

Tax gap ed enti locali

*Elina De Simone*¹

IRPET

N. 1 - Aprile 2017

1. Introduzione

Il progressivo superamento del sistema di finanza derivata rappresenta uno dei principali obiettivi della legge delega per il federalismo fiscale (L. 42/2009), in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione. Il ridisegno complessivo del sistema di finanziamento degli enti decentrati è volto a correggere gli squilibri fiscali verticali (*fiscal gaps*) derivanti dalla mancata corrispondenza tra entrate autonome e spese degli enti locali attraverso un puntuale riconoscimento di fabbisogni di risorse standardizzati ed un meccanismo di perequazione delle entrate destinato a compensare gli ampi divari nella capacità dei diversi territori di produrre incassi. La presenza di *fiscal gaps*, inoltre, risulta influenzata dal nuovo sistema di *governance* territoriale visto che nel caso delle città metropolitane una distribuzione geografica estremamente eterogenea delle basi imponibili e delle esigenze di spesa comporta significative differenze in termini di sostenibilità del bilancio tra centro e periferia (Chernik e Piazza, 2016).

Pertanto, la necessità di una maggiore autonomia tributaria in capo agli enti locali insieme al ruolo significativo assunto negli ultimi anni dalla perequazione fiscale ha reso rilevante un'analisi approfondita del *tax gap*, inteso come divario tra quanto i contribuenti dovrebbero a vario titolo versare sulla base della normativa tributaria vigente e quanto viene da loro effettivamente versato.

La presenza di una discrepanza tra gettito teorico ed effettivo che studi recenti hanno dimostrato essere estremamente sostanziosa ed eterogenea sul territorio italiano (Lapcorella, 2016; Commissione Giovannini, 2016), con riferimento agli enti locali assume centrale importanza per due ordini di motivi. Da un lato, una riduzione del *tax gap* relativo alle imposte proprie consentirebbe un recupero di gettito che potrebbe essere destinato alla riduzione del carico fiscale, con i relativi effetti benefici in termini di spesa e, più in generale, attività

¹ Dipartimento di Studi Aziendali ed Economici dell'Università di Napoli "Parthenope".

economica da parte dell'ente locale, effetti redistributivi della pressione fiscale, controllo del territorio: ad esempio, un recente lavoro (Argentiero *et al.*, 2015) dimostra l'esistenza di un legame tra evasione fiscale (misurata in termini di *tax gap*) ed attività criminali su scala provinciale. Braiotta *et al.* (2015) illustrano che la presenza di evasione fiscale (misurata in termini di *tax gap*) ha effetti significativi sulla distribuzione del reddito. Infatti la differenza tra gettito teorico e gettito effettivo, esprimendo una misurazione della *tax non compliance*, consente di identificare e quantificare l'ampiezza dell'inadempimento da parte dei contribuenti e di selezionare, mediante studi opportuni, eventuali interventi di miglioramento della *tax compliance* (Commissione Giovannini, 2016). Inoltre, un recupero di gettito da parte dei comuni, migliorerebbe l'*accountability* nei confronti dei cittadini attraverso un aumento del livello di spesa discrezionale operata dai comuni che aumenterebbe la visibilità dell'attività del governo locale a favore della cittadinanza.

In secondo luogo il calcolo del *tax gap* rileva ai fini della definizione dei meccanismi di perequazione fiscale e di allocazione delle risorse in un sistema di *governance* finanziaria multilivello. Infatti, come sottolineano Imperioli *et al.* (2016, p. 103), "il calcolo della capacità fiscale dei comuni dovrebbe tener conto della stima della c.d. *capacità fiscale non emersa*, ovvero dell'evasione delle imposte locali, in modo da prevenire comportamenti opportunistici degli enti locali, incentivati a tollerare l'evasione del gettito in modo da ridurre la stima della propria capacità fiscale e ottenere benefici in termini di perequazione delle risorse".

A tale scopo la creazione di un fondo perequativo in Italia relativo alle funzioni fondamentali e non fondamentali² è avvenuta in due passaggi. Poiché l'istituzione del Fondo Sperimentale di Riequilibrio (FSR), alimentato con risorse da imposte immobiliari, era caratterizzato da una duplice distorsione (una concernente la differenza tra le risorse storiche e le risorse standard e la seconda in riferimento al *tax gap*, poiché trascurava la componente di capacità fiscale evasa³) esso è stato sostituito, a partire dal 2013, dal Fondo di Solidarietà Comunale (FSC) in cui si sta tentando di realizzare un passaggio graduale a un modello di perequazione ispirato ai fabbisogni standard e alla capacità fiscale, a sua volta comprensiva di una quota aggiuntiva per tener adeguatamente conto dell'impatto dell'evasione fiscale. Infatti il riparto perequativo basato sulla "differenza" tra capacità fiscali e fabbisogni standard è passato dal 20% del 2015 al 40% per il 2017 a cui ha corrisposto un progressivo incremento (dal 5% al 10%) della componente relativa al *tax gap*⁴.

Tale modello di perequazione se, in linea teorica, consentirebbe di risolvere definitivamente le distorsioni attualmente presenti negli schemi dei trasferimenti e dei rapporti finanziari tra lo Stato e i comuni, rischierebbe tuttavia di produrre effetti redistributivi molto significativi, come dimostra un recente tentativo di simulazione relativo al caso in cui la perequazione dei fabbisogni standard (attualmente calcolati) e delle capacità fiscali fosse applicata in misura integrale nel meccanismo del FSC (UpB, 2017).

Il capitolo è organizzato come segue: il paragrafo 2 presenta una *review* delle possibili definizioni del concetto di *tax gap* a seconda dei diversi considerati nella sua composizione; il paragrafo 3 discute della relazione che esiste tra i concetti di *Tax compliance*, *tax evasion* e *tax gap*; il paragrafo 4 presenta gli elementi fondamentali degli approcci metodologici *top-down* e quello *bottom-up* comunemente applicati per il calcolo del *tax gap*. Il paragrafo 5 illustra le più recenti delle stime del *tax gap* realizzate dal governo federale degli Stati Uniti d' America, dalle istituzioni Europee e dal governo italiano, anche con riferimento alle stime del *tax gap* condotte con riferimento alla regione Toscana. Il paragrafo 6, infine, conclude il lavoro, offrendo una

² Si ricorda che per la spesa per funzioni fondamentali i trasferimenti perequativi possano colmare integralmente le differenze tra fabbisogni standard e le capacità fiscali mentre per le funzioni non fondamentali (discrezionali) i trasferimenti perequativi devono ridurre soltanto in parte le differenze esistenti tra i Comuni in termini di capacità fiscali standard.

³ Il FSR non solo prevedeva una compensazione in base alle risorse storiche ma nel FSR la capacità fiscale IMU era esclusivamente calcolata a partire dai dati di versamento anziché dai dati teorici del catasto. Per un'analisi approfondita si veda Imperioli *et al.* (2016).

⁴ Per dettagli tecnici e cautele applicative si veda Lapecorella (2016).

riflessione critica sul possibile rapporto tra *tax gap* e attribuzione di risorse agli enti decentrati in Italia.

2. Definizione del *tax gap* e delle sue componenti

Il *tax gap* rappresenta una perdita di gettito per lo stato che condiziona negativamente sia la politica fiscale del governo sia la distribuzione del carico fiscale tra i contribuenti che l'economia nel suo complesso.

Con il termine *tax gap* genericamente la letteratura intende la differenza tra il gettito potenzialmente ottenibile dalla totale osservanza degli obblighi tributari da parte dei contribuenti e il gettito effettivamente dichiarato e raccolto dall'autorità tributaria nei tempi stabiliti per legge (Mazur e Plumley 2007; Toder 2007; Alm e Borders, 2014).

La letteratura economica distingue tra *assessment gap* (*tax gap* al netto dei mancati versamenti), ossia la differenza tra quanto il contribuente avrebbe teoricamente dovuto versare e quanto ha effettivamente dichiarato, e *collection gap* (*tax gap* dovuto a omessi versamenti), ovvero la differenza tra quanto dichiarato e quanto effettivamente versato. Dal punto di vista del gettito raccolto, si può inoltre, distinguere tra *tax gap* lordo (*gross*) e *tax gap* netto (*net*). Il primo è la differenza tra il debito d'imposta pagato nei tempi stabiliti dalla legge e quello teoricamente dovuto mentre il secondo è la differenza tra il *tax gap* lordo e i pagamenti di imposta effettuati nel corso dell'anno o mediante versamenti volontari pagati in ritardo o attraverso accertamenti da parte dell'autorità tributaria. In altre parole, nel concetto di *tax gap* lordo l'attenzione è più sul livello di *compliance* volontario mentre in quello netto sono ricompresi anche gli sforzi di adempimento fiscale da parte dell'autorità tributaria.

Il pagamento di interessi o multe associate a pagamenti in ritardo o a debiti di imposta sottostimati non vengono ricompresi né nel *tax gap* lordo né in quello netto. Il *tax gap* lordo è calcolato al netto delle imposte versate in eccesso e delle ritenute fiscali relative ai contribuenti che non compilano la dichiarazione in tempo.

Esistono tre diverse componenti del *tax gap* lordo, ossia:

- *nonfiling gap*. Tale componente include le imposte non pagate da parte di quei contribuenti che, pur essendo soggetti passivi di imposta, o non compilano alcuna dichiarazione dei redditi o presentano la dichiarazione in ritardo, non rispettando la scadenza stabilita;
- *underreporting gap*. Tale componente, che rappresenta la più consistente delle tre, include le imposte non pagate dai contribuenti che, pur presentando una dichiarazione dei redditi nei tempi stabiliti, non riportano correttamente l'ammontare di debito di imposta da versare;
- *underpayment gap*. Tale componente include i debiti di imposta presentati nelle dichiarazioni dei redditi che non risultano pagati dai contribuenti nei tempi stabiliti.

Tali componenti possono essere ulteriormente suddivise in base al tipo di imposta (ad esempio imposta personale sui redditi, imposta sulle società, accise, etc). Occorre considerare anche che tipologia e soggetti passivi rilevano moltissimo ai fini del calcolo del *tax gap* soprattutto con riferimento all'interpretazione delle disposizioni tributarie: si pensi al caso di un'impresa multinazionale che svolge operazioni su larga scala e con complessi impegni finanziari (Mazur e Plumley, 2007).

Inoltre, nonostante, in linea teorica, il *tax gap* riguardi tutte le tipologie di contribuenti e di imposta, di fatto l'amministrazione tributaria limita le stime del *tax gap* solo alle imposte derivanti da attività legali, tralasciando, pertanto, settori illegali quali prostituzione, gioco d'azzardo, traffico di stupefacenti sia perché queste ultime rappresentano attività demeritorie che lo stato combatte con l'obiettivo di eliminarle sia perché una stima del *tax gap* di tali attività sarebbe oltremodo complessa. Dal momento che risulta difficile misurare le single componenti del *tax gap*, la stima complessiva è da considerare un'approssimazione dell'effettivo ammontare di esse (Toder, 2007; Mazur e Plumley, 2007).

In riferimento alla stima dell'evasione tributaria, il *tax gap*, calcolato come divario tra gettito teorico e gettito effettivo, esprime una misurazione della *tax non compliance* e consente di identificare e quantificare l'ampiezza dell'inadempimento spontaneo da parte dei contribuenti. Il rapporto tra l'ammontare del *tax gap* e il gettito teorico viene utilizzato come indicatore della propensione all'inadempimento dei contribuenti (propensione al *gap*) e, più in generale, per valutare la performance del sistema tributario.

Esistono tuttavia, alcune criticità nella definizione (e relativa stima) del *tax gap*.

Poiché la definizione più utilizzata di *tax gap* si basa sulla differenza tra entrate effettive e entrate potenziali, nell'ipotesi di un sistema tributario perfettamente applicato, essa non annovera esplicitamente il problema delle spese fiscali (*tax expenditures*). Come è noto, le "spese fiscali", in deroga al sistema tributario di riferimento, rappresentano imposte non riscosse dal governo in ragione di un trattamento fiscale specifico o preferenziale di determinati settori, attività, regioni o agenti economici. Il riferimento alla struttura normale (*benchmark*) dei tributi risulta, pertanto, fondamentale ai fini dell'effettiva identificazione delle spese fiscali quali forme di trasferimento delle risorse pubbliche in alternativa alla spesa pubblica diretta (OCSE, 2010). Come sottolinea la recente "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" (Commissione Giovannini, 2016), un'interpretazione più ampia del *tax gap* dovrebbe includere anche la perdita di gettito dovuta alle varie misure di *policy* che prevedono agevolazioni fiscali nella forma di riduzioni di aliquote, riduzione degli imponibili o regimi tributari di favore, ossia le *tax expenditures*.

Adottando questa interpretazione onnicomprensiva, il *tax gap* totale sarebbe dato dalla differenza tra quanto il contribuente dovrebbe teoricamente versare secondo un modello benchmark di tassazione e quanto effettivamente viene riscosso. Per tale motivo è stata proposta un'ulteriore scomposizione del *tax gap* in due elementi (Keen, 2013):

- (a) *compliance gap*, ovvero il *tax gap* in senso stretto, che considera solo il grado di conformità alla normativa vigente;
- (b) *policy gap*, inteso come misura della discrepanza tra la legislazione tributaria vigente ed il modello benchmark di riferimento per la tassazione.

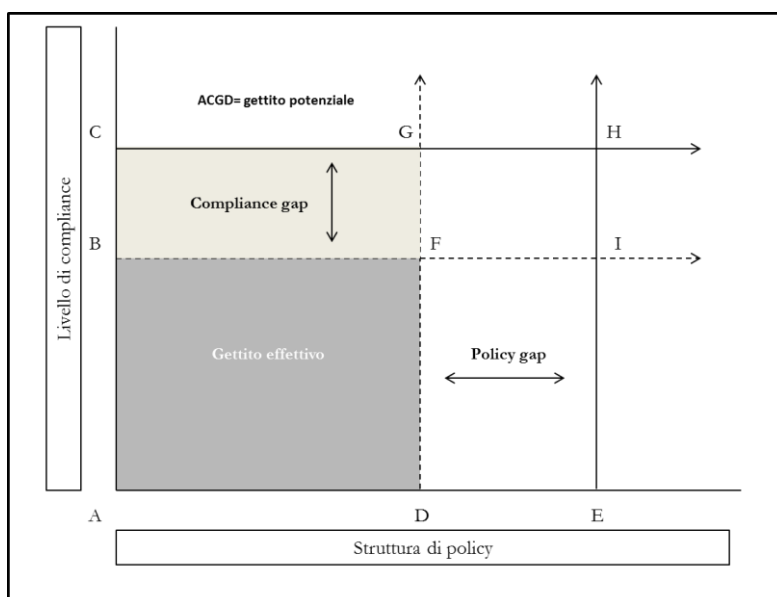
Questo approccio consente di considerare congiuntamente sia gli aspetti legati all'applicazione delle imposte che quelli legati alle spese fiscali. In base ai dati del Fondo Monetario Internazionale (FMI, 2015) infatti, in molte economie avanzate è il *policy gap* la causa principale di imposte non riscosse mentre in quelle emergenti il *compliance gap* gioca un ruolo maggiore.

Un miglioramento della performance del sistema fiscale, attraverso la riduzione del *policy gap* e del *compliance gap*, implica inevitabilmente, senza una compensazione in termini di riduzione della pressione fiscale, un incremento del gettito⁵.

Un'illustrazione grafica è riportata nella Figura 1 che illustra la scomposizione del *tax gap* complessivo in *compliance gap* e *policy gap*.

⁵ In linea con questa distinzione teorica e con la letteratura di riferimento, il Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160, in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge delega fiscale, ha introdotto rilevanti elementi di novità nella definizione del recupero di efficienza (*efficiency*) del sistema fiscale, distinguendo tra il recupero di gettito derivante dalla riduzione del *policy gap*, ovvero dell'erosione fiscale (articolo 1 del decreto) e quello derivante dalla riduzione del *compliance gap*, ovvero l'evasione fiscale (articolo 2 del decreto).

Figura 1: Scomposizione del *tax gap*



Fonte: mia elaborazione a partire da FMI (2015) e Keen (2013)

Il *compliance gap*, come sottolineato in precedenza, può essere poi ulteriormente scomposto in *assessment gap* (la differenza tra il totale del gettito accertato e quello potenziale) e *collections gap* (la differenza tra il gettito accertato e quello riscosso): questa ulteriore scomposizione consente all'amministrazione di avere un quadro più chiaro delle effettive risorse a disposizione. Ponendo pari a 1 il livello massimo di *compliance* (nel caso di assenza di evasione) e di *policy* (nel caso di assenza di spese fiscali) emerge che un incremento della *compliance* e una riduzione delle spese fiscali determinano non solo il recupero dei correnti livelli di *policy gap* e *compliance gap* (dato dai rettangoli BCGF e DFIE), ma anche dell'efficienza piena, attraverso il progressivo recupero dell'intero gettito potenziale (rettangolo FGHI), con un aumento della pressione fiscale rispetto al gettito corrente (rettangolo ABFD)⁶.

Un'ulteriore criticità risiede nel fatto che la definizione tradizionale di *tax (compliance) gap* come differenza tra le imposte dovute e quelle versate (nell'ipotesi di totale rispetto della normativa tributaria) viene spesso utilizzata anche come principale indicatore dell'efficacia dell'amministrazione finanziaria (più vantaggioso rispetto al semplice confronto tra costi e ricavi o ai costi di adempimento) e rappresenta un aspetto importante nella valutazione delle performance dell'amministrazione finanziaria che ne spiega i numerosi tentativi di misurazione e analisi negli ultimi anni soprattutto in USA, UK e Europa (Keen e Slemrod, 2016). Nonostante esistano diverse questioni tecniche legate ai tentativi di misurazione del *tax gap*, un importante aspetto critico è affrontato da Gemmell e Hasseldine (2014). I due autori sottolineano che la costruzione del *tax gap* non prende in considerazione le reazioni comportamentali degli individui. In effetti dati i gettiti osservati, la componente fondamentale delle misure del *tax gap* è la base imponibile "teorica" o ipotetica ed il reddito atteso in assenza di evasione e/o elusione derivante dal mancato rispetto della legislazione tributaria. Tuttavia, le misure convenzionali del *tax gap* non considerano formalmente come la base imponibile teorica, da cui viene calcolata il debito di imposta teorico, possa essere influenzata dall'azione

⁶ Dato il recupero di efficienza, a invarianza di gettito, è necessario destinare alla riduzione della pressione fiscale le maggiori risorse ottenute. Per questa ragione, nel Decreto legislativo n. 160/2015 si afferma per la prima volta il principio che ai contribuenti saranno restituite sia le risorse derivanti dalla razionalizzazione del sistema fiscale sia quelle derivanti all'attività di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva e dal miglioramento della *tax compliance*, con le modalità previste dall'alimentazione e utilizzo del Fondo per la riduzione della pressione fiscale (Cfr Commissione Giovannini, 2016).

di controllo dell'amministrazione finanziaria che può modificare l'entità dell'inadempimento. In sintesi, le definizioni genericamente utilizzate delle agenzie fiscali ignorano le reazioni comportamentali che possono modificare la base imponibile o il debito di imposta dei contribuenti.

In sostanza, un miglioramento delle forme di controllo del contribuente comporta un aumento delle aliquote marginali effettive dei contribuenti con possibili effetti di riduzione della base imponibile. Ciò può comportare una perdita di gettito fiscale totale e / o uno spostamento della base imponibile a favore di quelle che subiscono aliquote fiscali effettive inferiori. Gemmel e Hasseldine (2014) dimostrano che le misure di *tax gap* sia per imposte indirette (come il *gap* IVA) che per le imposte dirette, qualora si verificano variazioni di comportamento nei contribuenti, sovrastimano il livello delle entrate mancanti.

Le misure convenzionali del *tax gap* sono spesso utilizzate per motivare le riforme volte ad aumentare il tasso di *compliance* fiscale e ottenere il gettito mancante. Tuttavia, se questi sforzi per ridurre il non adeguamento agli obblighi fiscali hanno successo, nel senso di far tendere il *tax gap* allo zero, quest'ultimo si riferirebbe comunque ad una base imponibile inferiore e a gettiti totali inferiori rispetto alla stima del *tax gap* iniziale.

Per tale motivo, l'impatto sul benessere degli interventi amministrativi non può derivare semplicemente dal calcolo delle modifiche nel *tax gap*. Pertanto, nel valutare l'opportunità di intervenire per migliorare il rispetto della legislazione tributaria, l'amministrazione dovrà comparare l'effetto sul reddito legato a tali interventi (attraverso il calcolo dell'elasticità del reddito rispetto alla misura di *enforcement*) con quello dovuto ad eventuali modifiche nelle scale delle aliquote.

Il *compliance gap* ottimale riguarda pertanto la scelta di intervento tra tassazione e controllo ai fini di massimizzazione del gettito poiché risponde alla questione fondamentale se, ai fini dell'incremento del gettito, sia meglio agire attraverso un aumento delle aliquote di imposta legali o rafforzando l'amministrazione. La risposta dipende dal calcolo delle due elasticità al reddito, quella rispetto all'*enforcement* e quella rispetto al reddito imponibile, oltre ad altri aspetti legati al rispetto delle imposte e ai costi di amministrazione (Keen e Slemrod, 2016).

3. Tax compliance, tax evasion e tax gap

Come sottolinea Franzoni (1999), il problema della *compliance* fiscale ha lontane origini e rappresenta una questione complessa che coinvolge aspetti di finanza pubblica, rispetto della legge, assetti organizzativi, offerta di lavoro, etica nonché una combinazione degli stessi. Con il termine *tax compliance* in genere si indica il rispetto degli obblighi fiscali stabiliti dal sistema impositivo, ossia: (i) la segnalazione veritiera della base imponibile, (ii) il calcolo corretto del debito di imposta, (iii) la tempestiva presentazione della dichiarazione, e (iv) il puntuale pagamento delle somme dovute (FMI; 2015).

La letteratura ha cercato di identificare l'estensione e la natura della mancata *compliance* quantificando il mancato rispetto degli obblighi fiscali attraverso il *tax gap*. Tuttavia, come sottolinea Franzoni (1999), le misure standard di *tax gap* forniscono una mera approssimazione del grado di adempimento fiscale. Ad un esame più attento, il *tax gap* semplicemente ritrae il cuneo tra realtà economica e un benchmark di legislazione tributaria. La realtà e la sua rappresentazione legale possono essere diversi per una serie di ragioni, tra le quali il dolo delle imposte è solo uno. I contribuenti possono usufruire delle asimmetrie informative a loro vantaggio e scegliere anche di eludere la tassazione, utilizzando una pratica legale. In alcuni casi, il mancato gettito è incoraggiato dalla normativa attraverso la concessione di un trattamento fiscale favorevole per le attività specifiche in deroga rispetto ai principi generali di tassazione. Evasione, elusione ed erosione fiscale sono spesso difficili da distinguere e complicano l'interpretazione del *tax gap*. Un altro problema con la misura dell'evasione fiscale si riferisce alla sua corretta delimitazione all'interno del più ampio insieme dell'economia

informale. Nessuna imposta è generalmente applicata sulle transazioni domestiche e criminali che non rientrano nelle statistiche ufficiali. Quindi, la corretta determinazione dei confini dell'evasione è un compito arduo, in quanto l'evasione è spesso inseparabile da altre attività illegali e non registrate, che rientrano nella cosiddetta economia non osservata (Non-observed economy, NOE)⁷ di cui l'economia sommersa, quale insieme delle attività legali svolte contravvenendo a norme fiscali e contributive, è parte integrante. Il *tax gap* non coincide con l'evasione intenzionale, ma è più ampio poiché i meri errori di calcolo e di interpretazione delle norme e i mancati versamenti (se dovuti solo a crisi di liquidità) non sono ascrivibili all'evasione fiscale intenzionale.

La maggior parte del *tax gap* proviene dall'inosservanza della legislazione tributaria da parte di individui e imprese che operano nel settore ufficiale dovuta a mancanza di compilazione delle dichiarazioni, errato importo o mancato pagamento nei tempi previsti dalla legge. Pertanto, il *tax gap* include l'evasione fiscale proveniente da individui esercenti attività legali nell'economia sommersa, ossia quella porzione di attività economica che non viene registrata nelle statistiche ufficiali (ad esempio assistenti domiciliari o venditori ambulanti che non dichiarano gli effettivi guadagni). Tuttavia, non vi è una perfetta corrispondenza tra *tax gap* e *underground economy* nonostante esistano alcune similitudini. L'economia sommersa si compone di tutte le attività non note all'autorità pubblica, sia di carattere legale che non. Il reddito proveniente dal settore illegale, tuttavia, non confluisce nella stima del *tax gap*. Sebbene parte del *tax gap* si origini dal reddito generato da individui operanti nell'economia sommersa, un'altra parte deriva dalla non conformità alla legislazione tributaria ed è pertanto indipendente dall'economia sommersa, come nel caso di errori di compilazione.

L'affidabilità delle stime del *tax gap* si lega, pertanto, anche all'eventuale problema di non rilevazione (*nondetection*) che può derivare dal fatto che non tutta l'evasione fiscale viene rilevata dagli analisti e registrata nei dati di audit. La mancata rilevazione comporta una sottostima del *tax gap*: l'utilizzo di modelli di controllo della rilevazione (*detection controlled models*) che stimano i *detection rates* a livello individuale, potrebbe servire nel computo del *tax gap* poiché, oltre a migliorare le stime dei fattori associati alla mancata *compliance*, forniscono informazioni preziose anche sul *detection process* (Andreoni *et al.*, 1998).

4. Le metodologie di stima del *tax gap*

La comprensione degli aspetti metodologici che sottendono al calcolo del *tax gap*, comunque questo concetto sia definito e qualunque sia il contesto territoriale rispetto al quale il calcolo si riferisca, rappresenta condizione necessaria per l'interpretazione e valorizzazione dei dati stimati. In effetti, in ragione delle metodologie applicate nella sua stima, il *tax gap* può essere un semplice indicatore sintetico di gettito mancato o uno strumento utile per comprendere quali elementi concorrono a determinare la non *compliance* (FISCALIS *Tax Gap* Project Group, 2016).

Inoltre, poiché metodologie di stima diverse richiedono una quantità e qualità differente di risorse (risorse umane e expertise, risorse informative, di strumentazione IT, di tempo e budget) per essere prodotte, avere confidenza con gli aspetti metodologici relativi alla stima del *tax gap* è indispensabile anche nella fase di progettazione di uno studio, perché consente di valutare che i costi che l'analisi comporta siano proporzionati agli obiettivi al cui perseguimento mira il lavoro (FISCALIS *Tax Gap* Project Group, 2016).

Seguendo la letteratura che si è interessata a questo argomento, gli approcci metodologici impiegabili per la stima del *tax gap* possono essere classificati in due categorie, a seconda che

⁷ Il SEC definisce l'economia non osservata come originata: i) dal sommerso economico; ii) dalle attività illegali; iii) dalla produzione del settore informale; iv) il sommerso statistico, derivante da carenze del sistema di rilevazione e misurazione delle attività. Su questo punto si veda anche OCSE (2002).

seguano una direttrice d'indagine del fenomeno dall'alto verso il basso (*top-down*) o, all'opposto, dal basso verso l'alto (*bottom-up*).

Come si vedrà nel paragrafo successivo, in cui si offre una panoramica di recenti esperienze di stima del *tax gap* in alcuni paesi europei e non, nella prassi i due approcci vengono spesso simultaneamente impiegati per la stima del *gap*.

4.1 L'approccio top-down

L'approccio top-down caratterizza quei metodi che calcolano il *tax gap* attraverso elaborazioni basate su aggregati macroeconomici. L'approccio prevede, infatti, che il *tax gap* sia “diretta espressione della base imponibile non dichiarata” (Ferretti et al., 2012, p.2) e dunque che il suo calcolo venga effettuato come differenza tra gettito ottenuto considerando la base imponibile dichiarata dai contribuenti alla pubblica amministrazione e quello ottenibile se si esaminasse la base imponibile teorica, che include l'economia non osservata (Non Observed Economy, NOE; OCSE, 2002). Misurare la NOE, dunque, rappresenta il primo step del processo di misurazione del *tax gap*. La base imponibile teorica deve essere stimata a partire da una definizione di imponibile analoga a quella impiegata per individuare il dichiarato e sulla scorta di dati affidabili e indipendenti rispetto a quelli delle dichiarazioni (Rubin, 2011).

La soluzione generalmente adottata consiste nell'impiego dei dati di contabilità nazionale, di cui la NOE costituisce parte integrante. Per la contabilità nazionale, infatti, vale il principio dell'eshaustività nella rappresentazione dei flussi economici, in conformità con i manuali internazionali (Sna e Sec) e nel rispetto di regole su cui vigilano le autorità statistiche europee (Di Veroli et al., 2015). Per questa ragione, le stime di contabilità nazionale adottano una pluralità di possibili metodi di valutazione della NOE, la cui presentazione e discussione è approfondita in OCSE (2002).

L'adozione dell'approccio top-down risulta apparentemente essere poco laboriosa e piuttosto adatta a condurre confronti spazio-temporali. Da un lato, infatti, prevede l'impiego di risorse informative di norma già esistenti e dunque agevolmente reperibili (salvo ritardi e omissioni nella pubblicazione dei dati) e rielaborabili, come dati fiscali in possesso delle amministrazioni pubbliche e i già citati flussi di contabilità nazionale. Dall'altro, il ricorso a dati macroeconomici favorisce la standardizzazione delle procedure di calcolo e dunque rende più facile il confronto tra stime riferite a orizzonti temporali e a contesti territoriali diversi (Gruppo di Lavoro sull' "Economia non osservata e flussi finanziari", 2011). Inoltre, questo approccio metodologico è potenzialmente declinabile per la stima del *tax gap* riferito a diverse tipologie di imposta, diretta e indiretta.

Le applicazioni dell'approccio top-down alla stima del *tax gap* riferito alle imposte indirette sono numerose. Un esempio è costituito dalla stima del *tax gap* riferito all'imposta sul Valore Aggiunto (IVA) recentemente pubblicato nell'ambito del progetto “Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States” promosso dalla direzione generale “Taxation and Customs Union” della Commissione Europea.

Nella prassi internazionale, invece, l'adozione dell'approccio top-down per la stima del *tax gap* riferito alle imposte dirette è assai meno frequente, per due motivi principali.

In primo luogo, i dati di contabilità nazionale sui redditi sono spesso prodotti in maniera non del tutto indipendente rispetto alle informazioni sul dichiarato. Questa circostanza, che si verifica ad esempio nel caso inglese (Rubin, 2011), li rende non utilizzabili per la stima della base imponibile teorica delle imposte dirette. In questo caso diviene indispensabile, volendo applicare un metodo di stima top-down del *tax gap* riferito alle imposte dirette, rinvenire strumenti alternativi per la stima dell'economia non osservata. Esiste un ampio numero di metodi impiegabili a tal fine ma nessuno di questi è esente da critiche (Palmieri, 2014; OCSE, 2002).

L'approccio monetario (Cagan, 1958; Tanzi, 1981; 1983), per esempio, prevede che l'entità della NOE sia desumibile da una stima econometrica della domanda di contanti che eccede la

preferenza convenzionale per la liquidità. Si poggia su alcuni assunti particolarmente criticati (Schneider e Enste 2000, 2002) come quello che questa domanda in eccesso sia esclusivamente riconducibile alla volontà di effettuare transazioni che aggirano gli oneri fiscali e contributivi e quello che la velocità di circolazione della moneta nell'economia legale e in quella non osservata siano uguali.

Metodi simili a questo (detti *global indicator methods* – metodi dell'indicatore globale) guardano a specifici indicatori che si ritiene abbiano la capacità di rivelare il frutto di attività economiche ufficialmente non registrate. E' il caso del metodo dell'input fisico di energia elettrica che stima la NOE confrontando il livello di produzione compatibile con i dati di consumo elettrico riportati da un luogo e quelli presenti nelle statistiche ufficiali (Kaufmann e Kaliberda, 1996). Si tratta di un metodo che si basa su alcune semplicistiche assunzioni circa il legame che intercorre tra consumo elettrico e prodotto, che risente di artificiose fluttuazioni dei prezzi dell'elettricità e di potenziali errori nella misurazione dell'elettricità erogata (OCSE, 2002).

Altri metodi (metodi dei modelli compositi) che si fondano sull'idea che la NOE sia una variabile non osservabile di cui si conoscono, tuttavia, potenziali determinanti, e proxy di misurazione (Frey e Weck-Hanneman, 1984). In questa prospettiva, l'economia non osservata viene interpretata come variabile latente in analisi econometriche che prevedono un "modello strutturale", dato dal sistema di equazioni che ne individua le relazioni con molteplici cause presunte, e un modello di "misurazione", in cui viene posta in relazione con una serie di indicatori che dovrebbero rifletterne l'esistenza. L'applicazione di tale metodo risulta essere problematica giacché lavori empirici hanno dimostrato come variabili causali e proxy del sommerso possono variare nel tempo e da luogo a luogo, cosicché le stime della NOE risentono moltissimo dei dati impiegati per la loro produzione (Helberger e Knepel, 1988). Inoltre, alcuni studi dimostrano come le stime della NOE ottenute con l'applicazione di questo metodo risentano di variazioni nelle unità di misura delle variabili impiegate nel modello strutturale e in quello di misurazione, con la conseguenza di non risultare affidabili (Breusch, 2005).

In secondo luogo, le stime della base imponibile teorica ottenute tramite il ricorso alla contabilità nazionale o a metodi alternativi, non coincidono necessariamente con la base imponibile, il cui computo richiede che si valutino le potenziali forme di elusione, esenzioni e deduzioni, che sono assai difficili da valutare senza essere a conoscenza delle specificità dei contribuenti. Dunque, quando si considerano queste stime per calcolare il gettito potenziale, si corre il rischio di sovrastimarle. D'altro canto, il calcolo dell'imposta evasa a partire dalla base imponibile teorica è reso difficoltoso anche dalla progressività dell'imposta.

A questa generale tendenza a non impiegare l'approccio top-down nella stima del *tax gap* per le imposte dirette, fa eccezione il caso italiano dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP), che, come noto, è una imposta sul valore della produzione netta, la cui configurazione (elevato numero di contribuenti, un'aliquota sostanzialmente unica, una definizione della base imponibile simile a quella del valore aggiunto al costo dei fattori come definito dai sistemi di contabilità nazionale; Braiotta et al., 2015) consente di misurarne il *tax gap* attraverso questo approccio. In un lavoro del 2012 (Braiotta et al., 2012) gli autori spiegano che la stima top-down del *gap* nella base IRAP si fonda sulla comparazione tra la base imponibile IRAP (BIRAP) e il valore aggiunto di Contabilità Nazionale considerato al costo dei fattori, che, analogamente a quanto accade per BIRAP, esclude le imposte (sulla produzione e sui prodotti) e include i contributi (alla produzione e ai prodotti). Per effettuare tale confronto le due grandezze vengono armonizzate sia in riferimento alle definizioni che alle classificazioni adottate sulla base del legame tra dati di Contabilità Nazionale e norme fiscali, in modo tale che la discrepanza risultante sia attribuibile unicamente alla base IRAP non dichiarata. Dopo aver verificato che sia rispettato anche il vincolo relativo al lavoro nero per ogni branca d'attività economica, si giunge alla stima finale del *gap* della base IRAP, che rappresenta un valore

aggiunto non dichiarato di natura macroeconomica e per il quale non si tiene conto del valore delle deduzioni di natura fiscale⁸.

In generale, comunque, va rilevato come la natura macro dell'approccio top-down, sia esso applicato allo studio delle imposte dirette o indirette, non consenta una disaggregazione delle stime del *gap*, per esempio per tipologia di contribuente. Ciò va potenzialmente a discapito della comprensione dell'articolazione del fenomeno.

4.2 L'approccio bottom-up

L'approccio bottom-up si fonda sul tentativo di rilevazione del *tax gap* a partire da microdati raccolti attraverso indagini campionarie o attraverso attività di accertamento condotte dall'autorità fiscale (*auditing*).

Le indagini campionarie coinvolgono *sample* rappresentativi della popolazione o delle imprese che operano in un dato territorio. I soggetti selezionati vengono intervistati, spesso in maniera ripetuta nel tempo, con l'obiettivo di osservare il loro bilancio finanziario e costruire, sulla scorta di quanto osservato, dei potenziali profili di contribuenti. L'idea è che l'entità della NOE possa essere desunta dal confronto tra i dati così raccolti, che si assumono aderenti alla realtà perché dichiarati in maniera anonima e nell'ambito di uno studio, e quelli comunicati all'autorità fiscale da coloro che hanno il medesimo profilo degli intervistati.

Le indagini di auditing, invece, sono mirate all'esame dettagliato delle attività e del bilancio di un campione di contribuenti (famiglie o imprese o entrambi) al fine accertare la coincidenza tra le informazioni dichiarate all'autorità fiscale e quelle reali. L'obiettivo è definire profili di soggetti che evadono, associando a ciascuno di essi una certa entità di evasione e studiando, al contempo, le modalità attraverso le quali l'evasione è stata possibile.

La capacità di questi metodi di produrre stime affidabili della NOE dipende in primo luogo dalla rappresentatività del campionamento progettato per le indagini. Nel caso delle *survey*, è opportuno che il campionamento non preveda il coinvolgimento sulla base di adesione volontaria per evitare le distorsioni da *sample selection* che ne discenderebbero, ed è utile che il campione sia calibrato in relazione alla distribuzione dei contribuenti e alle caratteristiche socio-demografiche della popolazione oggetto di studio o alle caratteristiche dimensionali e di attività delle imprese.

Similmente, nel caso dell'auditing la randomizzazione dei controlli all'interno di un campione stratificato sulla base di caratteristiche della popolazione è l'unico modo per osservare dati affidabili. Se infatti gli accertamenti coinvolgessero esclusivamente i soggetti per i quali sussiste sospetto di evasione, allora i dati sull'evasione raccolti con l'auditing sarebbero probabilmente sovrastimati in virtù della distorsione determinata dalla selezione del campione. All'opposto, una sottostima conseguirebbe dallo svolgimento di *auditing* solo su contribuenti che aderiscono volontariamente ai controlli.

Un costo elevato si associa alla realizzazione di entrambe le tipologie di raccolta di microdati appena presentate. Tale costo dipende dall'accuratezza dell'indagine ed è quindi inevitabilmente più elevato nel caso dell'*auditing*. Infatti, l'*auditing* è una modalità di indagine comunemente impiegata per l'analisi di quei casi di contribuenti che si ritengono ad alto rischio di evasione, giacché si ritiene che il puntiglioso esame della loro situazione possa condurre a recupero di gettito evaso che possa compensare il costo sostenuto per l'indagine. Questo tipo di applicazione, tuttavia, non risponde ai canoni della randomizzazione che, come si è detto, rappresenta requisito fondamentale per la produzione di stime affidabili del *tax gap*.

⁸ Per ulteriori approfondimenti sul metodo di stima si rimanda a Braiotta et al. (2012) e a Braiotta et al. (2015). Si veda quest'ultimo per un tentativo di misurazione dell'Irap basato sul duplice approccio top-down (per la stima del gap complessivo Irap) e bottom-up (per le singole componenti del *tax gap*).

5. Le stime del *tax gap*

Il rapporto finale sulle attività prodotte dal gruppo di lavoro sull' "Economia non osservata e flussi finanziari"- operativo nel 2011 dopo istituzione ad opera del Ministero italiano dell'Economia e delle Finanze che vi ha invitato a partecipare rappresentanti di amministrazioni pubbliche e delle parti sociali – ha sottolineato come stime sull'entità del fenomeno dell'evasione fiscale abbiano una notevole rilevanza al fine di informare l'opinione pubblica ma anche supportare il disegno delle politiche in materia di *compliance* ed evasione, (cfr. Gruppo di Lavoro sull' "Economia non osservata e flussi finanziari", 2011). Inoltre, sembra utile sottolineare come le stime del *tax gap* possano contribuire alla valutazione degli effetti che le *policy* in materia di fiscalità hanno prodotto, pur tenendo a mente che la propensione dei contribuenti alla *compliance* può essere influenzata anche da fattori diversi da queste, come ad esempio i cambiamenti delle condizioni economiche, il cui impatto va comunque ponderato.

Come lo stesso rapporto appena citato suggerisce, le stime del *tax gap* sono utili se "ufficiali" - e cioè direttamente prodotte o a vario titolo fatte proprie dalle istituzioni in modo che non siano etichettabili come frutto di visioni parziali o di stampo propagandistico - e scientificamente validate - e dunque rigorosamente aderenti a requisiti tecnici riconosciuti la cui trasparente applicazione viene garantita.

Guardando al panorama internazionale, in effetti, sono molte le amministrazioni subnazionali, nazionali e sovranazionali che, consapevoli dell'utilità di queste stime, si sono adoperate nel tentativo di misurazione del *tax gap* a partire da tempi più o meno recenti. In letteratura, dunque, esiste una vasta gamma di studi di stima del *tax gap*, riferiti a una eterogenea pluralità di contesti territoriali, spesso con focus specifico su imposte diverse e, conseguentemente, basati sull'applicazione di metodologie che variano da caso a caso.

Un recente rapporto curato dall'OCSE (OCSE, 2015) mostra come su trentaquattro paesi aderenti all'organizzazione, ben diciotto (il 52% circa) realizzino delle stime del *tax gap* almeno per alcune delle imposte amministrate, anche se solo dodici tra questi rendono pubblici i risultati delle analisi svolte. Secondo lo stesso rapporto, negli ultimi anni l'interesse dei governi nazionali nei confronti delle stime del *tax gap* è cresciuto considerevolmente, soprattutto per ciò che riguarda le stime del *gap* associato all'imposta sul valore aggiunto (IVA). A contribuire a questo accresciuto interesse sono stati, secondo l'OCSE, gli studi approfonditi sul *tax gap* condotti da alcune agenzie delle entrate nazionali (come, in Europa, quella inglese e quella danese), le analisi nazionali comparate condotte dall'Unione Europea (OCSE 2015) oltre che il lavoro del Forum sulla *tax administration*, creato proprio dall'OCSE nel 2002 quale luogo in cui gli stati membri possono discutere idee e tendenze in materia di amministrazione fiscale che sono emerse nel mondo.

5.1 Negli Stati Uniti

A partire dal 1963 l'Internal Revenue Service (IRS) statunitense, struttura governativa federale con compiti di amministrazione delle entrate, ha condotto il Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP), un programma di periodici assai approfonditi accertamenti fiscali che coinvolgevano un campione di circa 50.000 cittadini e 30.000 imprese, selezionati in maniera rigorosamente casuale secondo un piano di campionamento stratificato. Questi audit basati su campioni erano mirati a due obiettivi tra loro interrelati: i) elaborare una stima bottom-up del *tax gap* lordo riferito a tutte le tipologie di imposta esistenti; ii) identificare elementi di varia natura considerabili come robusti predittori di *non compliance*, in modo da contribuire al perfezionamento del processo di individuazione degli evasori (Gemmell e Hasseldine, 2012).

Per via della loro puntigliosità, gli accertamenti risultavano molto gravosi per coloro che vi erano sottoposti. Allo stesso tempo, il costo della loro realizzazione era considerevole, per cui nella prospettiva della pubblica amministrazione la randomizzazione dei controlli andava rimpiazzata con una focalizzazione su quei casi ad alto rischio di *non compliance*, il cui esame

era in grado di garantire una maggiore probabilità di effettiva individuazione di evasione e relativo recupero di risorse finanziarie. Per entrambe queste ragioni, il programma venne eliminato nel 1988.

A partire dal 2000 l'IRS ha inaugurato il National Research Program (NRP) che coinvolge, come nel caso del TCMP, un campione di circa 50.000 contribuenti scelti casualmente a valle di un disegno di campionamento stratificato in modo che i redditi elevati siano sovra rappresentati. L'audit procede attraverso due *step* di classificazione dei contribuenti selezionati; in primis, uno screening preliminare viene condotto da funzionari esperti il cui compito è quello di individuare soggetti la cui *compliance* rispetto a una delle imposte potenzialmente considerabili sia da ritenersi dubbia. Nel secondo *step*, i casi sui quali si ritiene valga la pena approfondire l'esame (perché dubbi e relativi a potenziale *non compliance* la cui entità è finanziariamente rilevante; Toder, 2007) vengono destinati a indagini dettagliate che sono in parte svolte *de visu* o, al fine di essere meno gravose rispetto a quanto previsto dal TCMP, per corrispondenza, a seconda della complessità suggerita dallo *screening*. Parallelamente, un *subsample* ridotto dei soggetti presenti nel campione originale viene destinato ad accertamento estremamente approfondito, simile a quello condotto per il TCMP, con l'obiettivo di verificare che il potenziale rischio di *non compliance* rilevato attraverso il processo di classificazione appena descritto corrisponda a quello effettivo e consentendo, in caso contrario, di calibrare meglio l'azione di *auditing*.

Malgrado le differenze con il TCMP, le stime prodotte attraverso il programma NRP restano particolarmente laboriose e, anche per questa ragione, sono pubblicate con estremo ritardo rispetto al momento della raccolta dei dati. Al 2006 l'IRS ha reso noti i risultati delle analisi dei dati raccolti nel 2001, mentre solo recentemente ha reso noti i dati relativi al biennio 2008-2010.

Nel complesso, le stime prodotte dal NRP consentono la costruzione di un diagramma, comunemente indicato come *tax map*, che riassume i valori aggregati del *tax gap* lordo e netto, delle varie componenti del *tax gap* complessivo (si torni a paragrafo 2 per le definizioni) e dei valori relativi alle singole imposte esistenti e alla tipologia di contribuente (persone fisiche, imprese). Le stime per il biennio 2008-2010 suggeriscono che l'incidenza di *non compliance* sia di poco superiore al 16%, che il corrispondente *tax gap* lordo equivalga a circa 450 miliardi di dollari mentre quello netto sia pari a poco oltre 400 miliardi di dollari, con una quota del 70% circa imputabile alle persone fisiche (IRS, 2016). L'*underreporting*, come atteso, è la voce più rilevante del *tax gap* (80% circa), risultando pari a 387 miliardi di dollari.

5.2 In Europa

L'interesse espresso da parte delle istituzioni dell'Unione Europea nei confronti del *tax gap* è particolarmente cresciuto negli ultimi anni.

Nel 2015 la Commissione europea ha finanziato, attraverso il progetto FISCALIS2020, la costituzione e le attività del Tax Gap Project Group (TGPG), un tavolo di lavoro cui ha partecipato un gruppo di esperti provenienti da quindici paesi membri, le cui attività sono state coordinate dalla Direzione Generale Taxation and Custom Union (DG TAXUD) e i cui meeting sono stati ospitati nel corso del 2015 e del 2016 dalla Commissione, dall'Agenzia delle Entrate Italiana e dal Ministero delle Finanze belga.

Al TGPG hanno preso parte rappresentanti di Belgio, Repubblica Ceca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Italia, Lettonia, Lituania, Polonia, Portogallo, Slovacchia, Slovenia, Spagna, Regno Unito. Il rapporto conclusivo delle attività del gruppo (FISCALIS Tax Gap Project Group, 2016) presenta una *review* delle applicazioni del calcolo del *tax gap* nei paesi che hanno aderito al progetto. In base ai dati, buona parte di questi (12 su 15, l'80%) compie regolarmente stime del *gap* associato all'IVA, mentre stime incentrate su imposta personale e imposta sulle società sono decisamente più rare (26% dei paesi e 20% dei paesi).

Contestualmente, la Commissione Europea ha finanziato le attività del Center for Social and Economic Research (CASE) al fine di monitorare il *tax gap* riferito all'IVA nei paesi membri dell'Unione. Il focus sull'IVA non deve sorprendere giacché i) si tratta di una delle imposte più

importanti, in termini di gettito, per i paesi Europei; ii) una percentuale della base imponibile armonizzata dell'IVA nazionale contribuisce al bilancio europeo; iii) si tratta di una imposta la cui configurazione agevola l'impiego di metodologie di calcolo top-down che, come si è visto, sono meno costose da applicare rispetto a quelle bottom-up.

In questo studio la stima del *tax gap* è elaborata considerando le aliquote IVA vigenti e una base imponibile teorica ricostruita attraverso i dati di contabilità nazionale degli stati membri dell'Unione Europea relativi a beni e servizi acquistati dagli operatori di consumo privati (delle famiglie e delle istituzioni no-profit che servono le famiglie) e pubblici (consumi del governo), ai consumi intermedi, alla formazione lorda di capitale fisso insieme e a esenzioni/agevolazioni specifiche dei paesi considerati. In sostanza, il *tax gap* associato all'IVA viene calcolato come prodotto delle aliquote IVA e relative esenzioni/agevolazioni per il valore teorico di consumi e investimenti realizzati in ciascun paese secondo i dati di contabilità nazionale.

Secondo le stime prodotte da questo rapporto, nel 2014 l'Unione Europea a 27 riportava un *tax gap* riferito all'IVA pari a circa 160 miliardi di euro. Circa metà degli Stati membri dell'Unione Europea a 27 registrava un *gap* riferito all'IVA inferiore al 10% del gettito raccolto, con picchi riportati da Romania (37,89%), Lituania (36,84%) e Malta (35,32%) e valori più bassi in paesi del nord Europa come Svezia (1,24%), Lussemburgo (3,80%), e Finlandia (6,92%). L'Italia registrava un valore superiore al 25%.

Nel panorama europeo, a segnalarsi come *best practice* nell'applicazione del calcolo del *tax gap* sono soprattutto le indagini compiute dal Regno Unito, sia perché riguardano un ampio ventaglio di imposte, sia perché le autorità inglesi hanno svolto un ruolo importante nella sperimentazione di alcune metodologie di stima del *gap* (Toro et al., 2013). La stima del *tax gap* nel Regno Unito viene compiuta dal dipartimento governativo non ministeriale denominato *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC) cui è attribuita la responsabilità per la riscossione delle imposte, per il pagamento di alcune forme di sussidi statali e per la regolazione di interventi quali il salario minimo. HMRC pubblica ogni anno stime del *gap* riferite alle imposte dirette ed indirette, basandosi principalmente sull'applicazione del metodo bottom-up per le prime, attraverso l'implementazione di random audits, e del metodo top-down per le seconde.

5.3 In Italia

Il governo italiano pubblica periodicamente stime del *tax gap* complessivo, condotte in relazione all'Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche (IRPEF) all'imposta sul reddito delle società (IRES), l'IVA, l'IRAP e, più recentemente, l'Imposta Municipale Unica (IMU). Accanto alle stime prodotte da organi ufficiali del governo, numerosi altri studi sul *tax gap* sono stati condotti con riferimento al territorio nazionale (si veda, ad esempio, Bernardi e Bernasconi, 1997; SOGEI, 1999). Inoltre, l'eterogeneità territoriale dell'entità del *tax gap* stimato per le diverse categorie di imposta è oggetto di analisi da parte di studiosi che tentano di investigare le ragioni e le conseguenze.

In virtù del Decreto Legislativo n. 24 settembre 2015, n. 160 intitolato “Stima e monitoraggio dell'evasione fiscale e monitoraggio e riordino delle disposizioni in materia di erosione fiscale, in attuazione degli articoli 3 e 4 della legge 11 marzo 2014, n. 23” il Ministro dell'Economia e delle Finanze ogni anno presenta, in allegato alla Nota di aggiornamento del Documento di Economia e Finanza, un “Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale”, dove sono indicate le strategie per il contrasto dell'evasione fiscale, i risultati raggiunti rispetto agli obiettivi attesi, evidenziando ove possibile, il recupero di gettito fiscale attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti. Per la redazione di tale Rapporto il Governo, si avvale della «Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva» (d'ora in poi Relazione) predisposta da una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze volta a stimare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva nonché a valutarne

l'evoluzione nel tempo e a fornire suggerimenti per contrastarne e prevenirne l'insorgenza (Commissione Giovannini, 2016).

Tale Relazione considera il *tax gap*, calcolato come il divario (*gap*) tra le imposte effettivamente versate e le imposte che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento agli obblighi tributari previsti a legislazione vigente, come una *proxy* dell'evasione fiscale nonché della *non compliance*.

In base alla stima pubblicata nella Relazione 2016, il *tax gap* complessivo medio annuo per il periodo 2012-2013 risulta pari a circa 98 miliardi di euro mentre le mancate entrate contributive si attestano attorno ai 10 miliardi di euro (Commissione Giovannini, 2016). Considerando la quota IRPEF relativa al lavoro autonomo e d'impresa, l'IRES, l'IVA e l'IRAP, la propensione media al *gap* risulta pari al 34,2%.

Le stime del *tax gap* prodotte da questa relazione, elaborate per le principali imposte erariali e locali, si basano sull'impiego di metodologie di tipo top-down⁹.

Per la stima del *tax gap* relativo a IRPEF e IRES si procede a un confronto tra il gettito ottenuto considerando la base imponibile dichiarata e quello potenziale, desumibile guardando ad un aggregato di riferimento desunto dalla Contabilità nazionale, vale a dire il risultato lordo di gestione potenziale. Tale risultato lordo di gestione potenziale viene scorporato di quella quota che si ritiene non sia imputabile a soggetti IRES (le società di capitali e gli Enti pubblici e privati) o IRPEF (Persone fisiche e società di persone).

Coerentemente con il lavoro svolto dalle istituzioni europee, di cui si è riferito nel paragrafo precedente, il *tax gap* relativo all'IVA viene calcolato attraverso un approccio che si fonda sulla comparazione tra il gettito determinato dai dati dichiarati dai contribuenti e quello potenziale calcolabile sulla base dei dati di contabilità nazionale relativi a consumi e investimenti (sia pubblici sia privati), che vengono depurati di quelle transazioni che non sono interessate dal tributo, per esempio a causa di fenomeni di erosione.

Le analisi italiane più recenti in tema di *tax gap* IVA prendono le mosse dal lavoro pionieristico di Bernardi e Bernasconi (1997) che lo ricostruiscono a partire dal confronto tra la contabilità nazionale e quella fiscale, utilizzando un approccio di tipo *top down*. Rispetto ai tentativi di stima iniziali, l'Agenzia delle Entrate ha affinato ulteriormente la metodologia, come spiegato in D'Agosto et al. (2016). L'indicatore di *compliance* basato sui dati IVA è attualmente il *gap* IVA, definito come la differenza tra l'IVA che dovrebbe essere versata se si adempisse perfettamente agli obblighi di legge e quella effettivamente incassata dallo Stato. Tale indicatore viene stimato adottando un metodo top down indiretto che consiste nel confrontare l'imposta riscossa con il gettito potenziale che deriverebbe dal totale rispetto degli obblighi di legge.

In Italia viene, pertanto, utilizzato l'approccio dal lato della domanda a partire dai dati di contabilità nazionale e nella stima vengono ricompresi sia l'evasione intenzionale che l'elusione, l'imposta non pagata per mancanza di liquidità, errori o omissioni accidentali di vario genere. Rispetto alla metodologia standard utilizzata a livello internazionale l'Agenzia delle Entrate italiana basa la stima del *gap* IVA su due ipotesi: la prima che ci sia complicità tra il venditore e il compratore (caso di transazione completamente nascosta) e la seconda che non ci sia complicità (caso in cui il venditore non versa l'IVA fatturata al cliente). Ulteriori originalità della metodologia italiana sono la disaggregazione del *gap* tra i differenti usi finali e per regione e, con riferimento alla disaggregazione territoriale, anche la differenza tra il luogo dove si genera l'IVA e quello dove l'imposta è versata (D'Agosto et al., 2016).

I dati diffusi dalla Relazione 2016 sottolineano che l'indicatore di *compliance* IVA (rapporto tra *gap* e imposta potenziale), che misura la propensione a non versare l'imposta, varia tra il 28,4% (2010), il 29,9% del 2012 e del 2014. Si osserva, pertanto che, rispetto all'imposta potenziale, il *gap* complessivo dell'IVA cresce a partire dal 2011 e rimane poi sostanzialmente costante nel triennio successivo.

⁹ La relazione cita l'impiego di metodologie bottom-up nella valutazione del *tax gap* riferito all'IRPEF e IRES (si veda tabella 3.A.2 a pag. 27 della Relazione 2016). I risultati di tali stime, tuttavia, sono espressamente indicati come esclusi dal testo.

Alcuni lavori dell’Agenzia delle Entrate evidenziano delle asimmetrie regionali anche nel *tax gap* IVA (D’Agosto et al., 2012, 2014). Le stime più recenti (D’Agosto et al., 2014), relative agli anni 2007-2010, evidenziano che nel sud (isole comprese) il *gap* IVA vale circa 83 miliardi, pari al 35% del totale. Seguono Nord Ovest (oltre 61 miliardi, pari al 27% del totale) Nord-Est (circa 48 miliardi corrispondenti al 21%) e Centro (quasi 39 miliardi pari al 17%). I medesimi autori attraverso un’analisi esplorativa cercano anche di evidenziare i possibili fattori che influenzano la distribuzione territoriale del *gap* IVA e concludono che il grado di benessere di ciascuna regione (misurato sia in termini di ricchezza che di consumi) è positivamente correlato con il *gap* IVA. Ulteriori aspetti come l’*enforcement* esercitato dall’Agenzia delle Entrate, l’estensione dell’economia regolare ed il *tax moral* della regione sembrano ulteriormente influenzare la propensione all’evasione del tributo.

Per la stima del *gap* IRAP, l’approccio *top down* è confermato anche nella Relazione 2016 dal momento che la base imponibile desunta dalle dichiarazioni è confrontata con il valore aggiunto al costo dei fattori fornito dalla Contabilità Nazionale. Perché tale confronto sia possibile, alcune armonizzazioni si sono rese necessarie (Commissione Giovannini, 2016). Ad esempio, dai dati di Contabilità nazionale vengono esclusi soggetti e attività che non sono soggetti a tributo in base alla legislazione vigente; ai dati delle dichiarazioni, invece, vengono aggiunti valori relativi a presunti ammortamenti che sono considerati nella Contabilità Nazionale. Le armonizzazioni, inoltre, sono necessarie perché i dati a livello di impresa, raccolti con le dichiarazioni, siano raccordabili a quelli macro che sono raccolti per tipologie di attività economica. Per il 2012-13 è stato stimato un *gap* IRAP complessivo pari a oltre 8 miliardi e 378 milioni di euro seguendo un trend crescente a partire dal 2010 in cui la stima del *gap* era pari a 8 miliardi e 91 milioni di euro (media 2010-2014 pari a 8.513 milioni di euro), mantenendosi sempre attorno allo 0,5% circa del PI. La propensione al *gap* nell’IRAP è infatti passata dal 20,7% del 2010 al 24,1% nel 2014, con una media pari al 23,2% nell’intervallo 2010-2014 (Commissione Giovannini, 2016).

Lo studio del *tax gap* IRAP (insieme a quello IRPEF e IRES) è oggetto di un recente lavoro dell’Agenzia delle Entrate (Braiotta et al., 2015) che studia l’effetto dell’evasione fiscale sulla distribuzione del reddito mediante un’analisi sia disaggregata per componenti del *tax gap* che per territorio regionale in riferimento ai dati fiscali 2007 e 2008. I risultati della disaggregazione territoriale mostrano che le regioni meridionali hanno un indice maggiore di propensione all’evasione (50% in Campania Puglia Molise; con picchi del 70% in Sicilia, Basilicata e Calabria, rispetto ad una media nazionale del 40%) mentre quelli della disaggregazione della base imponibile totale non dichiarata tra società di capitali e società di persone e persone fisiche mostrano, con un risultato uniforme su tutte le regioni italiane, che mediamente il 64% dei profitti evasi si riferisce alle società di capitali, mentre la restante parte alle società di persone e persone fisiche, confermando un effetto redistributivo dell’evasione tra i diversi tipi di reddito. Un lavoro precedente (Braiotta et al., 2012), analizzando la propensione all’evasione IRAP sulla base di due componenti del *gap* della base IRAP (reddito da lavoro e reddito operativo lordo) in riferimento al periodo 2001-2009, dimostra l’esistenza di differenze settoriali nell’atteggiamento di *compliance* a seconda della scelta di una o dell’altra forma. Con riferimento alla componente del lavoro, nella prima posizione si colloca il settore agricolo mentre nella seconda posizione si colloca il commercio; all’opposto per il reddito operativo il settore a maggiore pericolosità fiscale, sempre dopo l’Agricoltura, risulta quello delle Attività immobiliari ed imprenditoriali. In termini generali, invece, la minor propensione ad evadere si registra per l’Industria in senso stretto. Il lavoro, pertanto, evidenzia come, nel caso dell’evasione contributiva dell’IRAP, il vantaggio fiscale sia costituito non solo dal ricorso al lavoro nero ma anche ad una sottodichiarazione del fatturato o una sovra-dichiarazione dei costi (Braiotta et al., 2012).

Per quanto riguarda l’IMU, la Relazione 2016 definisce il *tax gap* come la differenza tra il gettito IMU teorico a legislazione vigente e il gettito IMU effettivamente riscosso dai Comuni. Il calcolo del *tax gap* IMU viene effettuato considerando l’aliquota di base, o aliquota standard,

definita dal legislatore su base nazionale; pertanto sia il gettito IMU teorico, il cui calcolo è basato sui dati dell'archivio catastale, sia il gettito IMU effettivo, sono valutati ad aliquota di base. In base agli aggiornamenti della Relazione 2016, negli anni 2012-2014 si stima un'evasione media per l'IMU pari a 4.853 milioni di euro con una propensione al gap (rapporto tra *tax gap* IMU e gettito IMU teorico) crescente, che va dal 21,1% del 2012 al 27,3% del 2013 e al 27,2% del 2014, rispettivamente.

Prendendo come riferimento i dati provinciali relativi al *tax gap* IMU 2013, Imperioli et al. (2016) dimostrano l'esistenza di una forte correlazione spaziale positiva. In particolare, tra le province che presentano un *tax gap* più elevato (prevalentemente le province dell'Italia meridionale ed isole), quelle con maggiore correlazione spaziale sono quelle calabresi mentre tra quelle con più basso *tax gap*, sono Imperia, Savona, Aosta e Cuneo a presentare una più alta correlazione spaziale. Gli autori, inoltre, rilevano una notevole omogeneità delle aree caratterizzate da alti livelli di *tax gap* per le varie tipologie di imposte, erariali e locali, e per le diverse basi imponibili considerate.

In un recente lavoro (Bocci et al., 2016), alcuni autori, dopo aver stimato la differenza tra gettito standard e gettito effettivo relativamente ad IMU e Tasi nei comuni italiani nel 2014, utilizzano come misura delle politiche fiscali su IMU e Tasi, l'*extragettito*, ossia la differenza tra il gettito standard e quello effettivo. Come possibili determinanti di tali politiche fiscali dei Comuni italiani gli autori inseriscono: variabili relative al bilancio e alla solidità di bilancio; variabili relative alla base imponibile; variabili sulla domanda di servizi locali; variabili di contesto territoriale e politico. La differenza tra gettito effettivo e standard mostra una distribuzione spaziale ben delineata, con aree territoriali omogenee in cui gli enti vicini tendono ad assumere comportamenti simili tra loro, mostrando la presenza di una correlazione spaziale dovuta a forme di concorrenza fiscale tra i territori e a scelte di *policy* degli amministratori locali legate alla ricerca del consenso. Le analisi proposte dal lavoro, inoltre, mostrano che politiche fiscali su IMU e Tasi e quelle sull'addizionale Irpef risultano additive e non sostitutive. La presenza di effetti spaziali nelle stime del *tax gap* è presente anche in Carfora et al. (2016), in cui gli autori analizzano i fattori che determinano i tassi di evasione regionali su un dataset panel delle regioni italiane (2001-2011) attraverso modelli regressivi statici, dinamici e di correlazione spaziale in cui si ipotizza un legame tra le caratteristiche socio-economiche locali e la corrispondente propensione all'evasione. In aggiunta, l'analisi è volta anche a individuare un possibile effetto di imitazione nel comportamento fiscale dovuti alla vicinanza geografica. I risultati evidenziano tre tipologie di fattori che incidono sull'entità del *tax gap* complessivo: 1) Ambientali e di contesto, connessi alle caratteristiche economiche ed istituzionali; 2) Operazionali, che riguardano l'azione di *enforcement* da parte dell'Amministrazione tributaria; 3) Prossimità legati alla vicinanza con le altre regioni. In particolare, i risultati mostrano che i tassi regionali di evasione fiscale sono influenzati anche dall'attitudine alla *tax compliance* delle regioni più vicine, confermando la necessità, dal punto di vista della policy, della necessità di adottare strategie di contrasto all'evasione su larga scala, dati gli effetti di imitativi confermati dall'analisi, al fine di ridurre il rischio di collusione tra i contribuenti.

Accanto ai lavori appena citati, che sono specificamente incentrati sulla stima del *tax gap*, va segnalata la crescente mole di studi che hanno sviluppato elaborati modelli di microsimulazione aventi l'obiettivo di valutare le entrate fiscali e l'impatto redistributivo dell'imposizione fiscale sugli immobili di proprietà e sul reddito. Rientra in questa categoria il recente lavoro di Di Nicola et al (2015) che usa in maniera combinata i dati raccolti in Italia dall'indagine europea sul reddito e le condizioni di vita (European Union Statistics on Income and Living Conditions - EU-SILC), i dati delle dichiarazioni dei redditi raccolti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e quelli relativi alle proprietà immobiliari presenti nei registri nazionali. Questi studi si affiancano a quelli specificamente incentrati sull'esame dell'applicazione dell'imposizione fiscale sugli immobili. Ad esempio, Pellegrino et al. (2011) utilizzano i dati raccolti dalle

Survey on Household Income and Wealth della Banca d'Italia (SHIW-BI) e elaborano un modello di microsimulazione che stima l'impatto distributivo della tassazione immobiliare, dimostrando come la riforma dell'imposizione fiscale sugli immobili di proprietà realizzata nel 2008 - e principalmente basata sull'esenzione per la prima casa - abbia determinato benefici per tutti i proprietari che tuttavia hanno particolarmente interessato le famiglie che riportano livelli più elevati di reddito lordo equivalente.

5.4 Il tax gap stimato con riferimento alla regione Toscana

Sulla base dei dati diffusi dalla prof.ssa Lapecorella, per quanto riguarda il *tax gap* procapite¹⁰ si va dai valori più alti del Lazio (11,54 euro nel 2017) ai valori minimi (4,62 euro) delle Marche. Tuttavia è anche significativo osservare l'esistenza di alcune regioni che hanno visto peggiorare significativamente il valore di tale indicatore tra il 2016 ed il 2017. Tra queste figurano Basilicata, Marche, Piemonte e Toscana.

Tabella 1: *Tax gap* procapite in euro e differenze 2017-2016. Fonte: Lapecorella, 2016

Regione	Tax gap procapite 2016	Tax gap procapite 2017	Differenza 2017-2016	Differenza 2017-2017 (%)
Abruzzo	3,62	6,06	2,44	67
Basilicata	2,88	5,76	2,88	100
Calabria	3,49	6,97	3,48	100
Campania	3,95	7,8	3,85	97
Emilia-Romagna	2,64	4,88	2,24	85
Lazio	5,84	11,54	5,7	98
Liguria	3,53	7,05	3,52	100
Lombardia	2,84	5,64	2,8	99
Marche	2,31	4,62	2,31	100
Molise	3,09	6,17	3,08	100
Piemonte	3,02	6,05	3,03	100
Puglia	3,34	6,67	3,33	100
Toscana	3,57	7,15	3,58	100
Umbria	3,35	6,65	3,3	99
Veneto	3,28	6,54	3,26	99
Totale	3,5	6,9	3,4	97

Il contrasto alla evasione è una delle priorità della Regione Toscana che ha messo in atto alcuni strumenti normativi ed operativi per contrastare i fenomeni di illegalità economica, come gli accordi di cooperazione siglati tra la Regione, l'Agenzia delle Entrate, i Comuni e le Province per condividere e migliorare le basi informative necessarie per la lotta all'evasione, ma anche lo studio della consistenza del fenomeno evasivo attraverso una stima dell'ordine di grandezza del gettito sommerso dei principali tributi a rilevanza locale.

Per quanto concerne il primo punto, le iniziative intraprese in materia di contrasto all'evasione sia dalla regione che dagli altri enti locali toscani siano ispirate ad una logica di sistema. Un esempio di collaborazione intercomunale nella lotta all'evasione fiscale è stato quello implementato dai comuni Valdarno Valdisieve con particolare riferimento all'imposta di soggiorno e alle posizioni fiscali dei gestori delle imposte ricettive. Il successo nelle attività di controllo e recupero dell'evasione del tributo ha stimolato la regione Toscana a farsi promotrice di iniziative utili per consolidare le collaborazioni interistituzionali e raccogliere ulteriori adesioni e proposte migliorative. In generale, le linee di intervento regionale volte a incrementare le capacità dei comuni di rilevazione e contrasto all'evasione fiscale che si articolano in tre filoni principali:

- 1) il sostegno alle proposte progettuali dei comuni finalizzate a incrementare il recupero tributario tramite il potenziamento delle risorse e dei sistemi informatici dedicati, la

¹⁰ *Tax gap* IMU e TASI per i fabbricati diversi dall'abitazione principale, calcolato sulla base della differenza tra gettito catastale (teorico) e il gettito effettivo, entrambi valutati ad aliquota di base. Tale valore è poi rapportato alla numerosità della popolazione.

formazione professionale specifica e il rafforzamento della collaborazione tra gli uffici interni e con gli altri enti;

- 2) gli interventi mirati sulla polizia locale per incentivare lo svolgimento di attività ispettive e di controllo degli adempimenti in materia di tributi regionali;
- 3) gli incentivi alla gestione in forma associata delle funzioni afferenti l'attività di contrasto all'evasione.

I progetti finanziati dalla regione sono estremamente eterogenei e si adattano alle differenti esigenze dei diversi comuni, in ragione della loro densità abitativa e complessità istituzionale dal momento che comprendono sia l'acquisto di strumentazione informatica di base per i piccoli comuni quanto azioni e strumenti di intervento mirato quali la riclassificazione del catasto o la gestione informatico-informativa

unificata di più comuni al fine di sfruttare le sinergie di un'azione comune. Come sottolineato da Parrini (2013) in questo scenario, la Regione e gli enti locali non possono che porsi l'obiettivo di costruire un "sistema regionale" che punti a migliorare l'efficienza nella gestione delle entrate locali, obiettivo già presente nella LR 68/2011 in cui all'art. 6, c. 4, che prevede che la cooperazione finanziaria-tributaria tra Regione ed enti locali si svolga anche attraverso intese finalizzate a ridurre gli adempimenti a carico dei contribuenti, favorendone l'adempimento spontaneo, e a semplificare le procedure di gestione dei tributi e della riscossione.

Per quanto riguarda la stima del *tax gap* regionale, oltre agli studi ufficiali prodotti dal MEF, l'Irpet (Ferretti et al., 2012), ha condotto un esercizio di misurazione del *tax gap*, per conto della Direzione Bilancio della Regione Toscana sui seguenti tributi: i) l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), ii) l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e iii) l'imposta comunale sugli immobili (ICI). I risultati mostrano che, per quanto riguarda le persone fisiche (anno di imposta 2008), il tasso di evasione è contenuto per i redditi da lavoro dipendente, mentre è pari al 61% nel caso dei redditi da lavoro autonomo. Il tasso medio di evasione del reddito complessivo per contribuente sarebbe pari al 24%, mentre quello sulla imposta del 34%. La propensione media all'evasione sarebbe maggiore per gli autonomi (33%), per i giovani (46% fra i 15-24enni) e per gli stranieri (41%).

Per quanto riguarda l'IRAP in Toscana, l'ammontare del *tax gap* mostra una differenziazione settoriale, mostrando valori più elevati per l'agricoltura (49,6%) e per i settori definiti market (tutti i settori produttivi eccezion fatta per la Pubblica Amministrazione, la Sanità, l'Istruzione gli altri servizi sociali e la fornitura di acqua, gas e energia elettrica) (45,4%) con un'evasione generale stimata pari al 29% nel 2007.

Infine, per quanto riguarda l'ICI il *tax gap* complessivo (anno di imposta 2007) è stimato pari all'11%: 10% sulle prime case e 13% sulle altre fattispecie, mostrando tuttavia una variabilità molto elevata a livello regionale.

Sul *tax gap* IMU nei comuni toscani una prima stima si trova in Lattarulo et al. (2013). Gli autori calcolano il differenziale tra gettito potenziale e gettito effettivo dell'imposta a partire dai dati provenienti dall'archivio catastale¹¹ dove per il calcolo del gettito pagato da ciascuna unità immobiliare si fa riferimento alle aliquote e alle detrazioni deliberate dagli enti comunali mentre per l'individuazione delle tipologie di immobili si fa riferimento al Dlgs 23/2011 (che inizialmente includeva l'abitazione principale). Gli autori stimano un gettito IMU potenziale, relativamente al 2012, pari a circa 1.985 milioni di euro: di questi, 309 milioni (16%) attribuibili a proprietari di abitazione principale mentre i restanti 1.676 milioni (84%) a proprietari di altri immobili. Il valore effettivo del gettito IMU risulta invece pari a 1.738 milioni di euro di cui 325 (19%) da abitazione principale e 1.413 (81%) da altri immobili. Nel calcolare la differenza di gettito, ossia il *tax gap*, pur considerando approssimazioni di stima e/o a incompletezza delle

¹¹ Gli autori distinguono le abitazioni e le pertinenze possedute da persone fisiche in "abitazione principale" o "altra abitazione" sia un confronto tra dati fiscali e dati catastali, sia attraverso alcune imputazioni stabilite dagli autori. Si veda Lattarulo et al. (2013) per ulteriori dettagli sulla metodologia di stima.

informazioni, gli autori evidenziano una sovrastima del gettito da patrimonio diverso da abitazione principale ed una sottostima del dato relativo al gettito da abitazione principale, sottolineando un possibile fenomeno di elusione fiscale nel caso di quest'ultima.

6. Tax gap e attribuzione di risorse agli enti decentrati: alcuni spunti di riflessione

L'*accountability* dei governi locale è una questione centrale per assicurare la legittimità delle scelte di policy nei confronti dei cittadini-residenti. Un sistema di governo che consenta l'identificazione chiara dei soggetti a cui è affidata la responsabilità d'azione nonché delle modalità con cui essi devono rendere conto dell'effettivo espletamento dei compiti affidati, riducendo le asimmetrie informative esistenti tra Stato e cittadini, assicura non solo la trasparenza dei processi di scelta, ma anche la conformità delle decisioni rispetto alle esigenze collettive.

Considerando l'imposta come il corrispettivo (il prezzo) dei servizi pubblici, un governo locale può, pertanto, considerarsi *accountable* se, rispettando il principio del beneficio, assicura *value for money*, in relazione alla fornitura di beni e servizi pubblici.

Nel tentativo di individuare una misura che approssimi il principio del beneficio inteso in termini positivi, ossia come criterio per verificare l'*accountability* dei governi locali nel contesto creato dalla riforma della legge delega, si è fatto ricorso al concetto di residuo fiscale. Tale concetto, inteso come differenza tra i benefici della spesa pubblica e il valore delle imposte pagate, può, fornire una misura di trasparenza di bilancio, intesa alla Einaudi ossia come "equivalenza in blocco" tra imposte pagate e spesa effettuata, equivalenza che, se rispettata, può fornire una misura del grado di *buon governo* degli amministratori pubblici.

Accettando l'applicabilità del concetto di residuo fiscale a una dimensione territoriale¹², si può calcolare il residuo fiscale comunale orizzontale, ossia la differenza tra quanto speso dal governo comunale per beni e servizi che producono benefici sul territorio del comune e il livello di imposte comunali che da esso derivano: in altri termini stiamo escludendo la differenza tra quanto speso e quanto prelevato da governi di ordine superiore (Stato, regione) sui residenti del comune, che rappresenta, invece, la componente verticale del residuo. Considerare solo i flussi orizzontali ci consente una migliore approssimazione dell'applicabilità del principio del beneficio su scala comunale.

Partiamo dall'ipotesi che il residuo fiscale orizzontale comunale R relativo all'*i*esimo comune, sia definibile come differenza tra la spesa pubblica G e le entrate T:

$$(1) \quad RH_i = (G_i - T_i)$$

Qualora il comune non riesca a far fronte, con le proprie risorse tributarie locali, intervengono forme di perequazione orizzontale per trasferire risorse dagli enti "più ricchi" a quelli "più poveri". Come è noto, i criteri di perequazione proposti dalla letteratura e adottati nei diversi paesi possono essere ricondotti a due grandi categorie: la perequazione delle capacità fiscali e la perequazione in base ai fabbisogni¹³. Il criterio della capacità fiscale¹⁴ tende a ridurre

¹² Si rimanda a De Simone e Liberati (2015) per approfondimenti critici.

¹³ Come sottolineano Imperioli et al. (2016, p. 121) "il problema di stabilire il livello desiderabile di perequazione si pone in modo diverso per i due criteri. Se si adotta il primo (perequazione delle capacità fiscali), occorre decidere il livello del target perequativo, sino al 100%, ossia all'annullamento delle differenze nelle capacità fiscali. Se si adotta il secondo criterio (perequazione in base ai fabbisogni), occorre individuare i caratteri economici, sociali e demografici da utilizzare per la costruzione degli indicatori di bisogno".

¹⁴ Per capacità fiscale degli enti locali si intende il gettito standard di ciascun ente locale, corrispondente al prodotto tra la base imponibile di ciascun ente e l'aliquota standard (l'aliquota legale di riferimento o, in altri casi, l'aliquota media); per sforzo fiscale, positivo o negativo, si intende la differenza, maggiore o minore, tra il gettito riscosso e il gettito standard, dovuto alla variazione di aliquota, in aumento o diminuzione, rispetto all'aliquota standard (cfr Imperioli et al, 2016)

(o eliminare) le conseguenze delle diversità nelle basi imponibili dei singoli enti assegnando maggiori risorse agli enti con basi imponibili più basse.

Nel modello puro della capacità fiscale, le risorse ottimali di ciascun ente si compongono di tre parti: 1. le risorse standard di ciascun comune; 2. lo sforzo fiscale dell'ente locale; 3) in negativo, il *tax gap* che ciascun comune dovrebbe recuperare. Se non si considerasse il *tax gap*, l'effetto sulla perequazione sarebbe chiaramente favorevole ai comuni in cui è minore l'azione di contrasto all'evasione fiscale, con un incentivo a comportamenti opportunistici poiché sarebbero premiati non gli enti locali "poveri" bensì gli enti locali abili a tollerare la presenza di evasione fiscale, a svantaggio, ovviamente degli enti virtuosi (Imperioi et al., 2016).

La perequazione attualmente è realizzata attraverso il Fondo di Solidarietà Comunale, alimentato soprattutto con i proventi delle imposte immobiliari, che ha consentito, da un lato, l'adozione di un meccanismo perequativo basato sulle risorse standard in luogo di quello basato sulle risorse storiche¹⁵. In secondo luogo, dal lato della misurazione della capacità fiscale, il superamento delle stime basate sui dati di versamento (gettito riscosso) che non consideravano l'incidenza dell'evasione a favore di un calcolo del gettito teorico a partire dalle basi imponibili potenziali censite in catasto, correggendo il gettito effettivo con un fattore che tiene conto del *tax gap* (pur considerandone solo una percentuale in via sperimentale e prudenziale)¹⁶.

Nel dettaglio è stato utilizzato un approccio articolato in due step successivi: i) calcolo del gettito ad aliquota di base attraverso la standardizzazione del gettito effettivo; ii) calcolo del *tax gap*, di cui una parte viene riconosciuta come capacità fiscale sommersa (IFEL, MEF, SOSE, 2015¹⁷). L'aggiornamento della nota metodologica per il calcolo della capacità fiscale ha incrementato dal 5%¹⁸ al 10% della componente relativa al *tax gap*.

In seguito all'Accordo del 31 marzo 2015 in Conferenza Stato-Città, l'attuale FSC si articola in tre componenti¹⁹:

- i flussi compensativi delle risorse storiche (rappresentate dal FSC per il 2014, l'anno precedente all'applicazione dell'accordo) (fondo storico TS);
- quelli finalizzati a colmare il divario (positivo o negativo) tra i fabbisogni standard determinati sulle funzioni fondamentali e le capacità fiscali (perequazione ai fabbisogni standard TF);
- quelli finalizzati alla sola perequazione delle capacità fiscali relativamente alle funzioni diverse da quelle fondamentali, ovvero a colmare il divario (positivo o negativo) tra le risorse di cui ciascun ente dispone in base alla propria capacità fiscale e quelle di cui disporrebbe sulla base della media pro capite della capacità fiscale (equalizzazione pro capite della capacità fiscali TP).

$$(2) \quad T_{FSCi} = sTS + fTS + pTT$$

Utilizzando la formula relativa al fondo di perequazione (UpB, 2017) relativa al trasferimento da FSC nel periodo transitorio, è possibile esprimere tale trasferimento nel modo seguente:

$$(3) \quad T_{FSCi} = sTS + f(RF - C) + p(RP - C)$$

¹⁵ Il precedente FSR ha aveva incentivato il comportamento opportunistico dei comuni legato all'aumento delle aliquote sull'abitazione principale al fine di ottenere il corrispondente trasferimento compensativo (*tax rate back*, Imperioi et al., 2016). L'effetto è dimostrato anche in un recente rapporto nel passaggio da ICI a IMU (Cefip, 2016).

¹⁶ Tale modifica è stata ritenuta necessaria per scongiurare comportamenti opportunistici nei Comuni dove maggiore è la differenza tra gettito teorico e gettito effettivo (c.d. *base tax-back effect*).

¹⁷ Nota metodologica adottata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 11 marzo 2015 integrata con Decreti del Ministro dell'economia e delle finanze del 13 maggio 2016 e del 2 novembre 2016.

¹⁸ Alcune cautele sono state adottate per un numero limitato di Comuni che evidenziavano un'elevata variabilità dei dati catastali di riferimento (Lapcorella, 2016).

¹⁹ La formulazione è tratta da UpB (2017).

dove s , f e p rappresentano dei pesi relativi, rispettivamente, al peso fondo storico, al peso della perequazione ai fabbisogni standard e al peso dell'equalizzazione pro-capite della capacità fiscale mentre RF rappresentano i fabbisogni standard, C le capacità fiscali e RP le risorse distribuite in media pro capite²⁰. Utilizzando la formula relativa al fondo di perequazione (UpB, 2017), abbiamo, dunque, il seguente residuo fiscale:

Il residuo fiscale orizzontale comunale per le funzioni fondamentali e non fondamentali

$$(4) \quad RH_{iFF} = G_{iFF} - \alpha T_i - sTS - f(RF - C) - p(RP - C)$$

dove αT_i è la parte di gettito dei tributi locali che viene impiegata per finanziare le spese fondamentali e non fondamentali, mentre T_{FSCi} corrisponde al trasferimenti mediante Fondo di Solidarietà Comunale al Comune i -esimo.

Nel caso del residuo fiscale per le funzioni fondamentali, la (4) contiene alcuni elementi che non comportano l'attribuzione del principio di responsabilità all'amministratore locale. Sia le risorse che i fabbisogni standard²¹ sono valori decisi da un governo di ordine superiore (Stato) in riferimento ad un principio di equità costituzionalmente garantito (consentire a tutti i cittadini di fruire del medesimo servizio fondamentale a prescindere dal luogo di residenza).

Per quanto riguarda le capacità fiscali, attualmente essa è costituita dal gettito standardizzato delle seguenti componenti²²:

- i) gettito IMU standardizzato per le abitazioni principali di lusso;
- ii) gettito TASI standardizzato per le abitazioni principali di lusso;
- iii) gettito IMU standardizzato sugli altri immobili;
- iv) gettito TASI standardizzato;
- v) *Tax Gap* dell'IMU e della TASI per i fabbricati diversi dall'abitazione principale, calcolato sulla base della differenza tra il gettito catastale (o gettito teorico) e il gettito effettivo entrambi valutati ad aliquota di base;
- vi) gettito addizionale comunale IRPEF standardizzato;
- vii) Stima della capacità fiscale relativa al servizio di smaltimento rifiuti;
- viii) Stima econometrica della capacità fiscale residuale.

Come sottolinea la nota UpB (2017, p.22), occorre considerare due aspetti che condizionano profondamente la capacità fiscale (ossia il gettito effettivo derivante dalle entrate proprie di un ente locale), aspetti che se trascurati determinerebbero notevoli distorsioni nel comportamento degli enti, come in precedenza descritto (Imperioli et al., 2016):

- le decisioni assunte dai *policy maker* locali in merito all'intensità dello sforzo fiscale (aliquote, deduzioni, esenzioni), a loro volta influenzate dalle decisioni dei *policy maker* centrali (che possono incidere sui trasferimenti spettanti al singolo ente, aumentando o riducendo l'esigenza di ricorso allo sforzo fiscale);
- il diverso grado di *compliance* dei contribuenti verso gli obblighi tributari locali, influenzato a sua volta dalla differente efficacia delle politiche locali e centrali di contrasto all'evasione.

Mentre per quanto riguarda il primo punto sono state sviluppate tecniche alternative di stima, diversamente utilizzabili in base alla disponibilità di informazioni puntuali e alla presenza o meno di parametri normativi idonei a definire condizioni di *benchmark* indicative di una posizione di sforzo fiscale neutrale²³, per tenere conto del secondo aspetto, ossia del diverso grado di *compliance* dei contribuenti nei singoli territori, data anche l'eterogeneità dimostrata dalle analisi empiriche, la stima del gettito standard viene corretta considerando una quota del *tax gap*.

²⁰ Per maggiori dettagli si veda la nota UpB (2017).

²¹ Si rimanda alla nota UpB (2017) per ulteriori aspetti critici sul problema del calcolo dei fabbisogni standard.

²² D.M. 2 novembre 2016.

²³ Si rimanda alla nota UpB (2017) per una sintesi.

L'inclusione del *tax gap* nella stima della capacità fiscale deve comunque considerare che il *gap* tributario potrebbe non necessariamente essere ascrivibile all'evasione ma a errori nella base catastale o slittamenti temporali nei versamenti). Come sottolinea l'UpB (2017, p. 23): “la possibilità di considerare il *tax gap* nell'ambito della capacità fiscale dell'ente è circoscritta ai soli tributi per i quali esistano elementi che possano fungere da benchmark per il calcolo del gettito teorico (quali, ad esempio, una base imponibile iscritta nei registri catastali o aliquote di base definite in via normativa) e sussistano effettive responsabilità dell'amministrazione comunale nell'accertamento del gettito del tributo.”

Dall'analisi UpB emerge, tuttavia, il peso residuale del *tax gap* (1%) nella determinazione delle capacità fiscali per i Comuni delle RSO per il 2017 (vedi Tabella 2).

Tabella 2: Componenti della capacità fiscale delle RSO per il 2017

Componenti capacità fiscale 2017	Valori assoluti (milioni)	Valori %
Imu-Tasi	12.957	45
Addizionale comunale Irpef	2.547	9
Tax gap Imu-Tasi	356	1
Rifiuti	7.107	25
CFR (Capacità fiscale residuale)	5.661	20
Capacità fiscale totale	28.629	100

Fonte: UpB (2017)

Le analisi UpB inoltre sottolineano che non tutta la capacità fiscale rientra nel meccanismo perequativo del FSC ma solo una parte (15% per il 2017).

A questo punto occorre, infatti, sottolineare un aspetto importante della riforma. Il progressivo azzeramento dei trasferimenti statali quale strumento ordinario di finanziamento locale è stato motivato dall'intento di conferire maggiore stabilità e certezza alle risorse degli Enti decentrati rispetto alla discrezionalità dei trasferimenti (Arachi e Zanardi, 2000). Il risultato è stato però il passaggio dalla discrezionalità statale a quella locale nell'utilizzo della leva fiscale, con risultati significativi in termini di distribuzione della pressione fiscale sul territorio. Come sottolineano Di Liddo et al. (2016), le disuguaglianze di gettito tra le giurisdizioni influenzano il loro comportamento fiscale, aumentando lo sforzo fiscale e diminuendo la spesa. Dal momento che la scelta del tipo di imposte che entra nel sistema di trasferimenti perequativi può determinare comportamenti strategici da parte degli enti locali, diventa cruciale progettare un sistema di perequazione che limiti tali incentivi perversi.

L'utilizzo di un menu di imposte più esteso per alimentare il fondo di perequazione ed un aumento del *tax gap*, pur considerando le criticità emerse nel rapporto UpB (2017) potrebbe ridurre la discrezionalità da parte degli enti locali nell'utilizzo strategico della base imponibile (Blöchliger, 2013) anche se l'opzione appare difficilmente praticabile nel caso italiano, data la scarsa autonomia tributaria degli enti locali. Inoltre le risorse che concorrono alla perequazione dovrebbero essere separate dalle altre entrate, al fine di migliorare la trasparenza di bilancio tra strumenti ed obiettivi impiegati dalle pubbliche amministrazioni²⁴.

Infine resta da considerare l'effetto del miglioramento della *compliance* fiscale da parte dei comuni sul livello di spesa: essa rilevarebbe non tanto per le spese fondamentali (per le quali la copertura è assicurata *ex lege*) quanto per quelle non fondamentali. In altre parole una diminuzione del *tax gap*, incidendo sul livello di copertura della spesa mediante imposte proprie (αTi), potrebbe liberare risorse per un menu di spesa discrezionale in cui i cittadini vedrebbero trasformato il debito d'imposta pagato. In questa maniera gli amministratori locali potrebbero migliorare l'*accountability* dei propri governi poiché, nel caso della spesa discrezionale, si renderebbe evidente la connessione fra il sistema delle funzioni svolte dagli enti locali e il sistema delle imposte ad essi attribuite. L'obiettivo del mantenimento di una sfera autonoma

²⁴ Di tale avviso sono le raccomandazioni OCSE: “In order to improve transparency, equalization should be clearly separated from tax sharing and other intergovernmental grants whose purpose is not redistribution. (OCSE, 2014).

della finanza locale da perseguire con un maggior grado di autonomia tributaria degli enti in modo che le entrate *autonome* fossero in grado di finanziare lo svolgimento delle funzioni *autonome* è infatti alla base di una finanza locale democratica e responsabile (Steve, 1964).

7. Riferimenti bibliografici

- Alm, J., Borders, K. (2014). Estimating the “Tax Gap” at the State Level: The Case of Georgia's Personal Income Tax. *Public Budgeting & Finance*, 34(4), 61-79.
- Andreoni, J., Erard, B., Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of economic literature*, 36(2), 818-860.
- Arachi, G., Zanardi A. (2000). La riforma del finanziamento delle Regioni italiane: problemi e proposte. *Economia Pubblica*, 1, 5-43.
- Argentiero, A., Chiarini, B., Marzano, E. (2015). Tax gap and economic crimes in Italian provinces. *Argomenti di Discussione dell’Agenzia delle entrate*, n. 2015/03.
- Bernardi L., Bernasconi M. (1997) L’evasione fiscale in Italia: evidenze empiriche, *Il fisco*, 38, 19-36.
- Blochlinger, H. (2013). Fiscal Consolidation Across Government Levels - Part 1. How Much, What Policies? *OECD Economics Department Working Papers*, No.1070.
- Braiotta, A., Pisani, S., Pisano, E. (2012). *Aspetti distributivi dell’evasione fiscale*, paper presentato alla XXIV Conferenza annuale della Società Italiana di Economia Pubblica (Siep), Pavia, 24-25 settembre.
- Braiotta, A., Carfora, A., Pansini, R. V., Pisani, S. (2015). Tax gap and redistributive aspects across Italy. *Argomenti di Discussione dell’Agenzia delle entrate*, n.2015/02.
- Breusch, T. (2005). Australia’s cash economy: Are the estimates credible?. *Economic Record*, 81, (255): 394-403.
- Bocci, C., Ferretti, C., Lattarulo, P. (2016), *Le politiche fiscali sul patrimonio immobiliare: differenze territoriali e determinanti*, paper presentato alla XXXVII Conferenza scientifica annuale AISRE, Ancona, 20-22 Settembre
- Cagan, P. (1958). The Demand for Currency Relative to Total Money Supply. *Journal of Political Economy*, 66, 303-328.
- Carfora, A., Pansini, R.V., Pisani, S. (2016). Spatial dynamics in tax gap determinants. *Argomenti di Discussione dell’Agenzia delle entrate*, n. 2016/01.
- CEFIP - Centro di Economia e Finanza Pubblica (2016). *Finanziamento dei Comuni in Italia e imposte immobiliari: un equilibrio irrisolto tra autonomia e centralismo*. Dipartimento di Economia Università Roma Tre.
- Chernik, H. e Piazza, S. (2016). Fiscal gaps in amalgamated metropolitan areas: The case of Turin and Genoa, *Economia Pubblica*, numero 1, pp. 137-171
- Commissione per la redazione della Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva (Commissione Giovannini) (2016). *Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva*. disponibile online all’indirizzo web: http://www.mef.gov.it/inevidenza/documenti/Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva__0926_or_e1300_xversione_definitivax-29_settembre_2016.pdf [ultimo accesso il 30/1/2017].
- D’Agosto, E., Marigliani, M., Pisani, S. (2012). *Asimmetrie territoriali nel gap IVA*. Paper presentato alla XXIV Conferenza annuale della Società Italiana di Economia Pubblica (Siep), Pavia, 24-25 settembre.
- D’Agosto, E., Marigliani, M., Pisani, S. (2014). Asymmetries in the territorial VAT. *Argomenti di Discussione dell’Agenzia delle entrate*, n. 2014/02.
- D’Agosto, E., Marigliani, M., Pisani, S. (2016). A general framework for measuring VAT compliance in Italy. *Argomenti di Discussione dell’Agenzia delle entrate*, n. 2016/02.
- De Simone, E., Liberati, P. (2015). Sul concetto e interpretazione del residuo fiscale a livello territoriale. In M. Vannini (a cura di) *Un’analisi comparata a livello regionale del residuo fiscale, delle sue componenti e dei suoi effetti negli ultimi quindici anni*, documento tecnico Regione Sardegna.
- Di Liddo, G., Longobardi, E., Porcelli, F. (2016). Measuring horizontal fiscal imbalance: the case of Italian municipalities. *Local Government Studies*, 42(3), 385-419.

- Di Nicola, F., Mongelli, G., Pellegrino, S. (2015). The static microsimulation model of the Italian Department of Finance: Structure and first results regarding income and housing taxation. *Economia pubblica*, 2, 125-157.
- Di Veroli N., Puggioni A., Sallusti F. (2015). L'Economia Non Osservata nei Conti Nazionali, paper presentato alla 56th Annual Conference della Società Italiana degli Economisti (SIE), Napoli, 22-24 Ottobre 2015.
- Ferretti, C., Ghezzi, L., Ravagli, L., Rosignoli, S., Sciclone, N. (2012). La quantificazione del TAX GAP in Toscana. *Osservatorio regionale sul Federalismo Fiscale-IRPET*.
- FISCALIS Tax Gap Project Group (2016). *The Concept of Tax Gaps. Report on VAT Gap Estimations*, European Union, Bruxelles.
- Fondo Monetario Internazionale (FMI) (2015). *Current challenges in revenue mobilization: improving tax compliance*, FMI, Washington, DC.
- Franzoni, L.A. (1999). Tax evasion and tax compliance. In B. Bouckaert and G. De Geest (a cura di), *Encyclopedia of Law and Economics* vol. 4, 51-94, Edward Elgar, Londra.
- Frey, B. S., Weck-Hanneman, H. (1984). The hidden economy as an 'unobserved' variable. *European Economic Review*, 26(1-2), 33-53.
- Gemmell, N., Hasseldine, J. (2012). The tax gap: a methodological review. In *Advances in Taxation* (pp. 203-231). Emerald Group Publishing Limited.
- Gemmell, N., Hasseldine, J. (2014). Taxpayers' Behavioural Responses and Measures of Tax Compliance 'Gaps': A Critique and a New Measure, *Fiscal Studies*, 35, 275-96.
- Gruppo di Lavoro "Economia non osservata e flussi finanziari" (2011). Rapporto finale sull'attività, disponibile online all'indirizzo web http://www.tesoro.it/primo-piano/documenti/2012/economia_non_osservata_e_flussi_finanziari_rapporto_finale.pdf [ultimo accesso il 15/1/017]
- Helberger C., Knepel H. (1988). How Big Is The Shadow Economy? A Re-Analysis of the Unobserved-Variable Approach of B.S. Frey and Weck-Hannemann. *European Economic Review*, 32, pp. 965 – 976
- IFEL, MEF, SOSE (2015), La stima della capacità fiscale dei Comuni delle RSO http://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/Relazione_capacita_fiscale_integrazioni_stabilita_1_24_03_14.pdf
- Imperioli, L., Manzo, M., Monteduro, M.T. (2016). Il tax gap sulle imposte immobiliari e la perequazione fiscale. In Lattarulo, P. e Petretto, A. (a cura di). *Contributi sulla riforma dell'imposizione locale in Italia*, Carocci, Roma.
- IRS (2016) Tax Gap Estimates for Tax Years 2008–2010, document disponibile online all'indirizzo: <https://www.irs.gov/PUP/newsroom/tax%20gap%20estimates%20for%202008%20through%202010.pdf> [ultimo accesso il 22/1/2017]
- Kaufmann, D., Kaliberda, A. (1996). Integrating the unofficial economy into the dynamics of post-socialist economies: A framework of analysis and evidence, in Kaminski and Barlomiej (ed.) *Economic Transition in Russia and the new states of Eurasia*, International Politics of Eurasia Series, Vol. 8., Armonk and London: Sharpe, 1996: pp. 81-120.
- Keen, M. (2013). The Anatomy of the VAT, *National Tax Journal*, 66, 423-46.
- Keen, M., Slemrod, J. (2016). Optimal tax administration, NBER working paper 22408.
- Lapcorella, F. (2016). *Audizione presso la Commissione bicamerale per il federalismo fiscale del 20 ottobre 2016*.
- Lattarulo, P., Bocci, C., Iommi, S., Agnoletti, C., Ferretti, C. (2013). Il prelievo fiscale sul patrimonio immobiliare, in AA.VV. *La finanza pubblica in Toscana. Rapporto 2012-2013*. Firenze: Irpet.
- Luttmer, E.F.P. Singhal M. (2014). Tax morale. *The Journal of Economic Perspectives* 28(4), 149-168.
- Mazur M.J., Plumley A.H. (2007). Understanding the Tax Gap. *National Tax Journal*, 60(3), 569-576.
- MEF (2014) Rapporto sull'evasione fiscale, previsto dal DL 66/2014, disponibile online all'indirizzo http://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2014/Rapporto_art6_dl66_13_luglio.pdf [ultimo accesso il 10/1/2017].
- MEF (2016). *Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva*, pubblicato in base al Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 160, art. 2, comma 1, documento disponibile online all'indirizzo http://www.mef.gov.it/inevidenza/documenti/rapporto_evasione_2016_2709_H.16.37_definitivo.pdf [ultimo accesso il 10/1/2017]
- OCSE (2002). *Measuring the Non-Observed Economy. A Handbook*, Oecd, Paris.

- OCSE (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*, Oecd, Paris.
- OCSE (2014). *Fiscal Federalism 2014. Making Decentralisation Work*. Oecd, Paris.
- OCSE (2015). *Tax Administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Oecd, Paris.
- Palmieri, I. (2004). Metodologie utilizzate per quantificare l'evasione fiscale con particolare riferimento ai metodi fondati sugli accertamenti. *Documenti di lavoro dell'Ufficio Studi dell'Agenzia delle Entrate*, 2.
- Parrini, A. (2013). I progetti degli enti locali toscani in materia di contrasto all'evasione fiscale per l'anno 2013 e prospettive future. *Federalismo in Toscana*, n. 3/2013, 1.
- Pellegrino, S., Piacenza, M., & Turati, G. (2011). Developing a static microsimulation model for the analysis of housing taxation in Italy. *International Journal of Micro simulation*, 4(2), 73-85.
- Rubin, M. (2011). The Practicality of the Top-Down Approach To Estimating the Direct Tax Gap. *Her Majesty's Revenue and Customs*, 109-127.
- Schneider, F., Enste, D.H. (2002). *The Shadow Economy: Theoretical Approaches, Empirical Studies, and Political Implications*, Cambridge University Press, UK.
- Schneider, F., Enste D.H. (2000), Shadow Economies: Size, Causes and Consequences, *Journal of Economic Literature*, 38(1), 77-114.
- SOGEI (1999). Confronto tra dati fiscali e dati di contabilità nazionale, documento interno.
- Steve. S. (1964). Il Problema della Finanza Locale, dal Doc. 28 del 20 marzo 1963, in C. Cosciani, (a cura di), *Stato dei Lavori della Commissione per lo Studio della Riforma Tributaria*, Isedi, Milano, 1964, p. 316.
- Tanzi, V. (1980). The Underground Economy in the United States: Estimates and Implications, *Banca Nazionale del Lavoro Quarterly Review*, 135(4), 427-453.
- Tanzi, V. (1983). The Underground Economy in the United States: Annual Estimates 1930-1980, *IMF Staff Papers*, 30(2), 283-305.
- Toder, E. (2007). What is the tax gap. *Tax Notes*, 117(4), 367-378.
- Toro, J., Ogata, K., Hutton, E., & Caner, S. (2013). *Assessment of HMRC's Tax gap analysis (No. 13/314)*. *IMF Country Report* disponibile online all'indirizzo <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2013/cr13314.pdf> [ultimo accesso il 28/1/2017].
- Ufficio Parlamentare di Bilancio (UpB) (2017). *Fabbisogni standard e capacità fiscali nel sistema perequativo dei comuni*, Nota di lavoro n. 1/2017.