

## ASIMMETRIE TERRITORIALI NEL GAP IVA

ELENA D'AGOSTO, MASSIMILIANO MARIGLIANI, STEFANO PISANI

# ASIMMETRIE TERRITORIALI NEL GAP IVA

Elena D'Agosto, **Massimiliano Marigliani**, Stefano Pisani

Agenzia delle Entrate

Giugno 2012

VERSIONE PRELIMINARE

## Abstract

L'obiettivo del lavoro è quello di illustrare l'articolazione regionale dell'IVA distinta per destinazione finale evidenziando sia le componenti dichiarate sia quelle non dichiarate legate al tributo. Dalle evidenze mostrate è possibile identificare alcuni aspetti sottostanti le diversità territoriali.

Tale rappresentazione fornisce una base informativa per comprendere il contributo che ciascuna realtà territoriale assicura e nasconde ai flussi di finanza pubblica, consentendo di derivare utili indirizzi di policy a livello locale.

La base dati è stata impiegata per uno studio esplorativo sulle peculiarità che influiscono sui differenziali territoriale del *gap* e condizionare i processi di convergenza o divergenza.

## Indice

1	Introduzione.....	2
2	Una breve rassegna dei contributi teorici ed empirici sull'evasione IVA.....	3
3	I principali aspetti metodologici e la misurazione del gap IVA.....	6
3.1	La determinazione del gettito e del gap nazionale.....	7
3.2	L'articolazione secondo la destinazione economica.....	8
3.3	L'articolazione territoriale.....	10
4	Analisi dei risultati: le differenze e la scomposizione del gap.....	12
5	Considerazioni finali.....	18
	Appendice.....	21

## 1 Introduzione

L'imposta sul valore aggiunto rappresenta la principale imposta erariale indiretta e fornisce annualmente circa il 25% delle entrate complessive nazionali.

Le peculiarità del tributo garantiscono che il suo gettito non sia influenzato dalla lunghezza della catena di produzione e distribuzione del bene o del servizio a cui è applicata<sup>1</sup>, realizzando in tal modo la neutralità dell'imposta al grado di integrazione verticale del processo produttivo e "rispetto ai passaggi compiuti dal bene prima di essere acquistato dai consumatori finali" (Lupi, 2007).

Dal punto di vista operativo la neutralità dell'imposta è ottenuta mediante il diritto di rivalsa e il meccanismo della detrazione. Proprio attraverso questi due istituti è individuato il soggetto inciso legalmente dall'imposta (il soggetto di diritto) ossia colui che intrattiene i rapporti con il fisco raccogliendo e versando il tributo (Lupi, 2007). L'incidenza economica riguarda, invece, il consumatore finale (soggetto di fatto) inteso nell'accezione più ampia: infatti, l'imposta colpisce su tutte le immissioni in consumo acquisite dai soggetti che si comportano come consumatori finali.

Il contribuente di diritto versa il tributo all'Erario determinando l'entità sulla base delle cessioni e degli acquisti imponibili, il diritto alla rivalsa e il meccanismo della detrazione. Tale soggetto applica l'imposta al proprio acquirente sulle cessioni imponibili, a titolo di rivalsa (divenendo debitore nei confronti dello Stato) e potrà sottrarre l'imposta che ha già pagato sui propri acquisti (per i quali è creditore) per effetto del meccanismo di detrazione<sup>2</sup>.

Il tributo versato allo Stato dal soggetto di diritto è ottenuto per differenza tra l'ammontare dell'imposta a debito e quella a credito, quando la prima supera la seconda (metodo di calcolo di imposta da imposta); nel caso opposto, invece, si determinano le condizioni per il rimborso del tributo. Il rimborso rappresenta un momento fisiologico nella vita dell'imposta tecnicamente connesso al sistema concepito dal legislatore per la determinazione delle detraibilità.

In base a tali indicazioni, infatti, l'imposta risulta gravare non solo sui consumi finali delle famiglie ma anche su una parte degli acquisti di beni e servizi intermedi e di beni di investimento effettuati dalle imprese. In tal senso e in virtù delle numerose disposizioni normative che limitano il diritto alla detrazione, i soggetti gravati dai tributi non sono solo le famiglie ma anche la pubblica amministrazione e le imprese. Tale deviazione viene identificata come l'impurità dell'IVA reale rispetto al concetto di IVA ideale (Longobardi, 2009).

Dall'interazione tra i soggetti di diritto e di fatto coinvolti nell'applicazione dell'imposta, possono scaturire atteggiamenti che inducono al mancato adempimento degli obblighi tributari. Questi possono coinvolgere la relazione tra le imprese (soggetti passivi dell'imposta) nell'ambito della sequenza rivalsa-detrazione oppure quella tra impresa e soggetto consumatore finale.

Infatti, solo teoricamente, il meccanismo della detrazione costituisce una forma di mutuo controllo tra i soggetti passivi dell'imposta, poiché l'incentivo ad evadere che loro hanno non riguarda solo l'IVA ma anche le imposte dirette connesse ai redditi realizzati in conseguenza delle vendite.

L'evasione dell'imposta nella fase finale, quella che coinvolge il venditore e il consumatore finale (ad esempio le prestazioni di servizi alla persona o simili) può scaturire dalla riduzione di prezzo del bene venduto, pari all'importo dell'imposta, che il venditore finale può applicare con la complicità del acquirente il quale non potendo applicare la rivalsa è posto davanti all'alternativa di partecipare all'evasione o di accettare un prezzo più elevato.

Quindi, alcune fattispecie evasive sono riconducibili alla sottofatturazione o occultamento di cessioni. Altre, sono connesse al meccanismo della detrazione: ad esempio possono assumere la

---

1 L'Iva, diversamente da altre imposte sulle vendite, consente di evitare una tassazione cumulativa del bene nei diversi stadi.

2 Infatti, i soggetti che non hanno diritto alla detrazione del tributo sono gli effettivi destinatari dell'imposta.

forma di attività' illegali quali la creazione di false fatture di acquisto che consentono di aumentare l'iva da detrarre e ridurre quindi il versamento dell'imposta all'erario.

La quantificazione dell'inadempienza fiscale rappresenta un punto cruciale degli studi che voglio sia indagare con maggiore attenzione le possibili determinanti sia valutare le misure di politica economica adottate per contenere atteggiamenti renitenti.

Questo lavoro ha lo scopo di misurare i fenomeni evasivi, inserendosi tra i pochi contributi disponibili per l'Italia, mediante approcci indiretti di tipo top down approfondendo due aspetti cruciali che finora sono stati trascurati nelle analisi condotte: la dimensione territoriale e la tipologia di soggetti economici che ne rimangono coinvolti.

Il contributo può assumere interesse non solo ai fini delle politiche di contrasto all'evasione nella riduzione dei differenziali territoriali, ma anche per gli indirizzi di policy riguardanti la ripartizione del carico tributario nei diversi livelli di governo. Quest'ultimo aspetto prenderebbe indicazioni dal gettito territoriale potenziale e dalle dichiarazioni fiscali che consentono informazioni articolate per regione.

Il lavoro è così articolato: nel secondo paragrafo si effettua una breve disamina della letteratura teorica sull'evasione IVA e di quella empirica che intende misurarne il fenomeno; il paragrafo successivo illustra i principali aspetti metodologici della quantificazione delle grandezze IVA, potenziali, dichiarate e non dichiarate, a livello nazionale; poi distinti secondo la destinazione d'uso (consumi delle famiglie; costi ed investimenti del settore market; costi ed investimenti del settore non market ); infine quelli relativi alla ripartizione regionale; fondandosi su quest'ultima base di dati, nel paragrafo 4 si conducono delle analisi preliminari sulle differenze territoriali riscontrate nel *tax gap*; infine, sono tratte alcune considerazioni di sintesi.

## **2 Una breve rassegna dei contributi teorici ed empirici sull'evasione IVA**

Da lungo tempo l'attenzione degli studiosi si è rivolta allo studio dell'evasione fiscale e delle sue implicazioni. Il primo contributo che ne ha schematizzato i meccanismi dal punto di vista economico si deve ad Allingham e Sandmo (1972) nell'ambito dell'imposizione sui redditi degli individui. Le numerose ricerche sviluppate successivamente hanno però dedicato una limitata attenzione all'analisi dell'evasione delle imprese ed in particolare a quella relativa alle imposte indirette. Marrelli (1984) intraprende questa direzione concentrandosi sulle scelte economiche compiute dall'imprenditore quando si sottrae ad un'imposta ad valorem sotto-dichiarando i ricavi in un ambiente monopolistico. Le variabili decisionali dell'impresa riguardano l'entità della produzione (che influisce sulla traslazione del tributo) e l'ammontare di imposte evase. L'interdipendenza tra queste due decisioni dipende dalla probabilità di essere accertati. Qualora la probabilità sia esogena, la traslazione dell'imposta e la decisione di evasione risultano separabili: l'evasione non influisce sull'ammontare di tasse traslate, gli imprenditori se possono evadono le tasse e poi le traslano comunque sui consumatori proprio come se non le avesse evase. Questo risultato viene meno nel caso di probabilità di accertamento funzione dell'imponibile dichiarato. La quantità prodotta in equilibrio dipenderà da questa probabilità. Inoltre, sarà tanto più piccola o più grande di quella che l'impresa produrrebbe se non evadesse (o di quella prodotta nel caso di probabilità fissa) a seconda che la probabilità di essere accertato sia crescente o decrescente ai ricavi dichiarati. Se decrescente l'impresa produrrà e dichiarerà di più rispetto al caso di probabilità costante (tale regola è quindi considerata efficiente). In un lavoro successivo, Marrelli e Martina (1988) rivolgono lo studio delle relazioni tra decisioni di produzione e di compliance all'interno di un mercato oligopolistico (per semplicità al duopolio) esaminando varie imposte tra cui quelle indirette. Gli autori riscontrano che le decisioni riguardanti la quantità prodotta non sono influenzate dalle decisioni sulla dichiarazioni fiscali ma che non vale la relazione contraria. Vale quindi una più debole condizione di separabilità nell'ipotesi di probabilità esogena. Questo comporta che atteggiamenti collusivi implicano una maggiore evasione solo nella misura in cui conduce a maggiori profitti: tuttavia gli autori non sono conclusivi sulla relazione. Se le quote di mercato delle

imprese non sono troppo diverse un aumento di collusione da luogo inequivocabilmente ad un aumento di evasione a prescindere dal tipo di imposta considerata. Nel caso di probabilità d'accertamento funzione dell'imponibile dichiarato ancora una volta il risultato sulla separabilità decade. Se la probabilità decresce con l'aumentare dell'imponibile dichiarato ciò condurrà ad una minore evasione e a una minore traslazione dell'imposta. L'analisi dell'evasione in un contesto industriale competitivo è sviluppata da Virmani (1989). Il primo aspetto considerato nell'articolo riguarda la relazione, in presenza di imposte sulle vendite, tra evasione ed efficienza. In generale, tali imposte alterano le decisioni di consumo e possono influire anche su quelle produttive se il bene è usato nel processo di produzione e non è previsto un meccanismo di credito nella catena di formazione del valore aggiunto fiscale. In presenza di evasione, le imprese producono ad un livello inferiore della scala minima efficiente. Tale risultato sembra abbastanza robusto alle varie ipotesi sulla funzione di probabilità di essere accertati. Questo risultato ha delle implicazioni sull'aliquota ottimale per la tassazione dei beni in presenza di evasione. In particolare conduce all'ipotesi di tassare con aliquote basse le industrie con una scala di produzione relativamente piccola se le imprese che la costituiscono evadono, al limite esentare dalla tassazione quelle con scala molto bassa. Il secondo aspetto trattato, riguarda la relazione tra le aliquote fiscali e l'evasione. L'autore deriva le condizioni per le quali esiste una sola aliquota fiscale, in luogo di due, che costituisce una soglia sotto la quale le imprese onestamente pagano le loro tasse e le possibilità di evasione possono essere ignorate. Aliquote superiori possono determinare una riduzione delle entrate fiscali producendo un effetto del tipo curva di Laffer.

In un interessante lavoro di sintesi, Yaniv (1995) propone un modello generale di evasione fiscale (sia attraverso la sottodichiarazione dei ricavi sia la sovradichiarazione dei costi) applicabile a varie tipologie di imposta. Egli deriva che le scelte sui livelli di attività delle imprese sono indipendenti dalle loro decisioni di *compliance* fiscale. La separabilità viene confermata anche nel caso di probabilità endogena ma non nel caso di incertezza.

La letteratura teorica ha quindi cercato di tracciare i principali effetti che le scelte di inadempienza fiscale relative delle imposte sulle vendite inducono nel sistema economico. Dal punto di vista della letteratura empirica la questione preminente riguarda la misurazione di un fenomeno per definizione non osservabile, eventualmente ex post e in modo parziale. Nel corso degli anni sono state sviluppate e affinate varie metodologie di stima della *shadow economy* mutate poi per la stima dell'evasione fiscale intesa nella sua accezione più ampia di *gap* fiscale. Nell'ambito delle metodiche sono distinguibili due principali approcci: uno di tipo diretto e l'altro indiretto. Il primo, detto anche metodo *bottom-up*, è sostanzialmente basato sull'utilizzo di dati microeconomici provenienti dall'auditing fiscale o da survey campionarie le cui risposte sono volontarie; il secondo, detto anche metodo *top-down*, impiega indicatori macroeconomici o informazioni tratte dai conti economici nazionali e finanziari. Quest'ultimo si distingue ulteriormente in due branche, una propriamente macroeconomica e una fondata sulla modellistica. La seconda in particolare ha contribuito a mantener viva l'attenzione sulla limitata disponibilità di informazioni per la stima dell'evasione e in generale dell'economia non osservata (in questo ambito i numerosi contributi che seguono a Schneider e Enste, (2000)).

Nell'ultimo decennio le evidenze empiriche riferite ai paesi della UE sono progressivamente aumentate in conseguenza dell'attenzione maturata non solo in ambito accademico ma anche istituzionale, nazionale e internazionale<sup>3</sup>. Esemplificativa di questa direzione è l'interesse manifestato dalla Commissione Europea di far luce sulla grandezza del fenomeno in ambito comunitario incaricando un istituto di ricerca indipendente Reckon LLP della valutazione della perdita di gettito dell'imposta sul valore aggiunto. Reckon (2009), seguendo un approccio *top-down*, stima il *gap* IVA per i 25 paesi della comunità europea per l'anno 2006. Ricostruisce l'imposta potenziale ossia quella che si avrebbe in assenza di evasione, sulla base dei conti nazionali dei singoli paesi e la confronta con quella loro incassata. Dalle stime emerge che a livello

---

<sup>3</sup>L'importanza della misurazione dell'economia non osservata, di cui l'evasione costituisce un aspetto, assieme alle linee guida per realizzarla viene sottolineata nel documento OECD (2002).

europeo (25 paesi) il gap IVA e' circa il 12% di quello potenziale, la Grecia presenta valori intorno al 30% , Lituania, Lettonia e Italia sono al 22%, Francia al 7%, Germania al 4% e Spagna al 2%.

Un contributo rilevante alle possibilità di stima del gap proviene dalle amministrazioni fiscali<sup>4</sup> in relazione ai propri obiettivi e alle informazioni spesso riservate a cui hanno accesso. Secondo la Commissione Europea (2011) le istituzioni fiscali dei paesi membri elaborano proprie misurazioni del gap di imposta impiegando vari approcci alla stima. In particolare nel regno unito (HMRC, 2010) utilizza i metodi *top-down* per le imposte indirette mentre quelli *bottom-up* per le imposte dirette; in Svezia, l'agenzia fiscale adotta entrambe le metodologie e ha predisposto un programma di misurazione e monitoraggio dell'evasione (*Swedish National Tax Agency*, 2008). In modo analogo anche le agenzie fiscali di Danimarca, Estonia e Olanda<sup>5</sup> adottano metodi di stima diretti e indiretti articolandoli anche loro per tipologia di imposta. In particolare l'agenzia danese (*Danish Tax and Customs Administration*, 2006a 2006b) ha sviluppato un approccio articolato alla stima del gap. Per l'imposta personale sul reddito applica il metodo *top-down* (tali stime sono ufficiali e incorporate nei documenti governativi) mentre adotta un approccio definito "*every sector*" per stimare il gap proveniente dalle imprese in sostanza di tipo *bottom-up* nella forma del *random audit*.

Tra le varie imposte, la misurazione del gap IVA suscita una particolare attenzione da parte delle istituzioni europee e dei suoi membri sia per il rilievo che tale gettito assume nell'ambito delle entrate complessive di ciascun paese sia perché la sua base imponibile costituisce il riferimento per le entrate nel bilancio comunitario. Nam et al. (2001) quantificano il gap IVA nei paesi della UE adottando un metodo di stima indiretto basato sui conti economici nazionali: derivano un gettito iva teorico per ciascun paese e lo confrontano con il gettito incassato ricavando così una misura mancato gettito. Le evidenze empiriche fornite dagli autori per il periodo 1994-1996 rilevano che l'Italia presenta valore elevati di evasione IVA: circa 34.5% (media triennale) dell'imposta teorica e' sottratto al fisco; segue la Spagna (22.6%) e la Grecia (20.2%) mentre valori più bassi sono stimati per Olanda (2.4%), Regno Unito (3.8%), Danimarca (4.2%) e Germania (4.8%). La qualità delle stime, sottolineano gli autori, sono condizionate a quella delle informazioni impiegate e il loro miglioramento richiede un lavoro di coordinamento tra gli istituti di statistica dei vari paesi oltre che tra quelli fiscali.

Nel lavoro di rassegna sulle poche evidenze empiriche disponibili relative ai paesi UE riguardo al gap IVA, Keen e Smith (2007) confrontano i risultati delle stime ed evidenziano alcune discrasie. Gli autori rilevano che la HMRC stima il gap IVA sin dal 1992 impiegando un approccio top down. Tale metodo ritenuto valido per comprendere la dinamica del fenomeno piuttosto che la dimensione, viene affiancato da stime indipendenti di tipo *bottom up* che aiutano a qualificare i tipi di frodi iva. Per l'anno 2001-2002, il gap stimato con quest'ultimo metodo e' compreso tra il 10.2% e il 14.6% e risulta coerente con quello calcolato per lo stesso periodo con il *top-down*, pari al 15.7% dell'imposta potenziale. Keen e Smith (2007) presentano le stime fornite da altri ricercatori, Gebauer e Parsche (2003), che impiegano sempre un metodo *top-down* riferite alla metà degli anni novanta e riguardanti 10 paesi europei. Le stime riportate ufficialmente dal Regno Unito risultano superiori, nei livelli, a quelle fornite Gebauer e Parsche (2003); inoltre, il trend crescente evidenziato dalle stime ufficiali non trova riscontro nelle evidenze degli altri autori. Le diversità esemplificate, sollevano in Keen e Smith (2007) la questione della qualità delle informazioni di base per le stime e la necessità di coordinare gli aggiustamenti che permettono il raccordo dei dati macroeconomici alle esigenze delle quantificazioni fiscali per la stima del gettito teorico.

Per l'Italia, le prime valutazioni organiche sul *gap IVA* in ambito non istituzionale si devono, almeno in base alla nostra conoscenza, a Bernardi e Bernasconi (1996) che lo ricostruiscono a partire dal confronto tra la contabilità nazionale e quella fiscale. Gli autori stimano gli imponibili

---

4 IOTA l'organismo che presiede al coordinamento delle amministrazioni fiscali ha sempre di recente cercato di comprendere la situazione in tema di misurazione condotta.

5 Tuttavia non rende pubbliche le proprie stime. Le indicazioni sono tratte dal lavoro di sintesi articolato nel documento, Commissione Europea (2011).

non dichiarati relativi al 1991 mediante un duplice approccio, sia dal lato della domanda sia dal lato dell'offerta. Tale seconda prospettiva, confronta il valore aggiunto di Contabilità nazionale con il valore aggiunto fiscale opportunamente corretto. Rilevano che il valore aggiunto non dichiarato rappresenta circa il 38,32% del potenziale. Mediante l'analisi del gap dal lato dell'offerta gli autori effettuano inoltre una disaggregazione settoriale del valore aggiunto evaso. L'approccio della domanda è quello più appropriato all'iva essendo un'imposta sul consumo finale ed ha indotto gli autori alla ricostruzione della base imponibile del tributo per raccorderla con le grandezze fiscali; rispetto a tale stima, la base imponibile non dichiarata è di circa il 40,14% di quella potenziale. La misura del gettito mancante vale invece circa il 39% dell'imposta potenziale. Quest'ultima è ricostruita sommando il gettito teorico desumibile dai consumi di Contabilità Nazionale all'iva indetraibile dei consumi intermedi dei settori esenti, di quelli che producono beni di investimento e il gettito derivante da PA e ISP. Il gettito non dichiarato è ottenuto depurando quello potenziale dall'iva di competenza.

Nel lavoro condotto da Convevole e Pisani (2003) sono delineati gli aspetti metodologici della misurazione del *gap* impiegati dall'agenzia fiscale italiana. Il metodo è anch'esso di tipo top down e ricostruisce sia la base imponibile potenziale dell'IVA sia il relativo gettito a partire dai flussi di contabilità nazionale (CN)<sup>6</sup>. La ricostruzione avviene dal lato della domanda, articolando una corrispondenza tra le componenti<sup>7</sup> di CN, al maggior livello di dettaglio possibile, e le operazioni rilevanti per la base imponibile dal punto di vista fiscale. Per la determinazione di una base non dichiarata coerente con quella potenziale, impiegano un aggregato che esprime il gettito di competenza sui flussi dichiarati. Le misurazioni così condotte rilevano che il rapporto base non dichiarata e base potenziale, passa da circa il 34,4% del 1982 al 37,7% del 1991<sup>8</sup>. L'aggiornamento delle stime sul *gap* IVA riferito sia alla base sia all'imposta è contenuto in Marigliani, M. e Pisani, S. (2006 e 2007) nel quale sono riportate le stime in serie storica per il periodo 1980-2002 e successivamente 1980-2004.

In base alle nostre conoscenze sulle misurazioni del *gap* IVA in Italia non sono disponibili approfondimenti di natura geografica<sup>9</sup> o per tipologia di soggetti economici coinvolti nelle dinamiche del tributo. Il presente lavoro<sup>10</sup> intende concentrarsi proprio su questi due aspetti finora trascurati dalle analisi precedentemente condotte, per carenze informative.

### **3 I principali aspetti metodologici e la misurazione del gap IVA**

La metodologia di stima adottata per misurare il gap Iva nazionale, come precedentemente accennato, rientra nella classe dei metodi indiretti in cui le informazioni sul gettito incassato dall'Erario sono raffrontate con quelle teoricamente esprimibili da un sistema economico che manifesti perfetta *compliance* fiscale. Per desumere il gettito teorico in modo preciso, in presenza di una varietà di aliquote e una normativa che regola il tributo piuttosto articolata, occorre identificare correttamente le basi imponibili su cui esso grava. Si rende quindi necessario un elevato livello di dettaglio degli aggregati di contabilità nazionali impiegati<sup>11</sup>.

Le misure che sono derivate, rappresentano la base imponibile e l'imposta, sottratta (*gap*) agli obblighi di legge che scaturiscono non solo dall'evasione fiscale, ossia dalla deliberata volontà di frodare il fisco, ma anche da situazioni di insolvenza e da atti di negligenza ed erronea interpretazione della legge.

---

6 Le grandezze di Contabilità Nazionale sono costruite in base alle disposizioni del SEC95 che dispone siano "esaurienti" ossia inclusive dell'economia "osservata" e di quella "non osservata".

7 Spesa delle famiglie sul territorio economic, consume intermedi, investimenti fissi lordi.

8 È importante sottolineare che i dati di CN subiscono revisioni periodiche. Le stime del *gap* che se ne derivano non possono essere confrontate se le serie di riferimento si riferiscono ad annualità diverse.

9 L'unico lavoro constatato si deve a Brosio, Cassone e Ricciuti (2002) in cui sono riportate delle stime regionali sul *gap* IVA, purtroppo senza indicazione della metodologia utilizzata.

10 Braiotta, D'Agosto e Pisani (2012) confrontano i risultati delle stime territoriali del *gap* IVA con quelle IRAP.

11 Per un esame dettagliato della metodologia si veda il lavoro svolto da Convevole, Pisani (2003).

Questo lavoro intende contribuire alle analisi condotte in tema di misurazione del *gap* fiscale approfondendo alcuni aspetti finora ignorati dalle stime realizzate a livello nazionale: l'articolazione territoriale dell'adempimento IVA e quella per destinazione economica, legata alla spesa delle famiglie, delle imprese e della pubblica amministrazione. Sebbene i due aspetti siano logicamente indipendenti, il secondo risulta cruciale per la qualità delle stime regionali. La diversa intensità dell'evasione secondo gli impieghi condizionano significativamente i risultati regionali.

La misurazione regionale è consentita dalla disponibilità delle informazioni derivanti dal quadro VT della dichiarazione IVA (Convenevole 2006). Tali informazioni, integrate con altre di fonte esterna, sono state sottoposte a dei controlli di coerenza che hanno coinvolto sia altri quadri della dichiarazione sia l'evoluzione temporale delle grandezze esaminate. L'esame delle asimmetrie territoriali è indagato attraverso l'adozione di una procedura computazionale in grado di allocare il consumo finale nei diversi usi (spesa delle famiglie e delle imprese). Sono emerse delle specificità nei sistemi economici territoriali: alcune maggiormente orientate ai consumi delle famiglie o alla spesa pubblica oltre alla spesa per beni intermedi.

Per rappresentare il fenomeno a livello territoriale è stato necessario affrontare la peculiarità del tributo, riguardante il fatto che il luogo dove si genera l'imposta, ovvero dove si effettuano i consumi, differisce radicalmente dal luogo dove la stessa si versa all'erario. Le implicazioni non investono solo la determinazione del *gap* ma assumono una rilevanza cruciale nella corretta valutazione dell'apporto di ciascuna regione alle casse dello Stato.

La metodologia di stima adottata (*top down*) per l'analisi territoriale ricalca, con gli opportuni adattamenti, quella già applicata per ottenere il dato nazionale<sup>12</sup>. L'aspetto determinante per il passaggio al livello regionale è il dettaglio territoriale di tutte le informazioni relative alla gestione del tributo, sia statistiche sia amministrative, e la loro coerenza con le stime nazionali. Occorre, inoltre, conciliare due aspetti, l'identificazione della *compliance* in base luogo in cui si realizza lo scambio e le informazioni disponibili dalle dichiarazioni fiscali basate sulla sede d'impresa.

Nel prosieguo il paragrafo è organizzato come segue: il paragrafo 3.1 presenta il modo con cui si desume il gettito effettivo, teorico e le relative basi imponibili a livello nazionale; nel paragrafo 3.2 si desumono le basi imponibili dichiarate e potenziali distinte per soggetti economici; nel paragrafo 3.3 si descrive l'articolazione territoriale del *gap*.

### **3.1 La determinazione del gettito e del *gap* nazionale**

Per determinare l'adempimento spontaneo dei contribuenti agli obblighi fiscali, occorre ricostruire il gettito di competenza che si genera nel sistema economico a seguito delle transazioni gravate dall'IVA nel periodo di riferimento. Il gettito di competenza economica è ottenuto a partire dai flussi coinvolti nella gestione di cassa del tributo, legati dalla seguente relazione algebrica:

$$\text{IVAEC} = \text{IVA lorda} - (\text{Rimborsi} + \text{compensazioni}) - \text{slittamento per competenza giuridica} - \text{la variazione dell'ammontare dei crediti da portare all'anno successivo};$$

Il punto di partenza è l'Iva lorda da adempimento spontaneo che rappresenta l'imposta dovuta versata all'Erario a seguito delle transazioni effettuate sul mercato nazionale e quelle derivanti dalle importazioni. Il gettito IVA è lordo delle rettifiche indotte dai rimborsi e dalle compensazioni. Tenendo conto di queste correzioni e dell'aggiustamento dovuto allo slittamento tra momento giuridico e quello economico dell'imposta, si giunge all'IVA di competenza economica<sup>13</sup>.

Annualmente nella dichiarazione si indica l'ammontare di crediti da utilizzare nell'anno di imposta successivo a quello della dichiarazione. La variazione di questo stock, quindi, misura il

---

<sup>12</sup> Per un esame dettagliato della metodologia si veda il lavoro svolto da Convenevole, Pisani (2003).

<sup>13</sup> La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95.



credito IVA che si è generato nell'anno al netto di quanto è stato richiesto in rimborso e compensazione.

Per avere una rappresentazione dell'IVA effettiva di competenza (IVAEC), coerente con i criteri di contabilizzazione dei conti nazionali è necessario sottrarre all'IVA di competenza economica la variazione dello stock.

La base imponibile dichiarata (BID) si ottiene dividendo IVAEC per l'aliquota implicita calcolata sui dati delle dichiarazioni, distinguendo tra la componente di origine interna e quella importata.

Per stimare il gap IVA è necessario calcolare una base potenziale (BIT) coerente con le classificazioni e le definizioni adottate per la BID.

La BIT è derivata dai seguenti aggregati di contabilità nazionale: spesa delle famiglie (261 voci); investimenti della Pubblica Amministrazione (12 voci); costi intermedi della Pubblica Amministrazione (17 voci); costo intermedi per le imprese market (58 voci); e specifiche tipologie di investimento delle imprese market (ad es. autovetture)<sup>14</sup>

Dall'elenco delle fonti emerge chiaramente la scomposizione della base nelle tre componenti, spesa delle famiglie, pubblica amministrazione e altri, già illustrata nel calcolo della BID. Ai fini dell'IVA la Pubblica Amministrazione, che offre servizi non market, ed alcuni segmenti delle imprese market si comportano come consumatori finali, poiché non hanno la possibilità di scaricare a valle il tributo e, pertanto, ne rimangono incisi.

Per quanto riguarda le imprese market sussistono due tipologie di in detraibilità del tributo: una "oggettiva", cioè legata alla tipologia del bene acquistato, ed una "soggettiva", ovvero connessa al fatto che offrono beni e servizi esenti e, quindi, non si possono portare in detrazione l'imposta<sup>15</sup>.

L'indetraibilità oggettiva è individuata enucleando tra le spese di acquisto delle imprese le specifiche voci indicate dalla legge. Quella soggettiva è calcolata tramite desumendo dalle dichiarazioni una percentuale di indetraibilità per ciascun settore di attività economica ed applicando tale percentuale al dato di contabilità nazionale.

In generale, per effettuare il calcolo della BIT è necessario disporre di un elevato dettaglio dei conti nazionale per approssimare meglio tutte le disposizioni normative che incidono sulla determinazione della base e conseguentemente sull'imposta<sup>16</sup>. Infatti, le voci elencate in precedenza sono ulteriormente disaggregate per individuare la quota di base esente (o non assoggettata) al tributo e per associarla correttamente alla corrispondente aliquota legale.

Il *gap* di base e di imposta è determinato di due tipi: quello con complicità (nell'ipotesi in cui il venditore e l'acquirente si accordino e non avviene alcuna fatturazione; quella senza complicità (il venditore fattura l'IVA all'acquirente e non la versa<sup>17</sup>). Per le finalità del presente lavoro occorre sottolineare che allo stato attuale non si riesce ad individuare quanta parte dell'evasione si veicoli utilizzando i due comportamenti; pertanto, si effettuano due stime: una ipotizzando che tutta l'evasione avvenga con complicità e la seconda che tutta si svolga senza complicità. La prima rappresenta il limite superiore della stima dell'evasione e la seconda il limite inferiore. In Appendice sono illustrati nelle figure A.1 e A.2 i diagrammi rappresentativi della procedura di stima del gap IVA a livello nazionale.

### **3.2 L'articolazione secondo la destinazione economica**

La BID è scomposta in base a tre macro-categorie di usi: consumi delle famiglie (BIDcf); acquisti della PA (BIDpa); acquisti di imprese market (BIDal).

---

14 Comprende il dato relativo agli investimenti in oggetti di valore.

15 Questa seconda tipologia caratterizza anche la totalità degli acquisti della pubblica amministrazione che offre servizi non market.

16 Questo spiega perché applicando il metodo top down basato sui conti nazionali si ottengono risultati molto dissimili tra loro. Si veda ad esempio Reckon (2009), Keen e Smith (2007).

17 Le due tipologie sono riconosciute in ambito comunitario e illustrate nella decisione della Commissione Europea 98/527/CE, G. U. n. L234 del 21/8/1998 pag. 0039-0042.

Gli acquisti della PA che rimangono incisi dall'imposta, riguardano sia i beni di consumo sia i beni d'investimento, sono ricostruiti a partire dai flussi di finanza pubblica, armonizzati in accordo alle definizioni e classificazioni dettate dal SEC 95.

Per individuare la base dei consumi delle famiglie (BIDcf) si calcola la differenza tra:

Cessioni imponibili totali (-) Cessioni verso soggetti market e non market

Le operazioni imponibili effettuate verso soggetti market e non market è uguale alla somma degli acquisti imponibili effettuati dalle imprese market e dalla PA al netto degli acquisti intra ed extra UE. Sia le cessioni sia gli acquisti, così definiti, sono desumibili dai normali quadri della dichiarazione.

Conoscendo BIDcf e BIDpa, la BIDal si ottiene per differenza:

$$BIDal = BID - BIDcf - BIDpa$$

La corrispondente IVA è calcolata applicando a ciascuna base un'appropriate aliquota. Pertanto, analogamente alla base si ha la scomposizione illustrata nella seguente identità:

$$IVAEC = IVAECcf + IVAECpa + IVAECal$$

Infine, sia alla base sia all'imposta si impone il vincolo di uguaglianza al totale nazionale calcolato precedentemente. I risultati ottenuti sono illustrati nelle figure 3.2.1a e 3.2.1b e 3.2.2

Figura 3.2.1a Base dichiarata distinta per destinazione economica. Media 2007-2009

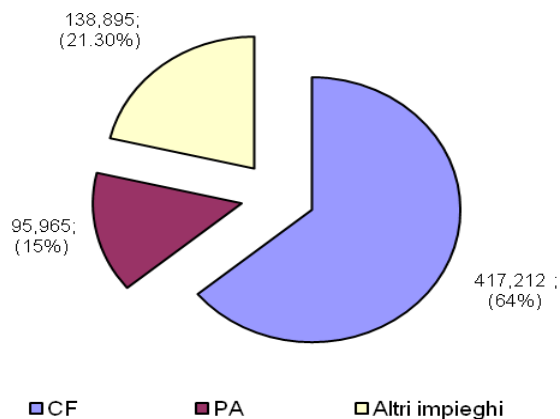
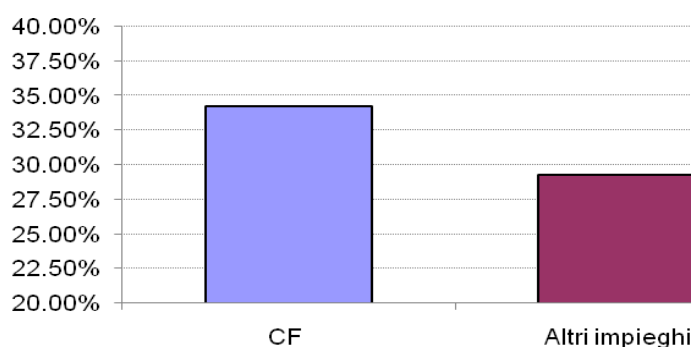


Figura 3.2.1b Aliquota media distinta per destinazione economica. Media 2007-2009



Figura 3.2.2 Propensione al gap dell'imposta distinta per usi. Media 2007-2009



La differente composizione per usi delle grandezze potenziali influenza la propensione media totale. Esplicitando la propensione al *gap* nell'imposta si può scrivere:

$$p_T = \frac{IVA_{EV_T}}{IVAT_T} = \frac{\sum_i IVA_{EV_i}}{\sum_i IVAT_i} = \frac{\sum_i p_i IVAT_i}{\sum_i IVAT_i}$$

dove  $i$  indica la destinazione finale (consumi, AA.PP e altri usi) e  $p$  la propensione al *gap*, pari al rapporto tra IVA evasa (IVA<sub>EV</sub>) e IVA potenziale (IVAT). Ciò implica che due economie con uguali propensioni parziali al *gap*, ma con differenti quote di spesa avranno una propensione totale differente.

### 3.3 L'articolazione territoriale

Gli aggregati e le quote calcolate a livello nazionale (BID, BIT, *gap*, ecc.) sono ripartiti a livello regionale. L'aspetto territoriale riveste la massima importanza ai fini dell'IVA, poiché l'imposta si genera nel luogo dove avviene il consumo e si versa dove l'impresa ha la sede legale. Per effettuare un confronto coerente con i dati di contabilità nazionale è, quindi, necessario riallocare i dati delle dichiarazioni, rilevati per sede d'impresa, laddove si è effettuato lo scambio.

Per disaggregare territorialmente la BID sono stati utilizzati i seguenti indicatori: la spesa della famiglie con la ripartizione desunta dal quadro VT della dichiarazione IVA; acquisti della PA con i dati di contabilità nazionale, subordinatamente all'ipotesi di assenza di evasione; altri usi proporzionalmente alla base dichiarata IRAP.

La BIT è stata disaggregata territorialmente con: la spesa delle famiglie utilizzando la spesa regionale delle famiglie di fonte ISTAT; gli acquisti della PA sono posti uguali a quelli dichiarati per via dell'ipotesi di assenza di evasione; gli altri usi con indicatori regionali di CN per ripartire costi intermedi e investimenti.

Sia per la BID che per la BIT si è imposto il vincolo del totale nazionale stimato in precedenza.

L'imposta corrispondente alla BID ed alla BIT è stata stimata applicando opportune aliquote a ciascun segmento degli usi. Nelle tabelle A.1 e A.2 poste in Appendice sono riportate il gettito IVA potenziale e dichiarato distinto per luogo di consumo e destinazione; nella tabella A.3 si riporta la propensione regionale al gap ugualmente distinta per destinazione.

La tabella A.1 mostra come il diverso grado di specializzazione economica e la diffusione del Settore Pubblico determinino la diversa composizione dell'imposta potenziale a livello regionale. Tale composizione svolge un ruolo fondamentale nella determinazione del livello del gap, in quanto, come già accennato alla fine del precedente paragrafo, economie con uguali propensioni, ma differente composizione, presenteranno propensioni complessive differenti.

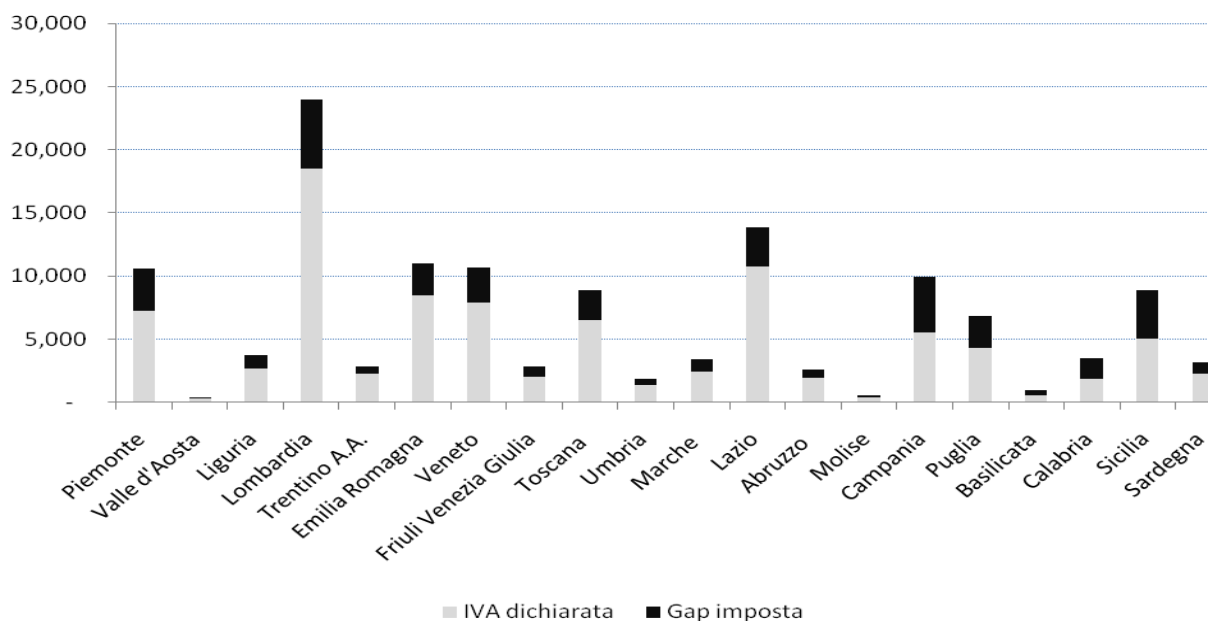
Complessivamente nelle macroaree del Nord il peso degli acquisti delle AA.PP. nell'imposta potenziale non supera il 10%, mentre lo stesso coefficiente nel Sud oltrepassa sensibilmente il 15%.

La tabella A.2, contenente il gettito dichiarato regionale distinto per usi, mostra il contributo IVA effettivo di ogni regione alle casse dell'Erario e discende, al netto del gap sulle componenti dei consumi finali e degli altri usi, dall'imposta potenziale regionale la cui composizione è riportata in tabella A.1.

Nella tabella A.3 contenente le propensioni al gap regionali distinte per destinazione finale mostra che in diverse regioni, alcune con peso economico rilevante (Lazio e Toscana), la propensione al gap sugli altri impieghi è superiore rispetto a quella sui consumi delle famiglie, contrariamente a quanto visto a livello nazionale, a conferma delle forti specificità delle regioni italiane.

Si conclude il paragrafo riportando la composizione regionale dell'imposta potenziale secondo l'adempimento. Tale figura 3.3.1 evidenzia in quali regioni è più conveniente, in un'ottica di recupero, quindi di cassa, "aggredire" il tax gap IVA (colonnina in scuro) poiché in queste regioni il gap monetario è maggiore che non nelle altre (Lombardia, Campania e Sicilia). Se l'interesse si sposta dal piano monetario a quello etico, ossia se l'interesse mira a ristabilire un principio di equità e leale competizione economica tra gli operatori, non si deve più guardare all'entità del gap, bensì al peso di tale gap sul potenziale (peso della colonnina scura sulla colonna totale). In questa seconda ottica le regioni più problematiche restano Campania e Sicilia a cui si aggiunge la Calabria.

Figura 3.3.1 Composizione del gettito potenziale regionale secondo l'adempimento. Media 2007-2009



#### 4 Analisi dei risultati : le differenze e la scomposizione del gap

È possibile effettuare un'analisi della relazione tra struttura delle grandezze IVA e livello della propensione all'evasione regionale, utilizzando una metodologia statistica nota come analisi shift-share<sup>18</sup>. Tale tecnica mira ad isolare la componente relativa all'andamento complessivo della grandezza nel contesto nazionale, da quella dipendente da fattori geografici quali la struttura e le tipicità regionali che influenzano la grandezza.

In questo paragrafo viene proposta un'analisi di tipo shift & share statica sulla propensione regionale complessiva media osservata nel periodo 2007-2009 ed un'altra sulla dinamica complessiva nello stesso periodo dell'IVA evasa regionale.

##### Analisi statica

La propensione complessiva regionale è influenzata, oltre che dalla dimensione del fenomeno a livello nazionale, da altre due componenti:

il livello della propensione ad evadere per ciascun uso, o destinazione finale, propria della regione (propensione specifica regionale);

la composizione delle grandezze potenziali (base e imposta) secondo gli usi, anche questa tipica della regione e strettamente connessa alla specializzazione economica della stessa;

Tali componenti possono essere evidenziate sottraendo ed aggiungendo alla propensione regionale complessiva  $p_r$ , sia quella nazionale,  $p_{IT}$ , sia quella regionale calcolata *a parità di composizione* dell'imposta potenziale secondo gli usi  $p_r^c$ , cioè:

$$p_r = p_{IT} + (p_r^c - p_{IT}) + (p_r - p_r^c) \quad [6.1]$$

<sup>18</sup> Commissione Giovannini (2011).

La propensione regionale complessiva a parità di composizione,  $P_r^f$ , è ottenuta come media ponderata delle propensioni specifiche regionali,  $P_{r,j}$ , ponderate con la composizione secondo gli usi finali dell'imposta potenziale nazionale. In pratica, per ogni regione si usa una sola struttura di pesi per cui il secondo termine al secondo membro della [6.1], esprime il differenziale nella propensione tra la regione  $r$  e la nazione a parità di struttura usi finali; tale componente è detta locale ed esprime la tipicità dell'area considerata, intesa come maggiore o minore attitudine al fenomeno indagato (non assolvimento IVA) rispetto al livello nazionale.

Il terzo termine, dato dalla differenza tra propensione osservata e quella a parità di struttura, dipende esclusivamente dalla composizione dell'imposta potenziale secondo gli usi, dal momento che le propensioni specifiche utilizzate nelle due grandezze  $P_r$  e  $P_r^f$  sono le stesse. Tale componente viene detta strutturale ed è una misura del contributo che la composizione dell'imposta potenziale per usi finali (tabella 5.1) della regione dà alla spiegazione del differenziale di evasione con la nazione.

Nella tavola 4.1.1 si riporta la scomposizione della propensione media regionale al gap nell'imposta (media del triennio 2007-2009) secondo le tre componenti appena descritte. Le serie delle componenti strutturale e locale vengono rappresentate graficamente nella figura 4.1.2

La propensione a livello nazionale risulta pari al 29,26% e in ben sei regioni su otto del Sud tale percentuale è superiore a tale valore. Fanno eccezione l'Abruzzo e la Sardegna, mentre in tre regioni, Calabria, Campania e Sicilia, tale percentuale supera sensibilmente la soglia del 40%. Nelle regioni del Centro la propensione media è ovunque inferiore alla media nazionale ed è evidente una minore variabilità del fenomeno rispetto al Sud. Infine, per quanto riguarda le regioni del Nord, soltanto una regione, il Piemonte, fa registrare una propensione superiore alla media nazionale (31,43%), mentre per il Trentino Alto Adige la propensione non supera il 20%.

Riguardo alle altre componenti, quella strutturale assume valori rilevanti (oltre l'1% in valore assoluto) soltanto nelle regioni del Sud (eccetto l'Abruzzo mentre in Calabria supera addirittura il valore del 3%) Tale componente esprime un effetto virtuoso, dal grande peso del settore Pubblico (ipotesi evasione nulla sui consumi) nell'economia del Meridione, peso che tende ad abbassare il livello delle propensione al gap. Nelle restanti regioni la componente strutturale assume valori inferiori all'1% in v.a., anche nel Lazio dove ci si potrebbe aspettare un valore maggiore data la presenza di molte Istituzioni ed Uffici Centrali delle Amministrazioni Pubbliche.

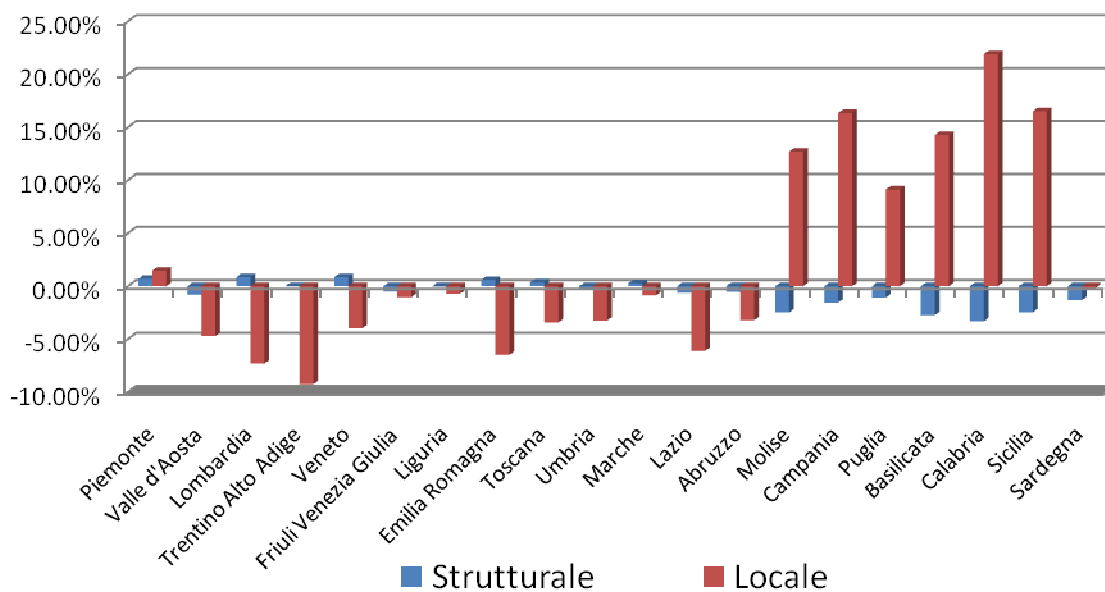
La componente locale è interpretabile come un dato tipico della regione considerata, ricollegabile alla maggiore o minore attitudine all'evasione e che non verrà, nell'ambito di tale lavoro, ulteriormente spiegata. Dalla figura 4.1.2 appare evidente come tale componente sia molto più rilevante di quella strutturale ad indicare che le propensioni regionali risentono maggiormente di fattori socio-economici e comportamentali tipici dell'area geografica di appartenenza, che non della composizione delle grandezze potenziali a seconda degli usi a sua volta dipendente dalla specializzazione e dalla maggiore o minor presenza delle AA.PP.

Tavola 4.1.1 Scomposizione secondo le componenti strutturale e geografiche della propensione regionale al *gap* nell'imposta. Media 2007-2009

REGIONE	Propensione osservata	Nazionale	Strutturale	Locale
Piemonte	31,43%	29,26%	0,70%	1,47%
Valle d'Aosta	23,76%	29,26%	-0,79%	-4,71%
Lombardia	22,81%	29,26%	0,86%	-7,31%
Trentino Alto Adige	19,99%	29,26%	-0,01%	-9,26%
Veneto	26,14%	29,26%	0,86%	-3,99%
Friuli Venezia	27,72%	29,26%	-0,49%	-1,05%

Giulia				
Liguria	28,50%	29,26%	-0,06%	-0,71%
Emilia Romagna	23,35%	29,26%	0,59%	-6,50%
Toscana	26,19%	29,26%	0,36%	-3,43%
Umbria	25,70%	29,26%	-0,32%	-3,25%
Marche	28,68%	29,26%	0,27%	-0,85%
Lazio	22,52%	29,26%	-0,63%	-6,11%
Abruzzo	25,51%	29,26%	-0,54%	-3,22%
Molise	39,49%	29,26%	-2,47%	12,70%
Campania	44,06%	29,26%	-1,55%	16,34%
Puglia	37,30%	29,26%	-1,08%	9,12%
Basilicata	40,80%	29,26%	-2,73%	14,27%
Calabria	47,83%	29,26%	-3,32%	21,89%
Sicilia	43,30%	29,26%	-2,46%	16,50%
Sardegna	27,80%	29,26%	-1,32%	-0,14%

Figura 4.1.2 Componente strutturale e locale della propensione regionale al *gap* nell'imposta. Media 2007-2009.



### Analisi dinamica

L'analisi si basa sull'assunto che il tasso specifico di crescita di una data grandezza, X (in questo caso il *gap* nell'imposta IVA), nella regione r nella destinazione s,  $gr,s$ , può essere scomposto, come segue:

$$g_{r,s} = g_{..} + (g_{.s} - g_{..}) + (g_{r,s} - g_{.s})$$

per cui:

$$\Delta X_{r,s} = g_{r,s} \cdot X_{r,s} = \left[ g_n + (g_s - g_n) + (g_{r,s} - g_s) \right] \cdot X_{r,s} \quad [6.2]$$

dove  $g_n$  indica il tasso di crescita nazionale della X e  $g_s$  il tasso di crescita della X nella destinazione finale s sempre a livello nazionale. Quindi:

- $(g_s - g_n)$  indica il differenziale di crescita della grandezza X nella destinazione s rispetto alla crescita complessiva della X;
- $(g_{r,s} - g_s)$  indica il differenziale di crescita di X nella destinazione s tra il livello regionale e quello nazionale.

L'oggetto di usuale interesse in analisi di questo tipo è il tasso di crescita regionale di X e sarà dato per la [6.2] da:

$$g_r = \frac{\Delta X_r}{X_r} = \frac{\sum_s \Delta X_{r,s}}{X_r} = \frac{\sum_s [g_n + (g_s - g_n) + (g_{r,s} - g_s)] \cdot X_{r,s}}{X_r} =$$

$$g_n \frac{\sum_s X_{r,s}}{X_r} + \frac{\sum_s (g_s - g_n) \cdot X_{r,s}}{X_r} + \frac{\sum_s (g_{r,s} - g_s) \cdot X_{r,s}}{X_r}$$

Indicando con  $w_{r,s} = \frac{X_{r,s}}{X_r}$  il peso, in termini di X, all'anno iniziale (qui 2007) della destinazione s nella regione r, e

considerando che:  $\frac{\sum_s \Delta X_{r,s}}{X_r} = 1$ , si può scrivere:

$$g_r = g_n + \sum_s (g_s - g_n) \cdot w_{r,s} + \sum_s (g_{r,s} - g_s) \cdot w_{r,s} \quad [6.3]$$

Si può quindi affermare che il *tasso di crescita* di X nella regione r è dato dalla somma di tre componenti:

- una *componente nazionale*  $g_n$ , detta anche *componente tendenziale*, che esprime la "condivisione" (*share*), da parte della regione considerata, della crescita dell'intera area di cui essa è articolazione;
- due "*scostamenti*" (*shift*) *dalla* componente nazionale, dati da:

- una *componente strutturale*  $\sum_s (g_s - g_n) \cdot w_{r,s}$ , che esprime il contributo dato dalle destinazioni nelle quali X cresce più o meno rapidamente rispetto alla media e per le quali il peso  $w_{r,s}$  è più rilevante, vale a dire per le destinazioni sulle quali la composizione regionale della X è più sbilanciata;



- o una *componente locale*  $\sum_s (g_{rs} - g_{.s}) \cdot W_{rs}$ , che esprime la differenza di crescita tra la regione e la nazione.

Nelle tavola 4.2.1 e nelle figura 4.2.2 si riporta la scomposizione del tasso di variazione complessivo dell'imposta evasa per regione nel periodo 2007-2009.

Un elemento che emerge con chiarezza è quello del buon recupero di imposta evasa realizzatosi nel triennio considerato a livello nazionale (-3% circa). Analogamente a quanto visto nell'analisi statica c'è grande variabilità tra le diverse regioni; in quelle del Sud il recupero medio è notevolmente più basso di quello realizzatosi nelle regioni del Centro-Nord (-1,1% circa contro -4,7% circa), tuttavia si ritiene che tale dato sconti le conseguenze del terremoto del 2009 in Abruzzo. Infatti escludendo questa regione la variazione passa dal -1,1 al -2,54%. Nonostante questo non si può negare che alla luce di questi dati, il divario tra regioni del Sud e del Nord in termini di gap monetario sembra essersi ampliato nel periodo 2007-2009.

Ad un'analisi più dettagliata nella macroarea meridionale si osserva che in alcune regioni i progressi sono stati sensibilmente (Puglia, Basilicata e Calabria) superiori al dato nazionale. Nelle regioni del Centro, c'è notevole variabilità nella grandezza considerata con il Lazio che arriva quasi a quadruplicare il dato nazionale (-11,3%) e le Marche a più che triplicarlo (-9,8%); non è così per la Toscana e per l'Umbria che si posizionano ben al disotto della soglia nazionale. Infine, nelle regioni del Nord la Valle d'Aosta e la Liguria fanno registrare i cali più vistosi (-9,7 e -9,6%), mentre va evidenziato l'aumento dell'imposta evasa (+3 e +1%) nel Veneto e nell'Emilia Romagna.

Tavola 4.2.1 Scomposizione secondo le componenti strutturale e geografiche della variazione complessiva dell'imposta regionale evasa. Periodo 2007-2009

REGIONE	Variazione complessiva	Nazionale	Strutturale	Locale
Piemonte	<b>-4,96%</b>	-2,97%	<b>1,25%</b>	<b>-3,24%</b>
Valle d'Aosta	<b>-9,71%</b>	-2,97%	<b>-0,46%</b>	<b>-6,27%</b>
Lombardia	<b>-3,42%</b>	-2,97%	<b>0,81%</b>	<b>-1,26%</b>
Trentino Alto Adige	<b>-8,99%</b>	-2,97%	<b>-3,77%</b>	<b>-2,25%</b>
Veneto	<b>3,04%</b>	-2,97%	<b>1,49%</b>	<b>4,52%</b>
Friuli Venezia Giulia	<b>-3,41%</b>	-2,97%	<b>1,31%</b>	<b>-1,75%</b>
Liguria	<b>-9,58%</b>	-2,97%	<b>-0,58%</b>	<b>-6,02%</b>
Emilia Romagna	<b>1,06%</b>	-2,97%	<b>-1,28%</b>	<b>5,31%</b>
Toscana	<b>-0,60%</b>	-2,97%	<b>-2,09%</b>	<b>4,46%</b>
Umbria	<b>1,73%</b>	-2,97%	<b>-1,79%</b>	<b>6,49%</b>
Marche	<b>-9,80%</b>	-2,97%	<b>-0,92%</b>	<b>-5,91%</b>
Lazio	<b>-11,31%</b>	-2,97%	<b>-2,90%</b>	<b>-5,44%</b>
Abruzzo	<b>8,87%</b>	-2,97%	<b>-2,19%</b>	<b>14,03%</b>
Molise	<b>-0,35%</b>	-2,97%	<b>1,20%</b>	<b>1,41%</b>
Campania	<b>-1,37%</b>	-2,97%	<b>1,02%</b>	<b>0,58%</b>
Puglia	<b>-5,94%</b>	-2,97%	<b>0,06%</b>	<b>-3,04%</b>
Basilicata	<b>-5,20%</b>	-2,97%	<b>-0,80%</b>	<b>-1,43%</b>
Calabria	<b>-3,98%</b>	-2,97%	<b>1,18%</b>	<b>-2,19%</b>
Sicilia	<b>0,88%</b>	-2,97%	<b>1,50%</b>	<b>2,35%</b>
Sardegna	<b>-1,85%</b>	-2,97%	<b>-3,25%</b>	<b>4,37%</b>

Andando ad analizzare le componenti della variazione complessiva, si nota ancora una volta grande variabilità tra macroaree diverse e, all'interno della macroarea tra regioni diverse. Per quanto riguarda la componente strutturale si deve premettere che il calo dell'imposta evasa dal 2007 al 2009 ha riguardato soprattutto la componente degli altri usi (-26%), mentre quella sui consumi finali si è ridotta "soltanto" del 5%. Le regioni che hanno un peso maggiore sugli altri usi dell'imposta evasa (questa dipende sia dalla struttura dell'imposta potenziale che dalle propensioni specifiche), beneficiano del maggior recupero d'imposta realizzatosi in tale componente<sup>19</sup>.

Venendo ora ai numeri della tabella 4.2.1 si capisce perché la maggior parte delle regioni del Sud (eccezioni Sardegna e Abruzzo) comprese le più importanti in termini di dimensione economica (Campania e Sicilia) presentano un valore maggiore di zero nella componente strutturale. A causa della composizione dell'imposta potenziale (tab. A.1) che è spostata sugli acquisti delle AA.PP. rispetto alle regioni del resto d'Italia e di una maggiore propensione all'evasione sui consumi delle famiglie (tab. A.2), infatti, il Sud non beneficia come le altre regioni del calo notevole dell'imposta evasa realizzatosi sugli altri usi. Non è un caso che proprio la Sardegna e l'Abruzzo, che hanno una composizione dell'imposta evasa più sbilanciata sugli altri usi rispetto alle altre regioni del Sud (ciò dipende sia dalla composizione dell'imposta potenziale – tab. A.1 – che dalle propensioni specifiche, tab. A.3) presentino un fattore strutturale minore di zero, ossia che indica recupero di evasione. Nelle regioni del Centro si vede che in tutte e quattro le regioni il fattore strutturale ha portato benefici al recupero di imposta evasa. Infine al Nord non sembra prevalere una direzione certa del fattore strutturale con regioni che presentano valori positivi e valori negativi equamente distribuite dove spicca, comunque, il -3,8% del Trentino Alto Adige per i motivi illustrati in precedenza riguardo alla composizione dell'imposta evasa più spostata sugli altri usi.

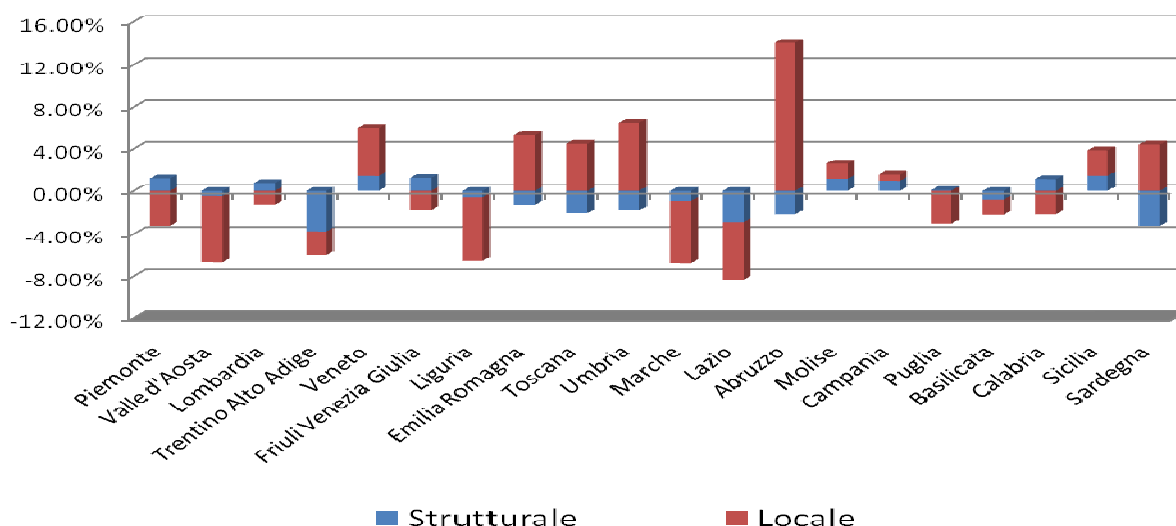
Per quanto riguarda la componente locale spicca tra le regioni del Nord il dato relativo al Veneto e all'Emilia Romagna (+4,52 e +5,31%), mentre le restanti regioni fanno registrare ottimi livelli di recupero dell'imposta evasa su base locale. Al Centro Toscana e Umbria mostrano un peggioramento del quadro locale di sensibile entità (4,5-6,5%), mentre Lazio e Marche presentano un quadro opposto (-5-6%). Al Sud la situazione è altrettanto variabile con tre regioni (Basilicata, Calabria e Puglia) che vedono migliorare la loro situazione e tre regioni (Campania, Sicilia e Sardegna) vedono un peggioramento del quadro locale. Per l'Abruzzo vale quanto detto precedentemente circa gli eventi catastrofici del 2009 che hanno, verosimilmente, fatto peggiorare il quadro locale, al di là di ogni previsione.

La figura 4.2.2 illustra le componenti strutturali rappresentate in pila, l'ampiezza totale della colonna in ogni regione è pari alla somma delle componenti strutturale e locale di cui alla tavola precedente e coincide con il differenziale tra variazione regionale e nazionale dell'imposta evasa nel triennio 2007-2009.

Figura 4.2.2 Componente strutturale e locale della variazione complessiva dell'imposta regionale evasa. Periodo 2007-2009.

---

<sup>19</sup> Gli usi delle AA.PP. non vanno considerati in quanto per ipotesi l'evasione è pari a zero in tutti e tre gli anni considerati, per cui la variazione dell'imposta evasa è sempre pari a zero.



## 5 Considerazioni finali

Il presente lavoro intende inserirsi nell'esistente letteratura empirica che si occupa di misurare i fenomeni evasivi. Si concentra sulla determinazione del gap IVA approfondendo due aspetti cruciali che finora sono stati trascurati nelle analisi condotte: la dimensione territoriale e la tipologia di soggetti economici che ne rimangono coinvolti. Quest'ultimo aspetto fa emergere l'esistenza di una diversa intensità dell'evasione secondo gli impieghi che condizionano significativamente i risultati regionali.

Per rappresentare il fenomeno a livello territoriale è stato necessario affrontare la peculiarità del tributo, riguardante il fatto che il luogo dove si genera l'imposta, ovvero dove si effettuano i consumi, differisce radicalmente dal luogo dove la stessa si versa all'erario. Le implicazioni non investono solo la determinazione del gap ma assumono una rilevanza cruciale nella corretta valutazione dell'apporto di ciascuna regione alle casse dello Stato.

Il primo aspetto che occorre aver ben presente, se si vuole avere una comprensione non parziale della questione, è un aspetto di tipo ambientale. Il grado di sviluppo economico, o di evoluzione economica se si preferisce, non è mai omogeneo tra le varie articolazioni territoriali di uno Stato. Dal lato della domanda tale fenomeno si traduce in una diversa composizione degli usi (finali ed intermedi), e quindi degli usi rilevanti ai fini IVA. Notoriamente ad un grado di sviluppo maggiore corrisponde un maggior peso degli usi intermedi e degli investimenti rispetto ai consumi delle famiglie. A tale evidenza va aggiunto il fattore meno prevedibile da un punto di vista meramente economico, poiché legato anche a ragioni di ordine sia storico-politiche che socio-demografiche, legato alla presenza delle Amministrazioni Pubbliche.

Tutto ciò fa sì che per la situazione italiana ci sia una notevole differenziazione (tabella A.1) nella composizione delle grandezze potenziali secondo degli usi finali IVA. Ciò che è sicuramente evidente è il peso maggiore che la componente pubblica ha nelle regioni del Sud rispetto a quelle del Centro-Nord.

Volgendo ora l'attenzione alla propensione all'evasione, c'è da rimarcare che le peculiarità proprie dell'IVA fanno sì che l'evasione si veicoli con modalità diverse a seconda che la transazione economica sottostante riguardi beni o servizi di tipo intermedio, finale o che riguardi beni d'investimento. Tale fenomeno è stato misurato e mostrato nella figura 4.2 in cui si vede chiaramente come, a livello nazionale, sui consumi finali la propensione ad evadere sia sensibilmente maggiore (34,3%) di quella sugli usi intermedi e sui beni d'investimento congiuntamente considerati (29,3%). Non sorprende ciò per quanto detto a proposito durante la

trattazione circa le virtù dell'IVA nel creare un sano “conflitto d'interessi” tra gli operatori intermedi.

Tuttavia scendendo nel dettaglio regionale si nota (tabella A.3) come tale fenomeno non si verifichi ovunque: ad esempio in tutte le regioni del Centro si nota una propensione sugli altri usi maggiore di quella sui consumi delle famiglie e questo avviene anche in altre regioni sia del Nord, Valle d'Aosta Liguria e Trentino, che del Sud, Abruzzo e Sardegna.

Ai fini dell'implementazione di politiche di recupero e contrasto dell'evasione, sia per fini di cassa che per fini legati ad un principio di “equità” tra gli operatori economici, è fondamentale il contributo della figura A.3; tale figura mostra chiaramente dove è più conveniente impostare un'azione forte di contrasto e prevenzione, per le casse dell'Erario, (Lombardia, Campania e Sicilia) e dove bisognerebbe farlo al fine di assicurare parità di trattamento fiscale alias al fine di ripristinare condizioni di maggiore lealtà economica tra gli operatori (Calabria, Sicilia, Campania).

L'analisi svolta nel paragrafo 4 è utile per capire cosa differenzia la propensione all'evasione tra le varie regioni italiane e se nel periodo 2007-2009 tali divari si sono attenuati o, viceversa, ampliati.

Riguardo al primo punto si deve premettere che la propensione al gap osservata nel periodo 2007-2009 (quasi 30%) è ben al di sopra di un livello che potrebbe essere definito fisiologico, similmente a quanto avviene negli altri Paesi europei simili come grado di sviluppo economico all'Italia.

Un'altra forte peculiarità è la grande variabilità delle regioni intorno a questo livello “medio”; si va dal 20% del Trentino Alto Adige a quasi il 48% della Calabria con un differenziale del 28% circa. In accordo con le stime dell'evasione IRAP le regioni del Sud sono caratterizzate da un gap mediamente più alto delle restanti regioni d'Italia.

La scomposizione della propensione regionale nella componente strutturale, dipendente dalla composizione degli usi finali, a sua volta frutto come già ampiamente descritto del grado di evoluzione economica e della minore o maggiore diffusione del Settore Pubblico, e nella componente locale, questa direttamente ricollegabile all'attitudine al comportamento evasivo tipico di ogni regione, ha evidenziato un effetto “calmieratore” delle Amministrazioni Pubbliche al Sud sull'entità del gap. In pratica, senza la grande presenza delle AA.PP. nelle regioni meridionali, il divario nel gap tra Sud e Nord sarebbe ancora maggiore. Ad esempio se sia il TAA che la Calabria avessero una struttura dell'imposta potenziale per usi finali uguale a quella nazionale, il differenziale nel gap oltrepasserebbe il 31% in luogo del 28% reale. Eccetto l'Abruzzo e la Sardegna tutte le regioni del Sud presentano un fattore locale fortemente peggiorativo, indice di una maggiore propensione al gap, a volte “troppo” maggiore (Calabria, Campania e Sicilia oltre il 15%), rispetto alle restanti regioni del Centro-Nord.

L'analisi dinamica svolta al paragrafo 4.2 evidenzia *in primis* il buon recupero di imposta evasa realizzatosi nel triennio considerato a livello nazionale (-3% circa), tuttavia scendendo ad un livello territoriale più disaggregato, sembra che il divario tra regioni del Sud e del Nord in termini di gap monetario sembra essersi ampliato nel periodo 2007-2009.

Una buona parte di questo peggioramento deriva dal fattore strutturale che nelle regioni del Sud si traduce in minor recupero a causa del fatto che il buon recupero d'imposta evasa realizzatosi nel triennio 2007-2009 è derivato soprattutto dal recupero sugli altri usi e questa componente al Sud pesa normalmente meno rispetto alle altre.

Considerando anche il fattore locale, che si è presentato con grande variabilità sul territorio nazionale, il recupero d'imposta evasa nel periodo considerato c'è stato in quasi tutte le regioni d'Italia a riprova del buon lavoro svolto sia a livello di Governo Centrale che a livello di Amministrazione Finanziaria (Agenzia Entrate, Finanza, ecc...)

## Riferimenti bibliografici

- Bernardi, L. e Bernasconi M. (1997), "L'evasione fiscale in Italia: evidenze empiriche", *Il fisco*, n. 38, pp. 19-36.
- Bordignon, M. e Zanardi, A. (1997), "Tax evasion in Italy", *Giornale degli Economisti e Annali di Economia*, 56, pp. 169-210.
- Braiotta A., D'Agosto E., Pisani S. (2012) "I nuovi dati sull'evoluzione e la distribuzione dell'evasione: verso una stima del tax gap?", intervento presentato al convegno: La campagna di primavera contro l'evasione: logica e strategie dell'Agenzia delle Entrate, Università degli studi di Milano "Bicocca", 20 aprile.
- Brosio, G. Cassone, A. e Ricciuti, R. (2002), "Tax Evasion across Italy: Rational Noncompliance or Inadequate Civic Concern?," *Public Choice*, Springer, vol. 112(3-4), pages 259-73, September
- Commissione Europea (2011), "Tax gap and compliance map" report, Fiscalis Risk Management Platform Group. Directorate General Taxation and Customs Union, Indirect Taxation and Tax administration.
- Commissione Giovannini (2011) *Economia non osservata e flussi finanziari*. Gruppo di lavoro.
- Convenevole e Pisani (2003), "le basi imponibili IVA: un analisi del periodo 1982-2001", Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi, 2003/1.
- Convenevole (2006) *Partenza sprint per il quadro VT I primi risultati dei dati sulla ripartizione territoriale dell'Iva al consumo esposti nella dichiarazione 2005*, Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi 2006 / 3.
- Danish Tax and Customs Administration, (2006a), "Random Audits – Business sector analysis", SKAT.
- Danish Tax and Customs Administration, (2006b), "Compliance with tax rules by business in Denmark", SKAT.
- HMRC (2010) *Measuring Tax Gaps 2009*, HM Revenue & Customs, March.
- Keen M., Smith S. (2007) "VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can Be Done?" IMF Working Paper, Vol. , pp. 1-33.
- Longobardi, E. (2009) *Economia Tributaria*, Mc Graw Hill, seconda edizione.
- Nam C.W., Parsche, R., Schaden B. (2001), "Measurement of value added tax evasion in selected EU countries on the basis of national accounts data", *ifo Studien* 47 (02), 2001, 127-144
- Marrelli, M. (1984). "On Indirect Tax Evasion", *25 Journal of Public Economics*, 25, 181-196.
- Marrelli, M. and Martina R. (1988). "Tax Evasion and Strategic Behaviour of the Firms", *Journal of Public Economics*, 37, 55-69.
- Marigliani, M. e Pisani, S. (2006), "Le basi imponibili IVA. Aspetti generali e principali risultati per il periodo 1982-2002", Agenzia delle Entrate, Documento di lavoro dell'Ufficio Studi.
- Marigliani, M. e Pisani, S. (2007), "Le basi imponibili IVA. Aspetti generali e principali risultati per il periodo 1982-2004", Agenzia delle Entrate, Documento di lavoro dell'Ufficio Studi.
- OECD (2002) "Measuring the Non-Observed Economy" A Handbook. Oecd.
- Reckon (2009), "Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States", September.
- Schneider, F. Enste, H. (2000) "Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences," *Journal of Economic Literature*, American Economic Association, vol. 38(1), pages 77-114, March.
- Swedish National Tax Agency, (2008), "Tax gap map for Sweden. How was it created and how can it be used?", Report 1B.
- Virmani A. (1989) *Indirect tax evasion and production efficiency* *Journal of Public Economics* Volume 39, Issue 2, July 1989, Pages 223–237.

APPENDICE

Figura A.1 Flow chart della metodologia di calcolo del gap IVA – senza complicità

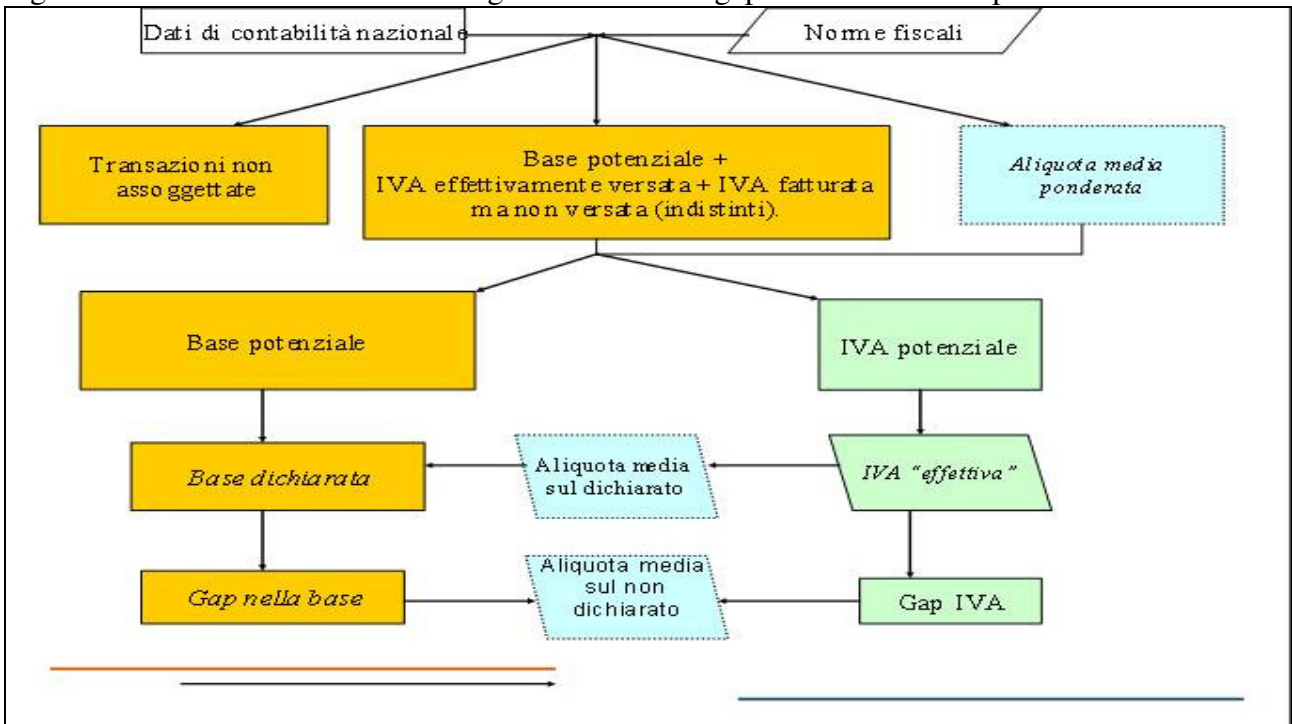


Figura A.2 Flow chart della metodologia di calcolo del gap IVA – con complicità

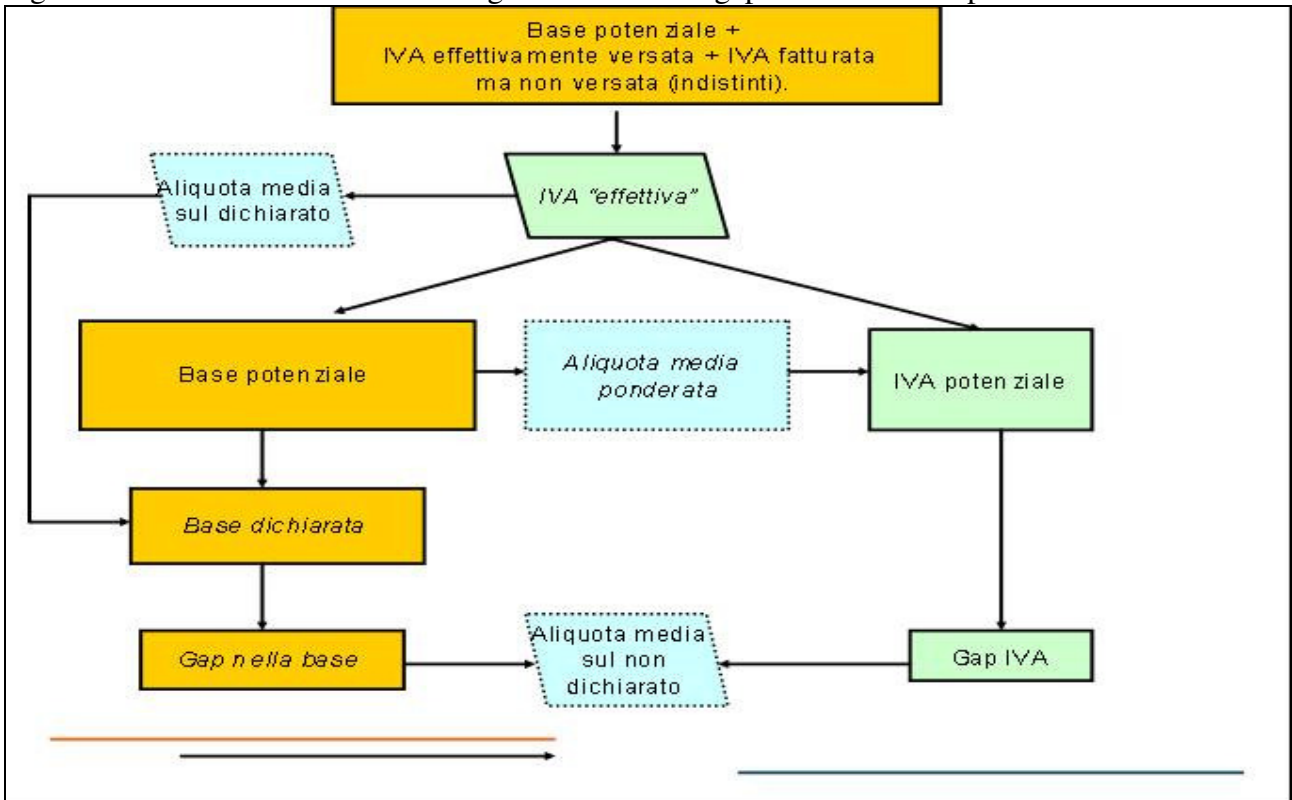


Tabella A.1 Composizione dell'imposta potenziale regionale distinta per usi. Media 2007-2009

Regione/Macroarea	Consumi Famiglie	Spesa AA.PP	Altri impieghi
Piemonte	69,4%	9,6%	21,1%
Valle d'Aosta	66,5%	14,5%	19,0%
Liguria	70,6%	11,4%	18,1%
Lombardia	69,5%	7,5%	23,0%
NORD OVEST	69,5%	8,5%	21,9%
Trentino A.A.	65,2%	12,3%	22,4%
Emilia Romagna	67,1%	8,8%	24,1%
Veneto	74,9%	9,3%	15,8%
Friuli V. Giulia	68,8%	13,8%	17,4%
NORD EST	70,1%	9,9%	20,0%
Toscana	69,0%	10,4%	20,6%
Umbria	67,9%	12,6%	19,5%
Marche	68,3%	10,8%	20,9%
Lazio	63,2%	14,4%	22,4%
CENTRO	66,0%	12,6%	21,5%
Abruzzo	64,9%	13,4%	21,7%
Molise	65,3%	17,2%	17,5%
Campania	66,1%	14,8%	19,1%
Puglia	66,7%	14,2%	19,2%
Basilicata	61,6%	17,1%	21,3%
Calabria	66,1%	17,6%	16,3%
Sicilia	67,1%	16,9%	16,0%
Sardegna	63,7%	16,0%	20,4%
SUD	66,0%	15,6%	18,4%
ITALIA	67,9%	11,6%	20,4%

Tabella A.2 Gettito IVA dichiarato regionale distinto per luogo di consumo. Media 2007-2009

Regione/Macroarea	Consumi Famiglie	Spesa AA.PP	Altri impieghi	Totale
Piemonte	4.587	1.016	1.665	7.268
Valle d'Aosta	192	58	55	304
Liguria	1.811	424	425	2.660
Lombardia	12.082	1.791	4.604	18.476
NORD OVEST	18.672	3.288	6.749	28.708
Trentino A.A.	1.476	354	463	2.294
Emilia Romagna	5.417	972	2.068	8.457
Veneto	5.644	991	1.255	7.890
Friuli V. Giulia	1.311	396	369	2.075
NORD EST	13.847	2.712	4.155	20.715
Toscana	4.412	924	1.224	6.561
Umbria	926	239	246	1.411
Marche	1.575	366	477	2.418
Lazio	6.538	1.994	2.205	10.737
CENTRO	13.451	3.524	4.152	21.127
Abruzzo	1.189	349	402	1.940
Molise	200	105	64	369
Campania	3.005	1.471	1.091	5.567
Puglia	2.578	973	762	4.313
Basilicata	309	171	113	593
Calabria	958	620	260	1.838
Sicilia	2.757	1.497	769	5.023
Sardegna	1.420	512	384	2.316
SUD	12.417	5.697	3.845	21.959
ITALIA	58.387	15.222	18.901	92.509

Valori in milioni di euro.



Tabella A.3 Propensione regionale al gap distinta per usi. Media 2007-2009

Regione/Macroarea	Consumi Famiglie	Altri impieghi	Totale (senza PA)	Totale (con PA)
Piemonte	37,60%	25,39%	34,76%	31,43%
Valle d'Aosta	27,73%	27,97%	27,78%	23,76%
Liguria	30,99%	36,71%	32,16%	28,50%
Lombardia	27,40%	16,34%	24,65%	22,81%
NORD OVEST	30,54%	20,44%	28,12%	25,73%
Trentino A.A.	21,06%	27,87%	22,80%	19,99%
Emilia Romagna	26,88%	22,07%	25,61%	23,35%
Veneto	29,45%	25,80%	28,81%	26,14%
Friuli V. Giulia	33,68%	26,13%	32,16%	27,72%
NORD EST	28,08%	24,27%	27,23%	24,54%
Toscana	28,02%	33,26%	29,23%	26,19%
Umbria	28,24%	33,45%	29,40%	25,70%
Marche	31,98%	32,71%	32,15%	28,68%
Lazio	25,37%	28,96%	26,31%	22,52%
CENTRO	27,28%	30,99%	28,19%	24,64%
Abruzzo	29,63%	28,95%	29,46%	25,51%
Molise	49,77%	39,93%	47,69%	39,49%
Campania	54,32%	42,63%	51,70%	44,06%
Puglia	43,81%	42,22%	43,45%	37,30%
Basilicata	49,91%	47,11%	49,19%	40,80%
Calabria	58,86%	54,67%	58,03%	47,83%
Sicilia	53,64%	45,67%	52,11%	43,30%
Sardegna	30,46%	41,28%	33,08%	27,80%
SUD	48,67%	43,03%	47,44%	40,06%
ITALIA	34,27%	29,30%	33,12%	29,26%