

**PEREQUAZIONE E INCENTIVI  
ALL'ACCERTAMENTO REGIONALE DELLA  
BASE IMPONIBILE DELLE IMPOSTE PROPRIE**

**Fabio Fiorillo**

**JEL Classification: H2, H3**

**Keywords: Federalismo fiscale; Irap; accertamento imposte,  
costi di compliance**

---

**January, 2002**

---

# Perequazione e incentivi all'accertamento regionale della base imponibile delle imposte proprie. \*

Fabio Fiorillo<sup>†</sup>  
Dipartimento di Economia, Ancona

23 gennaio 2002

## Sommario

Per capire il vero impatto del sistema fiscale che sembra delinearci dalla riforma del titolo V della Costituzione non basta guardare solo agli effetti della base imponibile e delle struttura delle aliquote. Cruciale è capire come le imposte sono amministrate e come avviene l'accertamento. L'accento sull'attitudine a pagare e sul sistema di accertamento e contenzioso non è solo importante da un punto di vista tecnico-legale, ma ha importanti aspetti quantitativi.

Per tale ragione in questo lavoro si cercherà di indagare su come il meccanismo di perequazione incide sugli incentivi che le singole Regioni hanno nell'accertare le imposte proprie, in particolare l'Irap. Così come è definito dal legislatore, il meccanismo di perequazione potrebbe indurre le Regioni ad assumere un atteggiamento di free-rider. Poichè esiste la possibilità che il gettito accertato esca dalla Regione che accerta per andare ad avvantaggiare le Regioni che non accertano, le Regioni eviteranno di accertare se i costi legati all'accertamento sono maggiori dell'incremento del gettito al netto della perequazione.

I risultati ottenuti, attraverso un gioco in forma estesa, suggeriscono che le Regioni di dimensione maggiore, in termini di popolazione e di reddito, possono con il loro comportamento virtuoso indurre le altre Regioni all'accertamento. Tuttavia, problemi di coordinamento possono essere sempre presenti e può essere vero il caso in cui nessuna Regione da sola potrebbe trovare vantaggioso accertare, benchè l'accertamento da parte di tutte le Regioni costituisce una situazione Pareto-ottimale.

In tal caso per indurre all'accertamento, il Governo centrale dovrebbe imputare per legge l'evasione alle varie Regioni.

---

\*Ricerca finanziata nell'ambito della convenzione con la Regione Marche, Osservatorio per le politiche regionali. Desidero ringraziare Paola Valeria Renzi, Giancarlo Pola e Lorenzo Robotti per i loro suggerimenti durante la stesura dell'articolo. La responsabilità di quanto scritto è ovviamente mia.

<sup>†</sup>Dipartimento di Economia, p.le Martelli 8, 60121 Ancona. e.mail: fabiof@dea.unian.it

# 1 Introduzione

Anche a seguito della riforma del titolo V della Costituzione, una serie di competenze sono state assegnate alle Regioni; il nuovo art. 119 stabilisce sia la tipologia delle entrate degli Enti Locali (imposte proprie, compartecipazioni e trasferimenti perequativi) sia il pareggio tra le entrate e le spese derivanti dalle nuove competenze. Per il finanziamento delle competenze a loro proprie, le Regioni e gli Enti Locali non possono attingere ad altri trasferimenti statali. Lo Stato può fare trasferimenti specifici alle Regioni solo per “promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l’effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni”.

Come nota Giarda (2002[4]), l’assegnazione di competenze esclusive e di competenze concorrenti alle Regioni costringe a domandarsi quali siano i criteri di finanziamento. La lettura che Giarda fa del nuovo articolo 119 suggerisce che le competenze esclusive vadano finanziate con tributi propri, con compartecipazioni alle imposte nazionali assegnate in base alle capacità fiscali dei territori, e infine, per le Regioni povere, con la partecipazione ad un fondo di perequazione il cui scopo è quello di ridurre (non di annullare) le differenze tra le basi imponibili regionali pro-capite. Per quanto riguarda le competenze concorrenti, la struttura dei finanziamenti non dovrebbe basarsi su imposte proprie, ma avvalersi di compartecipazioni alle imposte nazionali e di partecipazioni al fondo perequativo con criteri più legati al “bisogno”, alla spesa, che alla perequazione delle capacità fiscali. L’accento posto da Giarda sul bisogno piuttosto che sulle capacità fiscali si giustifica con il fatto che probabilmente si tratterà di materie su cui le Regioni avranno competenze attuative entro una cornice di principi e di livelli minimi definiti dalla legge nazionale<sup>1</sup> e per tanto si ritiene normale che lo Stato insieme alle competenze ceda alle Regioni le somme necessarie a far fronte ai bisogni che vengono sanciti nella legge nazionale.

Valutando la riforma della finanza pubblica che ha avuto luogo nella seconda parte degli anni ’90 è possibile notare come questa possa adattarsi al nuovo dettato costituzionale che ne costituisce il completamento. In particolare si adattano i meccanismi di compartecipazione dell’Iva e di perequazione stabiliti dalla legge 133/99.

Per quanto riguarda l’Irap, questa è una imposta “propria” delle Regioni assegnata dallo Stato. Tale imposta, al momento della sua introduzione, apportava una innovazione in termini di maggiore autonomia nella fissazione della base imponibile e nell’individuazione dei soggetti all’obbligo tributario, infatti in precedenza gli Enti Locali non avevano possibilità di agire sugli strumenti tributari se non variando le aliquote. Il nuovo articolo 119 ammetterebbe, inoltre, la possibilità di introdurre nuovi tributi regionali, per cui le Regioni dovrebbero non solo pensare “... *alla definizione dei parametri necessari per il computo del*

---

<sup>1</sup>Mancando una camera legislativa delle Regioni, ben difficilmente il coordinamento Stato-Regioni nelle competenze concorrenti potrà essere di tipo orizzontale; molto più facilmente sarà di tipo verticale, con lo Stato che fissa principi, standard, livelli minimi ... e le Regioni che determinano le modalità attuative.

*debito di imposta dei singoli contribuenti, ma anche alle fasi tecniche della liquidazione, della riscossione, dell'accertamento e della gestione del contenzioso.*" (Giarda 2002[4] p. 9)

Tali tributi dovrebbero colpire basi imponibili che non cadono nelle materie che il nuovo articolo 117 della Costituzione attribuisce alla competenza statale.

Anche in questo nuovo contesto, non è tuttavia chiaro in che misura le Regioni potranno decidere nuove forme di imposta definendo sia la base imponibile che l'aliquota. I dubbi sulla reale autonomia delle Regioni dipendono dall'interpretazione che verrà data al nuovo articolo 119 secondo cui le Regioni "stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario"; principi che l'articolo 117 attribuisce al governo centrale.

Scopo di questo lavoro è quindi cercare di capire quali sono gli strumenti che le Regioni hanno per far fronte ai loro problemi di gettito. Attualmente tali strumenti di manovra sono quelli messi a disposizione dalla riforma Visco, ovvero le Regioni potranno intervenire manovrando le aliquote dell'Irap, le addizionali Irpef e allargando la base imponibile regionale. Diventa cruciale in questo contesto domandarsi quale sarà il vero impatto di tali strumenti. Due gli aspetti fondamentali: la possibilità di utilizzare la leva fiscale per spostare base imponibile da una Regione all'altra e la capacità di accertare l'evasione da parte delle Regioni.

Occorre sottolineare come la natura dei problemi qui affrontati non muta anche ove l'Irap venisse abolita come si propone nel DPEF 2002-2006 e nella richiesta di delega fatta dall'attuale Ministro dell'Economia per riformare il sistema fiscale. Infatti i problemi di concorrenza fiscale, perequazione, evasione e accertamento, rimangono aperti.

L'assunto da cui parte questo lavoro segue il suggerimento di Slemrod (1992[9]) secondo cui è impossibile capire il vero impatto di un sistema fiscale guardando solo alla base imponibile e alle aliquote. Cruciale è capire come le imposte sono amministrate e come avviene l'accertamento. L'accento sull'attitudine a pagare e sul sistema di accertamento e contenzioso non è solo importante da un punto di vista tecnico-legale, ma ha importanti aspetti quantitativi.

Nella prossima sezione si valuterà se l'Irap può essere utilizzata come strumento di concorrenza fiscale. Tra le entrate attribuite e su cui le regioni possono intervenire modificando le aliquote, l'Irap è quella che va a tassare una base imponibile mobile, almeno nel medio periodo, il valore aggiunto al momento della produzione. L'altra entrata regionale su cui esiste possibilità di manovra, l'addizionale Irpef, è legata alle scelte residenziali delle persone fisiche che difficilmente possono essere descritte in termini di modello di Tiebout di "voto con i piedi". Inoltre l'accertamento della base imponibile Irpef è di competenza dello Stato, anche se le Regioni possono ora parteciparvi.

Nella terza sezione si discuterà dell'accertamento Irap, nella quarta si proporrà un modello per analizzare i legami tra meccanismo di perequazione e incentivi all'accertamento. In particolare si verificheranno le condizioni necessarie ad indurre le Regioni all'accertamento, piuttosto che a comportamenti di free-riding. Nelle conclusioni si porrà in evidenza che, benchè esista la possibi-

lità che si mettano in moto meccanismi virtuosi in cui tutte le regioni accertano, il ruolo del governo centrale può essere importante in termini di incentivi a tale comportamento.

## 2 Irap e concorrenza fiscale

Come sottolinea Moro (2000[5]) le decisioni di impresa possono essere legate al residuo fiscale offerto dalle Regioni, di conseguenza le politiche regionali, di spesa e di entrata, possono essere utilizzate per attirare base imponibile. Da questo punto di vista, l'Irap potrebbe diventare lo strumento principe delle Regioni se utilizzata per attirare base imponibile potenzialmente mobile.

Per ridurre tale possibilità, il meccanismo di perequazione stabilito dal collegato all'articolo 10 della legge 133/99, è impostato in maniera da ridurre del 90% le differenze regionali tra le basi imponibili procapite dell'Irap, dell'Irpef e dell'addizionale sulla benzina<sup>2</sup>. Tale alto livello della perequazione, scelto dalle stesse Regioni, da un lato risponde fortemente ad un'esigenza di equità interregionale e alla connessa esigenza di coesione tra Regioni ricche e Regioni povere italiane, dall'altro riduce fortemente gli incentivi all'allargamento della base imponibile: qualsiasi aumento sarebbe drenato per una quota pari al 90% a favore delle Regioni che vedono la loro base imponibile immutata. Politiche di concorrenza fiscale, volte ad attirare base imponibile, riducendo l'aliquota Irap sarebbero, quindi, in gran parte annullate dal meccanismo di perequazione (Fiorillo e Palomba 2001[3]).

Per risolvere i problemi di gettito, dunque, rimangono le possibilità di aumentare le aliquote o quella di accertare l'entità della base imponibile evasa. Per quanto riguarda l'IRAP, un aumento di un punto percentuale delle aliquote, *ceteris paribus*, comporterebbe un aumento del gettito IRAP del 23%. Tuttavia esistono almeno due ragioni che suggeriscono al governo regionale di non variare l'IRAP; la prima, come si è detto, è legata ad una possibile fuoriuscita delle imprese dalla Regione e quindi in una perdita di base imponibile (Fiorillo - Palomba 2001), la seconda è legata al fatto che l'Irap è percepita dal contribuente come una imposta vessatoria ed iniqua. Tale percezione dell'imposta comporta un aggravarsi dei costi di transazione non formali a carico della collettività e, potenzialmente, in un aumento dei costi (di amministrazione dell'imposta e di compliance) per la Regione.

Secondo quanto suggeriscono Sheffrin e Triest 1992[8]<sup>3</sup>, quando l'imposta è percepita come iniqua, un aumento delle pene per chi è scoperto ad evadere non necessariamente induce a comportamenti virtuosi, ma anzi potrebbe avere effetti perversi di disincentivo a pagare le tasse: un aumento delle pene per chi evade andrebbe infatti ad avvalorare l'idea che l'imposta sia iniqua, aumentando i costi di compliance.

Per aumentare il gettito, alle Regioni rimane aperta la possibilità di accertare la base imponibile evasa. In tal caso occorre capire se un allargamento della base

---

<sup>2</sup>L'Iva è completamente perequata.

<sup>3</sup>Si veda anche Slemrod 1992[9].

imponibile attraverso l'accertamento entra o meno nel meccanismo di perequazione. Se vi entra, in termini di aumento del gettito complessivo, l'incentivo ad accertare la base imponibile delle imposte proprie è molto ridotto: di fronte ad un aumento di 100 lire nel gettito dell'imposta propria così accertata, 90 lire uscirebbero dalla Regione in quanto minore entrata dal fondo perequativo (minore compartecipazione all'IVA). Se non vi entra, l'incentivo all'accertamento è maggiore, poichè tutto ciò che una Regione accerta rimarrebbe al suo interno.

### 3 Accertamento e base imponibile Irap

Analizzando il dettato del decreto legislativo 56/00, non risulta chiaro come effettivamente venga calcolata la base imponibile potenziale Irap. L'allegato del dlgs 56/00 stabilisce che la base imponibile potenziale Irap venga fissata per ogni Regione dal Ministero delle Finanze a partire dalle dichiarazioni dei redditi, delle risultanze di bilancio e, *possibilmente*, dell'evasione.

Risulta chiaro, infatti, che le Regioni con una quota di evasione più elevata della media godrebbero di trasferimenti perequativi in eccesso, l'evasione cioè sarebbe a carico delle altre Regioni. Per tale ragione al momento di accordarsi sul meccanismo di perequazione, le Regioni hanno preteso che nel determinare le basi imponibili procapite si tenesse conto di ciò.

Poichè l'Irap è una imposta nuova non vi sono al momento studi che ne determinano l'evasione. Non è improbabile che, almeno in prima battuta, il Ministero fissi la base imponibile sulla scorta delle sole dichiarazioni, in alternativa potrebbe stabilire una quota d'evasione confrontando il gettito con il prodotto interno netto regionale. Una stima dell'evasione secondo queste linee potrebbe essere giustificata dal fatto che l'Irap si applica al valore aggiunto al momento della produzione che può ritenersi coincidente con il Pil regionale al netto degli ammortamenti. Tuttavia questo potrebbe creare i problemi di gettito effettivo alle Regioni che si sono puntualmente verificati nei primi anni di applicazione dell'imposta. Infatti le stime sul gettito Irap fatte dal Governo centrale nel primo anno di applicazione si sono rivelate in eccesso di circa 13mila miliardi<sup>4</sup>, come si nota dalla tabella 1.

È quindi probabile che la base imponibile potenziale Irap coincida con quella risultante dalle dichiarazioni e dalle risultanze di bilancio<sup>5</sup>. Questa ipotesi è rafforzata dal fatto che la legge istitutiva dell'Irap prevede che l'accertamento deve essere disgiunto dall'accertamento delle altre imposte.

Di conseguenza, occorre domandarsi come considerare la nuova base imponibile accertata ed in particolare se, dato il dettato di legge, ogni nuovo accertamento si possa tradurre in una revisione verso l'alto della base imponibile potenziale. Se così fosse, un aumento della base imponibile dovuta all'accerta-

---

<sup>4</sup>Si vedano anche gli articoli sull'argomento pubblicati nel giugno 1999 sui più noti quotidiani economici, ad esempio *Pesole* [7] sul Sole 24 ore del 7 giugno 1999.

<sup>5</sup>Infatti, dopo aver sovrastimato le entrate Irap per le Regioni, è molto improbabile che il Governo Centrale carichi sulla base imponibile potenziale una evasione che lui stesso non è riuscito ad accertare, lasciando l'onere dell'accertamento completamente a carico delle Regioni.

Tabella 1: Il gettito Irap per Regione nel '98 (in miliardi)

| Regione              | Previsti | Riscossi | Differenza |
|----------------------|----------|----------|------------|
| Piemonte             | 5.632    | 4.670    | -962       |
| Lombardia            | 15.435   | 12.353   | -3.082     |
| Veneto               | 5.917    | 4.998    | -919       |
| Liguria              | 2.013    | 1.381    | -632       |
| Emilia-Romagna       | 5.843    | 4.835    | -1.008     |
| Toscana              | 4.317    | 3.494    | -823       |
| Marche               | 1.586    | 1.310    | -276       |
| Umbria               | 877      | 640      | -237       |
| Lazio                | 7.513    | 5.899    | -1.614     |
| Abruzzo              | 1.138    | 833      | -305       |
| Molise               | 229      | 177      | -52        |
| Campania             | 3.712    | 2.615    | -1.097     |
| Puglia               | 2.564    | 1.865    | -699       |
| Basilicata           | 399      | 303      | -96        |
| Calabria             | 1.132    | 814      | -318       |
| Valle d'Aosta        | 182      | 135      | -47        |
| Friuli-V.Giulia      | 1.641    | 1.275    | -366       |
| Provincia di Trento  | 661      | 550      | -111       |
| Provincia di Bolzano | 674      | 581      | -93        |
| Sicilia              | 3.181    | 2.381    | -800       |
| Sardegna             | 1.282    | 937      | -345       |
| TOTALE               | 65.928   | 52.046   | -13.882    |

Fonte: Ministeri delle Finanze e del Tesoro; Corte dei conti.

mento entrerebbe nel meccanismo di perequazione e, per il 90%, sarebbe drenato dalle altre Regioni.

Di fronte all'esistenza di costi formali (costi fissi di amministrazione, costi transazionali legati al contenzioso ...) e informali (legati al fatto che l'Irap è percepita come iniqua) potrebbe essere vantaggioso per le Regioni non procedere ad alcun accertamento.

Il modello che segue cerca di analizzare il caso in cui la base imponibile potenziale coincide, grosso modo, con l'imponibile dichiarato. In tal caso cioè l'aumento della base imponibile a seguito dell'accertamento entrerebbe nella perequazione andando per il 90% a beneficio delle altre Regioni<sup>6</sup>.

<sup>6</sup>É chiaro che più la base imponibile potenziale si avvicina alla base imponibile effettiva, più è elevato l'incentivo all'accertamento.

## 4 Il modello

### 4.1 Il meccanismo di perequazione

Nel decidere se fare l'accertamento dell'Irap le Regioni confronteranno il gettito al netto dei costi di transazione formali e informali che si avrebbero con l'accertamento, con il gettito che si otterrebbe senza accertamento.

Poichè le entrate di una Regione dipendono sia dalle imposte proprie, sia dal meccanismo di perequazione, non è improbabile che le Regioni, per non incorrere in costi di transazione, possano attuare dei comportamenti di free-riding rispetto alle altre Regioni e non compiere gli accertamenti nella speranza di ottenere un aumento del gettito dalla perequazione e dallo sforzo altrui. Occorre quindi verificare in quali casi tale comportamento di free-rider viene attuato, ovvero verificare le condizioni che fanno sì che le Regioni adottino riguardo agli accertamenti un comportamento strategico.

Il meccanismo di perequazione stabilito dal dlgs. 56/00 prevede che la quota del fondo di compartecipazione Iva che va a ciascuna Regione sia assegnata su base procapite  $\left(\frac{n_i}{\sum n_i}\right)$  corretta dalla perequazione del 90% delle basi imponibili delle imposte proprie (Irap, addizionale Irpef e compartecipazione all'accise sulla benzina), dal fabbisogno sanitario e da un indice che tenga conto della dimensione regionale. Definiamo  $J_i$  la somma dei gettiti della quota Iva assegnata su base procapite, dell'addizionale Irpef e della compartecipazione sulla benzina, della perequazione delle loro basi imponibili e delle correzioni per i fabbisogni finanziari e per la dimensione regionale, tale valore per ogni Regione non dipende dall'accertamento Irap posto in essere. Le entrate complessive della Regione  $i$  saranno dunque pari a

$$G_i = n_i t_i b_i^* + n_i \beta \tau \left( \frac{\sum_j b_j n_j}{\sum_i n_i} - b_i \right) + J_i \quad (1)$$

dove  $n_i$  è la popolazione della Regione  $i$ ,  $t_i$  è l'aliquota Irap applicata dalla stessa Regione,  $b_i^*$  e  $b_i$  sono rispettivamente la base imponibile accertata e quella potenziale della Regione;  $\tau$  è l'aliquota Irap standard pari al 4,25% e  $\beta$  il parametro di perequazione pari al 90%; cioè

$$G_i = n_i t_i b_i^* + \frac{n_i}{\sum_i n_i} \beta \tau \left( \sum_{j \neq i} b_j n_j - b_i \sum_{j \neq i} n_j \right) + J_i$$

supponendo che la base imponibile accertata sia una quota  $\theta_i \leq 1$  della base imponibile potenziale, finché l'accertato risulta minore della base imponibile potenziale  $b_i^* < b_i$ , il maggior gettito entra completamente nel bilancio della Regione che fa l'accertamento. Date le considerazioni fatte, tuttavia, è facile supporre che  $\theta_i$  sia molto vicino ad 1 e quindi l'accertamento possa far cambiare anche la base imponibile potenziale; con  $\theta_i = 1$

$$G_i = n_i b_i \left( t_i - \beta \tau \frac{\sum_{j \neq i} n_j}{\sum_i n_i} \right) + \frac{n_i}{\sum_i n_i} \beta \tau \sum_{j \neq i} b_j n_j + J_i$$

Il primo addendo  $n_i b_i \left( t_i - \beta \tau \frac{\sum_{j \neq i} n_j}{\sum_i n_i} \right)$  rappresenta il gettito dell'Irap al netto del contributo dell'Irap della Regione  $i$  al fondo di perequazione, il secondo  $\frac{n_i}{\sum_i n_i} \beta \tau \sum_{j \neq i} b_j n_j$  la quota del gettito Irap delle altre Regioni che entra nella Regione  $i$  a causa della perequazione. Il gettito ovviamente cresce quando aumenta l'aliquota regionale  $t_i$ ; un aumento della base imponibile accertata, e quindi potenziale, aumenta solo parzialmente il gettito della Regione mentre va a beneficio delle altre; allo stesso modo un aumento della base imponibile delle altre Regioni permette un aumento del gettito interno attraverso il meccanismo di perequazione.

## 4.2 La politica fiscale delle Regioni e i costi di accertamento

Ciascuna Regione deve quindi decidere quale aliquota imporre ed il livello di accertamento da esercitare. Sia  $y_i$  la base imponibile effettiva procapite della Regione  $i$ , di conseguenza la base imponibile accertata  $b_i$  sarà una quota  $h_i \leq 1$  della base imponibile effettiva<sup>7</sup>:

$$b_i = h_i y_i \quad (2)$$

tale quota  $h_i$  aumenta all'aumentare della spesa per l'accertamento Irap  $S_i$  che si compone di costi di accertamento e di transazione formali e di costi di transazione informali

$$S_i = X_i + sI_i + \psi n_i + A_i \quad (3)$$

dove la spesa per l'accertamento dipende da un costo fisso  $X_i$  che dipende da dati culturali o burocratici caratteristici di ogni Regione. In particolare più la burocrazia è efficiente o più onesti sono i cittadini della Regione più basso è  $X_i$ ; è crescente nel numero di imprese da accertare  $I_i$  e nella dimensione della Regione  $n_i$ ; inoltre dipende dall'ammontare dei costi di transazione informali  $A_i$ .

Tali costi di transazione informali possono essere considerati come costi che la Regione deve sostenere per ottenere atteggiamenti "collaborativi" nel pagare le imposte, sono cioè costi di compliance (Slemrod 1992[10]). La natura di tali costi è legata al fatto che di fronte ad un inasprimento della pressione fiscale dovuta ad una aliquota più elevata o ad un maggiore accertamento, i costi di transazione legati "all'applicazione del contratto" (North 1990[6]) aumentano.

Come mettono in risalto Blumenthal, Christian e Slemrod (2001[1]) la struttura delle leggi potrebbe modificare gli atteggiamenti dei contribuenti verso il pagamento delle tasse. Per quanto riguarda l'Irap, da un lato non esistono istituzioni (ovvero insieme di regole e/o di procedure) formali consolidate che tengano bassi i costi di aggiustamento, dall'altro la percezione che si sta affermando tra i contribuenti frena la nascita di una istituzione informale del tipo

<sup>7</sup>Come si è detto a sua volta differente dalla base imponibile potenziale che invece si ritiene coincidere con la base imponibile accertata.

“è giusto pagare l'Irap” che ridurrebbe i costi di transazione legati all'accertamento. Anzi è diffusa la convinzione (l'istituzione informale) che “pagare l'Irap sia ingiusto”, di conseguenza di fronte ad un inasprimento di tale imposta i contribuenti potrebbero attuare comportamenti difensivi, dall'uscita dal mercato legale, all'aumento del numero di cause di contenzioso, a comportamenti di “voice”, alla minaccia di eleggere una coalizione di un colore politico differente nelle prossime elezioni, aumentano cioè i costi per ottenere la compliance dei contribuenti.

Steenbergen, McGraw e Scholz (1992[11]) sottolineano che l'attitudine a pagare le tasse è legata alla valutazione soggettiva dei contribuenti ed è fortemente influenzata dal confronto con gli altri contribuenti. Allo stesso modo Sheffrin e Triest (1992[8]) stimano che l'attitudine a pagare le tasse cresce quanto è minore l'evasione percepita dai contribuenti; di conseguenza i costi di compliance in una Regione possono essere legati al comportamento delle altre Regioni, ovvero possiamo scrivere

$$A_i = \phi_i \left( \frac{n_i t_i b_i^*}{I_i} - \frac{\sum_{j \neq i} n_j t_j b_j^*}{\sum_{j \neq i} I_j} \right) \quad (4)$$

con

$$\begin{aligned} \phi_i &= 0 \quad \text{per} \quad \frac{n_i t_i b_i^*}{I_i} - \frac{\sum_{j \neq i} n_j t_j b_j^*}{\sum_{j \neq i} I_j} \leq 0 \\ \phi_i &= \text{costante} > 0 \quad \text{altrimenti} \end{aligned}$$

cioè i costi sono tanto maggiori quanto maggiore è la pressione fiscale su ciascuna impresa della Regione  $\frac{n_i t_i b_i^*}{I_i}$  relativamente alla pressione fiscale per impresa che grava sulle altre Regioni  $\frac{\sum_{j \neq i} n_j t_j b_j^*}{\sum_{j \neq i} I_j}$ <sup>8</sup>. I costi di compliance sono nulli quando la pressione fiscale interna è minore di quella esterna, in particolare quando  $t_i$  oppure  $b_i$  sono pari a zero, oppure ancora quando la Regione non fa l'accertamento.

Una Regione decide di accertare se il gettito che ottiene al netto dei costi di accertamento (amministrativi e di compliance) è maggiore del gettito in assenza di accertamento. Per semplificare al massimo i calcoli si fanno le seguenti assunzioni<sup>9</sup>:

- In caso di accertamento emerge l'intera base imponibile effettiva  $y_i$ , in caso di mancato accertamento la base imponibile dichiarata è pari a 0<sup>10</sup>.

<sup>8</sup>Si calcola la pressione fiscale per impresa poiché l'Irap è una imposta che grava sul valore aggiunto al momento della produzione, il ragionamento rimane analogo se si vuole calcolare la pressione fiscale procapite, o dare un'altra definizione dei costi di compliance.

<sup>9</sup>Il discorso non cambia ove si abbandonino tali assunzioni.

<sup>10</sup>Questa ipotesi implica che la base imponibile accertata cresce linearmente con il costo di accertamento e che quando l'accertamento è nullo le imprese non pagano l'Irap; in tal caso è facile dimostrare che l'accertamento ottimale è una soluzione d'angolo, o si accerta tutto o non si accerta nulla.

- La base imponibile potenziale coincide con la base imponibile dichiarata, per le considerazioni fatte in precedenza.
- Esistono solo 2 Regioni.
- I gettiti che possiamo considerare costanti ai fini del nostro studio sono posti pari a  $J_i = 0$ .

Scriviamo la matrice dei pay-off dei gettiti al netto dei costi di accertamento (tabella 2):

Tabella 2: Matrice dei pay-off

|           |             | Regione i   |  |
|-----------|-------------|---|--|
|           |             | non accerta   | accerta  |
| Regione j | non accerta | $G_i = 0$<br>$G_j = 0$  | $G_i = n_i y_i \left( t_i - \beta \tau \frac{n_j}{\sum_i n_i} \right) - S_i$<br>$G_j = \frac{n_j}{\sum_i n_i} \beta \tau y_i n_i$  |
|           | accerta     | $G_i = \frac{n_i}{\sum_i n_i} \beta \tau y_j n_j$<br>$G_j = n_j y_j \left( t_j - \beta \tau \frac{n_i}{\sum_i n_i} \right) - S_j$ | $G_i = n_i y_i \left( t_i - \beta \tau \frac{n_j}{\sum_i n_i} \right) +$<br>$+ \frac{n_i}{\sum_i n_i} \beta \tau y_j n_j - S_i$<br>$G_j = n_j y_j \left( t_j - \beta \tau \frac{n_i}{\sum_i n_i} \right) +$<br>$+ \frac{n_j}{\sum_i n_i} \beta \tau y_i n_i - S_j$ |

La Regione  $i$  accerta se

$$n_i y_i \left( t_i - \beta \tau \frac{n_j}{\sum_i n_i} \right) > X_i + s I_i + \psi n_i + \phi_i \left( \frac{n_i t_i y_i}{I_i} - \frac{n_j t_j h_j b_j}{I_j} \right)$$

dove si ricorda che  $h_j$  è la quota di base imponibile effettiva accertata dalla Regione  $j$ , cioè

$$y_i \left[ t_i \left( 1 - \frac{\phi_i}{I_i} \right) - \beta \tau \frac{n_j}{\sum_i n_i} \right] > \frac{X_i}{n_i} + s \frac{I_i}{n_i} + \psi - \frac{n_j t_j h_j b_j}{n_i I_j} \quad (5)$$

ovvero è tanto più probabile che la Regione  $i$  accerti, quanto più bassi sono i costi fissi procapite  $\frac{X_i}{n_i}$ , quanto più basso è il numero di imprese procapite  $\frac{I_i}{n_i}$ , quanto più è elevato il reddito (o la base imponibile effettiva) procapite. Questo perché a parità di dimensione regionale, quanto più una Regione è amministrativamente efficiente, quanto meno numerose sono le imprese da accertare e quanto più è elevata la base imponibile effettiva, tanto più è elevato l'incentivo ad accertare. Inoltre è probabile che si accerti se il parametro di compartecipazione  $\beta$  è basso oppure se è elevata l'aliquota regionale  $t_i$  rispetto all'aliquota standard  $\tau$ . In tal caso infatti la quota di imposte che escono dalla Regione a causa della perequazione è ridotta.

Infine l'accertamento è tanto più facile quanto più è elevata la pressione fiscale delle altre Regioni, ovvero quanto più l'altra Regione accerta o quanto

più è elevata l'aliquota  $t_j$ . Esiste cioè un legame diretto tra la pressione fiscale di una Regione e quella delle altre: più la pressione fiscale delle altre Regioni (maggior accertamento o maggior aliquota) è elevata, più è probabile che si accerti ovunque.

La dimensione della Regione che effettua l'accertamento ha due effetti opposti. Guardando il lato sinistro della disuguaglianza 5, si nota come le Regioni piccole rispetto al totale nazionale (alto  $\frac{n_j}{\sum_i n_i}$ ) hanno un basso incentivo all'accertamento. Al contrario, guardando il lato destro si nota come più la dimensione regionale è piccola rispetto all'esterno (alto  $\frac{n_j}{n_i}$ ), più il fatto che le altre Regioni accertano induce la Regione considerata ad accertare.

**Proposizione 1** *Si dimostra che accertare è una strategia dominante per la Regione  $i$ , cioè  $i$  accerta sempre, se  $i$  accerta quando la Regione  $j$  non accerta. Al contrario, non accertare è una strategia dominante per  $i$ , cioè  $i$  non accerta mai, se  $i$  non accerta quando  $j$  accerta.*

**Dimostrazione.**

Infatti

$$G_i^{\text{quando } j \text{ accerta}} > G_i^{\text{quando } j \text{ non accerta}}$$

Cioè il gettito per una Regione è sempre maggiore quando l'altra accerta. Di conseguenza se alla Regione  $i$  conviene accertare quando  $j$  non accerta converrà accertare sempre. Se conviene non accertare, nonostante  $j$  accerti, allora non conviene accertare. Lo stesso vale per  $j$ . ■

Nel caso non esistano strategie dominanti, si ottiene la seguente proposizione:

**Proposizione 2** *Il gioco simultaneo presenta due equilibri, le Regioni accertano se le altre accertano, non accertano se le altre non accertano, in cui il caso in cui tutte accertano è Pareto-superiore se*

$$n_i y_i \left( t_i - \beta \tau \frac{n_j}{\sum_i n_i} \right) + \frac{n_i}{\sum_i n_i} \beta \tau y_j n_j > X_i + s I_i + \psi n_i + \phi_i \left( \frac{n_i t_i y_i}{I_i} - \frac{n_j t_j y_j}{I_j} \right)$$

*Quando non esistono strategie dominanti e le Regioni sono 2, risolvendo il gioco in forma estesa si raggiunge sempre l'equilibrio Pareto-ottimale. Infatti nel caso in cui la Regione  $j$  decide di non accertare, la Regione  $i$  comunque accerta e induce in questo modo la Regione  $j$  ad accertare a sua volta. Infatti accertando la Regione  $i$  alza l'incentivo all'accertamento per  $j$ .*

**Dimostrazione.** Il comportamento della Regione  $i$  può essere determinato per backward induction. Se la Regione  $i$  decide di dotarsi di una struttura per l'accertamento, ovvero di pagare il costo amministrativo costo ( $S_i - A_i = X_i + s I_i + \psi n_i$ ), l'esistenza di tale struttura costituisce sempre un impegno vincolante all'accertamento. Infatti dopo aver impiantato la struttura dedita all'accertamento, il gettito che ottiene accertando è maggiore al gettito che ottiene lasciando la struttura inoperosa.

$$n_i y_i \left( t_i - \beta \tau \frac{n_j}{\sum_i n_i} \right) - X_i - s I_i - \psi n_i - \phi_i \left( \frac{n_i t_i y_i}{I_i} - \frac{n_j t_j h_j b_j}{I_j} \right) > -X_i - s I_i - \psi n_i$$

Semplificando:

$$n_i y_i \left[ t_i \left( 1 - \frac{\phi_i}{I_i} \right) - \beta \tau \frac{n_j}{\sum_i n_i} \right] > -\phi_i \frac{n_j t_j h_j b_j}{I_j}$$

Di fronte al fatto che la Regione  $i$  ha impiantato una struttura dedita all'accertamento, anche la Regione  $j$  farà lo stesso ed entrambe accerteranno.

La soluzione del gioco a forma estesa si ha quando entrambe le Regioni accertano (soluzione Pareto-ottimale), come si vede dalla figura 1. ■

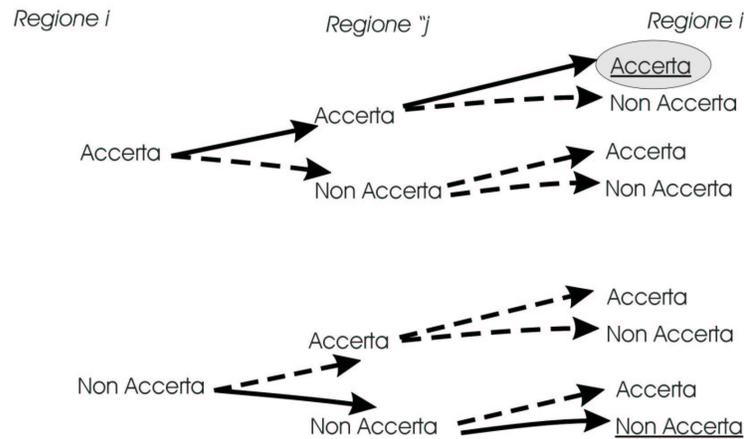


Figura 1: Gioco in forma estesa

Dalle due proposizioni emerge una situazione in cui la Regione più grande ha interesse a decidere la politica a lei ottimale, la Regione piccola a seguirla in tale politica.

### 4.3 Equilibrio multiregionale e fallimenti del coordinamento

La sezione precedente sembra suggerire che ove l'accertamento costituisca una soluzione Pareto-ottimale ci sono ragioni valide per ritenere che in un equilibrio

sequenziale tutti accerteranno. Occorre tuttavia sottolineare che tale conclusione è valida solo quando esistono due Regioni. Quando le Regioni sono più di due l'equilibrio sequenziale non necessariamente permette di raggiungere una situazione di Pareto-ottimalità. Benchè l'accertamento delle altre Regioni aumenti l'incentivo all'accertamento interno a causa di minori costi di compliance, tuttavia tale effetto potrebbe non essere sufficiente ad indurre le altre Regioni ad accertare. Occorre cioè che esista una sorta di massa critica di Regioni che accertano; specialmente quando le Regioni sono tante e piccole è facile che nessuna altra Regione da sola possa indurre le altre all'accertamento, in tal caso quindi una Regione che da sola decidesse di accertare vedrebbe crescere i suoi costi legati all'accertamento senza avere benefici di gettito rilevanti; nel contempo il suo comportamento non sarebbe sufficiente per indurre le altre Regioni ad accertare.

Infatti più la Regione che decide l'accertamento è piccola rispetto al totale nazionale, minore è l'impatto che ha sull'incentivo all'accertamento delle altre Regioni. Pur dotandosi di una struttura amministrativa per l'accertamento una Regione piccola non sarebbe in grado di indurre le altre all'accertamento. In tal caso le Regioni piccole avrebbero l'interesse a seguire il comportamento delle grandi. Al contrario le grandi Regioni hanno una maggior convenienza ad accertare sia perché è più facile che l'accertamento risulti la loro strategia dominante, sia perché accertando possono indurre le altre ad accertare.

Quando le Regioni sono molte esiste un problema di coordinamento: l'accertamento avverrà se e solo se un certo numero di Regioni, in particolare le Regioni di dimensione maggiore, decideranno di accertare. Diventa quindi cruciale il comportamento delle Regioni più importanti, se queste mettono in moto un comportamento virtuoso volto all'accertamento della base imponibile, possono trascinare tutte le altre Regioni a fare lo stesso. Se il comportamento di tali Regioni non è virtuoso, l'equilibrio che si determinerà sarà un equilibrio in cui nessuna Regione accerterà.

## 5 Conclusioni e postscriptum

Il presente lavoro si interroga su come il meccanismo di perequazione incida sugli incentivi che le singole Regioni hanno all'accertamento, in particolare dell'Irap. Data la definizione di base imponibile potenziale dell'Irap non è improbabile che questa possa coincidere con ciò che i singoli contribuenti dichiarano, di conseguenza qualsiasi accertamento andrebbe ad aumentare la base imponibile regionale e di conseguenza per il 90% andrebbe a beneficio delle altre Regioni. L'incentivo all'accertamento risulta di conseguenza basso, in particolare per le Regioni di piccola dimensione. Si riesce inoltre a dimostrare che anche quando l'accertamento da parte di tutte le Regioni è una situazione Pareto-ottimale, possono sempre esistere problemi di coordinamento per cui l'equilibrio di Nash a cui si perviene è caratterizzato dal fatto che nessuna Regione accerta. Per uscire da questo equilibrio Pareto-inferiore occorre che le Regioni di dimensione maggiore decidano di dotarsi di strutture o procedure atte all'accertamento, ad

esempio impiantino studi di settore, definiscano contratti con le Agenzie delle Entrate e destinino parte del personale all'accertamento. L'esistenza di dette strutture costituisce per le Regioni che le adottano un impegno vincolante all'accertamento e può indurre, strategicamente, anche le altre Regioni ad adottare il medesimo comportamento virtuoso. Occorre tuttavia segnalare che in ogni caso i problemi di coordinamento possono permanere: una Regione da sola potrebbe non trovare conveniente dotarsi di strutture serie per l'accertamento.

In quest'ultimo caso occorre domandarsi come il governo statale può intervenire per indurre le Regioni ad accertare. Risulta immediata la possibilità per il governo centrale di indurre l'accertamento alzando la base imponibile potenziale; in tal caso infatti le Regioni sarebbero indotte ad accertare l'evasione almeno fino a raggiungere il livello imputato dal governo. Per far questo tuttavia si dovrebbe legare la base imponibile potenziale dell'Irap esplicitamente al PIL regionale uscendo dall'ambiguità della dizione di legge che recita "tenendo conto, possibilmente dell'evasione". Tale ambiguità, infatti, porta a ritenere che la base imponibile potenziale alla fine coincida con quella accertata.

Si noti tuttavia che tale suggerimento è valido fino a che l'Irap rimane una imposta che ha come base imponibile il valore aggiunto al momento della produzione. È di fine dicembre la richiesta di delega da parte del Governo per riformare il sistema fiscale italiano. In particolare, anche in base a quanto si propone il DPEF 2002-2006, l'Irap sembra destinata a scomparire, in una prima fase escludendo dalla base imponibile il costo del lavoro, poi del tutto. Il cambiamento del presupposto rende più labile il legame tra la base imponibile potenziale e il PIL. Inoltre, nella richiesta di delega non si fa accenno a come verrà sostituita tale imposta di cui sono titolari le Regioni per quanto riguarda gettito, accertamento e contenzioso. Le possibilità sono due: o le Regioni saranno invitate a definire, ciascuna per proprio conto, imposte proprie, ma in questo modo si potrebbero violare i principi di coordinamento con il sistema fiscale nazionale previsti dalla Costituzione ove le nuove imposte fossero applicate su basi imponibili che non cadono nelle competenze esclusive delle Regioni,; oppure, più facilmente, si allargherà la compartecipazione alle imposte nazionali.

Il messaggio che proviene da questo lavoro rimane valido: affinché la perequazione tenga conto dell'evasione occorre che sia lo Stato centrale a determinare i parametri che permettano di definire la base imponibile potenziale e che tali parametri siano misurabili oggettivamente e legati alla base imponibile effettiva<sup>11</sup>. Inoltre finché la perequazione coinvolge non solo le addizionali e le imposte compartecipate (Iva e accise sulla benzina), ma anche le imposte proprie delle Regioni, una misura inadeguata della base imponibile effettiva riduce l'incentivo all'accertamento ad opera delle singole Regioni ed aumenta l'incentivo a comportarsi da free-rider.

---

<sup>11</sup>Tuttavia rimane aperto il problema della definizione della base imponibile.

## Riferimenti bibliografici

- [1] M. Blumenthal, C. Christian, and J. Slemrod. Do normative appeals affect tax compliance? evidence from a controlled experiment in minnesota. *National Tax Journal*, 54(1):125–138, 2001.
- [2] Ministero dell’Economia. Documento di programmazione economica e finanziaria 2002-2006, 2001.
- [3] F. Fiorillo and G. Palomba. Un modello CGE per l’analisi del federalismo fiscale all’italiana. Quaderno di ricerca, Dipartimento di Economia di Ancona, n. 153, Giugno 2001.
- [4] P. Giarda. Le regole del federalismo fiscale nell’articolo 119: un economista di fronte alla nuova costituzione. Working Paper Siep 115/2001, Gennaio 2002.
- [5] B. Moro. Incentivi fiscali e politiche di sviluppo economico regionale in europa. *Moneta e Credito*, 215:343–388, 2001.
- [6] D. North. *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge University Press, 1990.
- [7] D. Pesole. L’Irap all’esordio fa il pieno di delusioni. *Il Sole 24 Ore*, Lunedì, 7 giugno 1999.
- [8] S.M. Sheffrin and R.K. Triest. *Can Brute Deterrence Backfire? Perception and attitudes in Taxpayer Compliance*, pages 193–218. In Slemrod [10], 1992.
- [9] J. Slemrod. *Why People Pay Taxes: Introduction*, pages 1–8. In [10], 1992.
- [10] J. Slemrod, editor. *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*. University of Michigan Press, 1992.
- [11] M. Steenbergeren, K.M. McGraw, and J.T. Scholz. *Taxpayer Adaptation to 1986 Tax Reform Act: Do New Tax Laws Affect the Way Taxpayers Think about Taxes?*, pages 9–37. In Slemrod [10], 1992.