observed economy: measurement and policy issues*, 20-21 gennaio, Roma.
- Carobene S. (2000) "La ricostruzione delle serie relative alle imposte", in Pisani S. "La ricostruzione per branca delle serie storiche annuali", articolo presentato al convegno ISTAT *La Nuova Contabilità Nazionale*, Roma 12-13 gennaio.
- Convenevole R. (2003) "Per una politica programmata di rientro dall'evasione", in *Gli studi di settore come strumento di politica federalista*, a cura di Paola Valeria Renzi, Franco Angeli, collana del Dipartimento di Economia dell'Università Politecnica delle Marche.
- CORTE DEI CONTI (2002) "Analisi dei risultati conseguiti con le entrate tributarie negli anni 2000 e 2001 in termini di recupero di materia imponibile evasa", *Ufficio di controllo sulla gestione dei Ministeri economico finanziari*, 18 giugno.

- Cuicchio S. (2000) “La revisione dei conti economici dei settori istituzionali”, articolo presentato al convegno ISTAT *La Nuova Contabilità Nazionale*, Roma 12-13 gennaio.
- Dipartimento delle politiche fiscali (annate varie) *Entrate tributarie Erariali*, Ministero dell’Economia e delle finanze.
- Gutman P. (1977) “The subterranean Economy”, *Financial Analyst Journal*, vol. 34, n.1, pp. 24-27.
- Eurostat (1996) *Sistema Europeo dei Conti Nazionali e Regionali – SEC95*, Lussemburgo.
- ISTAT (2001) *Rapporto Annuale – la situazione del Paese nel 2000*, Roma.
- ISTAT (2001a) “Il settore delle costruzioni in contabilità nazionale – i nuovi standard europei dettati dal SEC95”, in *Metodi e Norme*
- ISTAT (2001b) *Conti e aggregati economici delle Amministrazioni Pubbliche*, in www.ISTAT.it.
- ISTAT (2001c) *Deflatori di contabilità nazionale, prezzi input-output*, in www.ISTAT.it.
- Johnson S., Kaufmann D., Zoido-Lobaton P, (1998) „Corruption, Public Finances and The Unofficial Economy, articolo presentato alla *ECLAC conference*, 26-28 gennaio, Santiago.
- Leccisotti M. (1996) “Introduzione” al convegno *L’evasione: una decisione economica*, il 20 maggio, Allegato alla rivista *Il fisco*, n. 38, del 21 ottobre.
- Liberati C., Pisani S., Serra A. (2002) “Nota metodologica per effettuare un confronto tra i dati IRAP e di Contabilità Nazionale nel settore privato”, *Documenti di lavoro dell’Ufficio Studi*, n. 1, giugno, Agenzia delle Entrate, Roma.
- Mantegazza S. (2000) “Il bilanciamento dei conti: situazione attuale e prospettive”, articolo presentato al convegno ISTAT *La Nuova Contabilità Nazionale*, Roma 12-13 gennaio.
- Marè M. (1996) “L’evasione in Italia e nei paesi OCSE: evidenze empiriche, determinanti ed effetti economici”, in *Moneta e Credito*, n. 195.
- Ministero delle Finanze – Dipartimento delle Politiche Fiscali (annate varie) *Base di Calcolo delle Risorse Proprie IVA*, documento interno trasmesso annualmente all’Unione Europea.
- OCSE (2002) “Measuring the Non-Observed Economy: a handbook”.
- Pascarella C., Pisani S. (2000) “Il sommerso nelle stime dell’offerta”, lavoro presentato al seminario ISTAT *La nuova contabilità nazionale*, 12-13 gennaio, Roma.
- Picozzi L. (a cura di, 2002) *I conti degli italiani – edizione 2001*, il Mulino.
- SECIT (1996), “L’evasione dell’IVA in Italia. A quanto ammonta, come si può contrastarla”, in *I controlli sugli scambi intracomunitari e l’evasione dell’IVA in Italia*, Quaderni – Rivista Trimestrale del Ministero delle Finanze, n.1. Il testo è stato pubblicato anche nel *Notiziario fiscale*, n. 10-11, 1996.
- SECIT (1997) “L’utilizzo degli schemi input-output finalizzato al confronto tra i dati dell’Anagrafe Tributaria e dati di contabilità Nazionale”, rapporto finale del gruppo di lavoro *Per lo sviluppo dell’attività di studio basata sul confronto fra dati fiscali e dati di diversa fonte, sottogruppo 2, IVA domanda finale*, mimeo.
- Shneider F., Enste D. H. (2000) “Shadow Economies: Size, Causes and Consequences”, *Journal of Economic Literature*, vol. XXXVIII, Marzo, pp. 77-114.
- Spicer M. (1986) “Civilization at a discount: the problem of tax evasion”, in *National Tax Journal*, vol. 39, n.1, marzo.

- SOGEI (1999) “Confronto tra dati fiscali e dati di contabilità nazionale”, *documento interno*.
- Stiglitz J. (1985) “The general theory of tax avoidance”, in *National Tax Journal*, vol. 38, n. 3, settembre.
- Tanzi V. (1980) “The underground economy in the United States: Estimates and Implication”, *Banca Nazionale del Lavoro*, 135:4, pp. 427-53.
- Tanzi V. (1980) “The underground economy in the United States: Annual Estimates 1930-1980”, *IMF Staff Papers*, 30:2, pp. 283-305.
- Vitaletti G. (2000) “Studi di settore e contesto fiscale”, in Atti del convegno di studi *I nuovi studi di settore*, Roma 11 febbraio.
- Yitzhaki S: (1974), “Income tax evasion: a theoretical analysis”, in *Journal of Public Economics*, vol. 3.
- Zizza R. (2002) “Metodologie di stima dell’economia sommersa: un applicazione al caso italiano”, In *Temi di discussione del Servizio Studi*, Banca d’Italia, n. 463, Dicembre.
- Zuliani A. (1996) “Il sommerso nelle stime di contabilità nazionale”, intervento presentato al convegno *L’evasione: una decisione economica*, in *Il Fisco*, n. 38 21 ottobre.