



Breve rassegna sul condono fiscale

Firenze, Marzo 2020

RICONOSCIMENTI

Il lavoro è stato svolto da Camilla Putignano, in tirocinio presso l'IRPET dall'Università Cattolica di Milano, sotto il coordinamento di Patrizia Lattarulo, dirigente dell'Area Economia pubblica e Territorio e in collaborazione con l'Area Politiche fiscali e della riscossione di Regione Toscana.

Indice

1.	Introduzione	5
2.	Definizione del condono e caratteristiche principali	5
3.	Metodi di valutazione	6
	3.1. L'approccio teorico	6
	3.2. L'approccio empirico	8
	3.3. L'approccio sperimentale	10
4.	Esperienze e trend internazionali	13
5.	I condoni fiscali in Italia	14

Appendice A.

Corte dei Conti: Risultati e costi condono 2002/2003

19

Appendice B.

Il caso della Regione Lombardia: regolarizzazione della tassa automobilistica

21

Bibliografia

23

1. Introduzione

Un approccio popolare che consente ai governi di incrementare i ricavi fiscali senza pregiudicare eccessivamente il consenso elettorale è quello di concedere periodi di condono in cui le irregolarità fiscali possono essere sanate a condizioni favorevoli.

Nonostante si tratti di uno strumento fiscale particolarmente controverso, il condono fiscale è stato diffusamente utilizzato a livello internazionale. In Italia, il capitolo più recente nella storia di questo tipo di provvedimenti è stato scritto dal governo Lega-M5S, che tramite l'approvazione della legge di bilancio 2019 (l. 145 del 2018) e del decreto fiscale (d.l. 119/2018) ha introdotto diverse misure volte alla chiusura delle pendenze con il fisco italiano. Il fatto che i contenuti della cosiddetta "pace fiscale" si inseriscano nella scia dei programmi di condono utilizzati frequentemente (se non perennemente) in passato solleva alcuni dubbi riguardo la loro efficacia. La letteratura di riferimento concorda infatti sulla possibilità che la realizzazione reiterata di simili programmi possa influenzare negativamente tanto la compliance quanto il gettito fiscale nel lungo periodo, minando l'efficienza complessiva del sistema fiscale.

Nel caso specifico del decreto crescita (d.l. 34/2019), poiché tale possibilità è stata estesa agli enti territoriali, anche le finanze di regione, comuni e città metropolitane rischiano di subire i citati effetti negativi, che in ultima analisi potrebbero gravare su servizi ai cittadini ed investimenti locali.

A fronte della varietà di aspetti da tenere in considerazione nell'analisi degli esiti del provvedimento, come anche della difficoltà di misurazione, la trattazione che segue prenderà in considerazione la letteratura sull'argomento al fine di inquadrare le caratteristiche principali dei condoni ed individuare le diverse metodologie utilizzate per stimare i risultati di vari programmi. Successivamente verranno considerati trend ed esperienze internazionali per verificare i risultati specifici e le caratteristiche peculiari che possano averne decretato il successo. L'ultimo paragrafo ripercorre l'evoluzione delle misure di condono realizzate in Italia dalla riforma fiscale del 1973 ad oggi.

2. Definizione del condono e caratteristiche principali

Il condono fiscale (*tax amnesty*) può generalmente essere definito come un invito dell'autorità pubblica, circoscritto nel tempo e rivolto ad uno specifico gruppo di contribuenti, al pagamento di una determinata somma in cambio dell'annullamento di obblighi fiscali (compresi interessi e sanzioni) non assolti in periodi precedenti e della garanzia di immunità da eventuali azioni legali (Baer e La Borgne, 2008). Rispetto a questa immagine generale che accomuna tutti i programmi, Franzoni (1996) identifica tre principali tipologie:

- *Return amnesty*: permette ai contribuenti di correggere la dichiarazione dei redditi e pagare l'ammontare dovuto a fronte di una sanzione ridotta. Questa tipologia di condono non inibisce comunque la successiva attività di controllo e verifica da parte dell'amministrazione fiscale;
- *Investigation amnesty*: offre l'immunità dalle attività di controllo dell'amministrazione in cambio del pagamento di un determinato ammontare (*amnesty fee*);
- *Prosecution amnesty*: concede la riduzione parziale delle sanzioni in capo ad evasori già individuati che, dichiarandosi colpevoli, semplificano il corso giudiziale. In questo caso le azioni giudiziarie da parte dell'amministrazione fiscale sono sospese.

Resta fermo il fatto che le configurazioni specifiche con cui il condono può essere realizzato – in termini di categorie di contribuenti beneficiari, tipologia di tributi condonabili, misure esecutive e simili – variano a seconda del paese e degli obiettivi economici e politici stabiliti dal governo. Sono infatti numerosi quelli che hanno utilizzato – anche in modo ricorrente – questo tipo di politiche nel corso degli ultimi anni, più in virtù della loro presunta capacità di recuperare velocemente risorse a costi più contenuti rispetto ai metodi tradizionali, piuttosto che per la possibilità che offrirebbero di potenziare l'amministrazione fiscale e ridurre l'evasione (Mikesell e Ross, 2012).

Oltre alla necessità di incrementare il gettito nel breve periodo, ampiamente riconosciuta come principale motivazione dei condoni, si può attribuire la ragione di queste misure al tentativo di promuovere la *compliance* futura tramite l'allargamento della base imponibile (Parle e Hirlinger, 1986) e il recupero di

capitali dai conti esteri. Un'indagine di Baer e Le Borgne (2008) differenzia le esperienze dei paesi avanzati ed in via di sviluppo sulla base dei fattori che possono originare la necessità di un condono, suggerendo la possibilità che nei primi la percezione di una pressione fiscale eccessiva rispetto alla capacità contributiva, rilevabile per esempio durante periodi di crisi economica, possa spingere i governi ad utilizzare il condono nel tentativo di risolvere i problemi di inadempienza pregressi ed inaugurare un nuovo corso fiscale più equo ed efficiente¹. Al contrario, nei paesi in via di sviluppo è possibile che periodi di condono siano concessi con l'obiettivo di potenziare i sistemi amministrativi ancora deboli ed inefficienti.

Nonostante il frequente utilizzo e gli apparenti vantaggi normalmente attribuiti a condoni e sanatorie fiscali, questi programmi costituiscono un tema controverso a causa dei costi sociali ed economici che comportano. Se infatti da un lato possono consentire incrementi di gettito ed il rientro di alcuni contribuenti nel sistema fiscale, dall'altro la percezione di iniquità da parte dei contribuenti onesti riguardo a questo genere di misure potrebbe trasformarsi in un incentivo all'evasione. Inoltre, all'interno della letteratura di riferimento viene spesso ricordata l'importanza di concedere questi provvedimenti solo una tantum, così come la necessità di accompagnarli con politiche volte al potenziamento dei programmi di controllo, per evitare che le aspettative dei contribuenti riguardo alle misure future si traducano in una riduzione della *compliance* nel lungo periodo e nell'indebolimento della percezione di immoralità del fenomeno che rischia di "legittimare" l'evasione (Nar, 2015).

3. Metodi di valutazione

Nel valutare le politiche di condono realizzate in numerosi paesi, la letteratura internazionale si è concentrata sull'analisi di alcuni aspetti principali da cui è possibile ricavare informazioni sul successo dei provvedimenti: un primo punto riguarda la partecipazione, la cui analisi è volta a comprendere le motivazioni per cui un individuo dovrebbe scegliere di aderire ad un programma che ne rivelerebbe la posizione irregolare; un secondo ed un terzo aspetto riguardano invece gli effetti sul gettito fiscale e sulla *compliance* individuale, sia nel breve che nel lungo periodo. Si possono identificare principalmente due categorie generali di ricerca – una teorica ed una empirica – all'interno dei quali vengono poi utilizzati metodi e modelli differenti a seconda dello specifico aspetto considerato, degli obiettivi prefissati dal governo oppure della struttura del programma, rispetto alle categorie di contribuenti beneficiari, agli incentivi alla partecipazione o alle misure complementari finalizzate a potenziare il sistema fiscale.

3.1

L'approccio teorico

La letteratura teorica si è occupata di stabilire l'idoneità dei programmi di condono al conseguimento degli obiettivi dell'amministrazione fiscale principalmente tramite il modello convenzionale di decisione individuale, basato su schemi di massimizzazione dell'utilità attesa, introdotto da Allingham e Sandmo (1972) per esaminare l'evasione fiscale. Infatti, in virtù dell'elemento di volontarietà che tipicamente contraddistingue un programma di condono fiscale, l'impatto (e il successo) della misura dipendono dalla decisione degli individui di parteciparvi.

Il problema tipico a cui fa riferimento questa tipologia di modello è quello di un cittadino che sceglie, sulla base della propria funzione di utilità, se ottemperare ai propri obblighi fiscali alla luce di un determinato contesto fiscale di riferimento (Baer e Le Borgne, 2008): variazioni in tale contesto – influenzabili dal governo – o nella situazione individuale, possono modificare le scelte di *compliance*.

Sembrano sussistere diversi fattori per cui un condono dovrebbe indurre un contribuente a rivelare le proprie scelte riguardo al se e quanto evadere. Fisher, Godderis e Young (1989) propongono una sorta di profilo del "partecipante tipico", individuando tre categorie principali di contribuenti maggiormente propensi ad accettare un condono, riferite a soggetti per i quali il rischio di essere individuati sia aumentato rispetto al passato, soggetti che si "pentono" del proprio comportamento ed infine individui che abbiano evaso un ammontare talmente irrilevante da rendere priva di rischio la partecipazione.

¹ Sulla transizione a nuovi regimi fiscali anche Fisher, Godderis e Young (1989)

Alm e Beck (1990), avvalendosi della “*prospect theory*”² sviluppata da Kahneman e Tversky (1979), suggeriscono che la partecipazione al condono dipenda piuttosto dalle aspettative degli individui rispetto alla futura applicazione di azioni di controllo più severe e stringenti: se previste, esse riducono l’utilità dell’evasione futura e contribuiscono a rafforzare l’idea che pagare le tasse sia la norma, inducendo come effetto finale un aumento della *compliance* e delle entrate. Al contrario, se gli individui prevedono amnistie future e controlli deboli o inefficaci, l’effetto sarà negativo. Conclusioni simili relativamente alla necessità di misure ex-post che rafforzino verifiche e sanzioni sono raggiunte anche in Alm e Beck (1991), che utilizzano un modello di comportamento individuale in condizioni di incertezza – specificato poi empiricamente – dove il risultato finanziario del condono è una funzione del reddito non dichiarato in precedenza, dell’aliquota del condono, della sanzione e della probabilità di subire accertamenti ex post.

Ulteriori ragioni per cui gli individui dovrebbero scegliere di partecipare sono esaminate in Andreoni (1991), in cui si dimostra che tale decisione è collegata all’incertezza relativa al reddito futuro: è possibile che gli individui siano incentivati alla partecipazione quando la maggior probabilità di subire shock nel consumo (“*bad luck*”) riduce la loro propensione a sopportare il rischio di verifiche e sanzioni future. Considerazioni simili sono rilevabili anche in Graetz e Wilde (1993), mentre Malik e Schwab (1991) hanno rielaborato questo approccio attraverso uno schema di “utilità adattiva”, in cui i contribuenti “aggiornano” la loro funzione di utilità attraverso l’esperienza. La minaccia di un potenziamento nei controlli futuri, se annunciato in concomitanza con il condono, può modificare la funzione di utilità individuale incentivando la partecipazione.

In generale, la letteratura citata concorda comunque sul fatto che l’impatto del condono sulla *compliance* individuale rimanga incerto e che il ricorso alla singola misura produca al più un effetto limitato: senza attività di contrasto che modifichino il costo dell’evasione, è plausibile che un individuo che pure abbia scelto di partecipare continuerà successivamente ad evadere (Baer e Le Borgne, 2008).

D’altra parte, nell’analisi che Franzoni (1996) fa delle *investigation* e *prosecution amnesties* si evidenzia come il maggior appeal costituito dalla possibilità di evitare il classico procedimento di verifica fornisca un incentivo alla partecipazione e dunque al successo del programma di condono, anche se poi la scelta di adesione dipenderà dal prezzo (*amnesty fee*) dell’immunità e dal costo atteso dell’accertamento o contenzioso (Bernasconi e Lapecorella, 2006).

Poiché il condono rappresenta un’offerta di assicurazione contro eventuali accertamenti, Bernardi e Franzoni (2004) suggeriscono di valutare la disponibilità dei contribuenti a pagare per il condono, costruendo una funzione in cui essa dipende dalla probabilità dell’accertamento moltiplicato per il pagamento che si dovrebbe versare in caso di accertamento, sommato alla perdita legata all’incertezza di subirlo (premio per il rischio) e a quella legata al disagio³. Questo tipo di approccio permetterebbe di massimizzare l’ammontare ricavabile da misure di condono, anche se nel mondo reale l’impossibilità di conoscere la disponibilità a pagare di tutti i contribuenti non permette all’Amministrazione di ottenere somme elevate.

Per quanto riguarda nello specifico il possibile impatto sul gettito fiscale, Fiorentini e Martina (1997) analizzano gli effetti di sostituzione tra le entrate straordinarie del condono e il gettito ordinario, utilizzando un modello di scelta simultanea tra adesione al condono relativamente alle dichiarazioni pregresse ed evasione nelle dichiarazioni correnti. Senza discontinuità nella politica tributaria, necessaria per modificare le aspettative dei contribuenti – che tendono altrimenti ad interpretare il provvedimento come segno di debolezza dell’amministrazione fiscale – è possibile che l’eventuale impatto positivo sul gettito sia diminuito o eliminato dall’aumento di evasione nelle dichiarazioni ordinarie. Al contrario, Andreoni (1991) dimostra che l’effetto potrebbe essere positivo nonostante il livello di evasione rischi di crescere dopo il condono, perché tramite la partecipazione all’amnistia il governo riesce a “catturare” tanto i nuovi evasori quanto quelli preesistenti. Stella (1989, 1991) ripropone la necessità di azioni esecutive da accompagnare al condono, soprattutto se temporaneo, che altrimenti non riuscirà a generare impatti positivi sulle entrate perché suscettibile di creare problemi sull’adempimento nel lungo periodo.

² Utilizzata per modificare alcuni assunti della teoria dell’utilità attesa: la *prospect theory* infatti ipotizza che in circostanze rischiose o variabili, gli individui mostrino una razionalità limitata e sostituisce la funzione di utilità con una “funzione valore”, dipendente da modifiche relative nel reddito individuale, descritta come concava per i guadagni (*risk adverse*) ma convessa per le perdite (*risk seeking*).

³ Data dal costo che il disagio implica per l’individuo moltiplicato per la probabilità di accertamento.

In sintesi, i principali risultati della letteratura teorica attribuiscono ai condoni risultati incerti tanto dal punto di vista del gettito quanto da quello dell'adempimento, rendendo necessarie analisi empiriche che considerino casi specifici.

3.2

L'approccio empirico

Anche se il confine tra i due approcci non è nettamente definito, la ricerca empirica si è concentrata maggiormente sulla valutazione dei risultati finanziari ottenuti tramite i programmi di condono fiscale e degli effetti sulla *compliance*.

Generalmente, la disponibilità e la qualità di dati ed informazioni definiscono i vari metodi utilizzati per la valutazione empirica. Per esempio, un insieme di sondaggi condotti nel 1985 su alcune agenzie fiscali degli Stati Uniti ha permesso a Parle e Hirlinger (1986) di confrontare e valutare l'esperienza di 13 stati americani in cui sono stati concessi periodi di *tax amnesties*. Lo studio prende in considerazione da un lato la pianificazione e la struttura degli specifici programmi⁴, dall'altro la performance, misurata in relazione alle risposte dei funzionari pubblici intervistati e sulla base di indicatori relativi a gettito recuperato e costi del programma. Tra le conclusioni raggiunte dagli autori è interessante notare che il livello di ricavi straordinari così incassati potrebbe essere utilizzato come indicatore di problemi strutturali dell'amministrazione fiscale: se in generale essi risultano piuttosto inconsistenti in relazione alla spesa pubblica totale, i casi in cui il gettito risulta notevole potrebbero indicare una forte necessità di riforme⁵. Dai risultati di questo tipo di analisi è inoltre possibile ricavare alcune indicazioni per ottenere il massimo beneficio possibile dalle eventuali misure di condono, che nel caso specifico riguardano una maggior attenzione al lungo periodo da concretizzare tramite finanziamenti mirati alle attività di supporto ai programmi (soprattutto la "pubblicità") ed un potenziamento nelle procedure esecutive.

Analogamente, Fisher, Godderis e Young (1989), confrontando 5 programmi di condono (California, Illinois, Iowa, Massachusetts, New York), notano che i guadagni in termini di maggior gettito fiscale sono relativamente esigui e che il condono in sé non permette di individuare un maggior numero di evasori a causa della scarsità di incentivi a partecipare.

La mancanza di dati per valutare gli effetti di lungo termine è stata invece sopperita da Alm, McKee e Beck (1990) utilizzando il metodo sperimentale, essenzialmente riproducendo le caratteristiche del sistema fiscale in laboratorio (comprensivo di ricezione di un reddito, aliquote fiscali, sanzioni per irregolarità o evasione, fornitura di un bene pubblico, concessione di uno o più condoni). Il risultato dell'esperimento testimonia una diminuzione del tasso di adempimento dopo la concessione del condono; tuttavia, in linea con il resto della letteratura, l'esperimento dimostra che la *compliance* aumenta se vengono implementati controlli successivi. Per un approfondimento dei metodi sperimentali e dei risultati conseguiti tramite questo approccio si rimanda al prossimo paragrafo.

Più spesso, le statistiche ed i dati resi disponibili dalle autorità fiscali vengono rielaborati attraverso modelli econometrici. Un problema particolare da tenere a mente in questo tipo di analisi riguarda la difficoltà nel separare gli effetti specifici del condono da quelli attribuibili ai provvedimenti di potenziamento dell'amministrazione fiscale o di modifica della normativa che accompagnano il primo (Baer e Le Borgne, 2008), anche se in alcuni lavori sono stati proposti ulteriori metodi per testare i singoli impatti⁶.

Un metodo normalmente utilizzato per valutare il risultato finanziario è quello riportato in Alm e Beck (1991), che specificano la funzione citata nel paragrafo precedente tramite un modello di regressione multipla in cui la variabile dipendente è il gettito fiscale (totale e pro capite)⁷ del condono, disponibile per 28 stati che hanno realizzato *tax amnesties* tra il 1982 e il 1988. Mancando di misure relative alle variabili indipendenti o in presenza di incertezza su quale fosse quella più rilevante, sono stati proposti diversi indicatori: il reddito individuale (totale e pro capite) di ciascuno Stato come *proxy* del reddito non

⁴ La prima include le stime realizzate ex-ante e le riforme da accompagnare alla misura, la seconda riguarda quattro caratteristiche strutturali definite come: *coverage and eligibility, public relations, accessibility, cost*.

⁵ Questo risultato è coerente con quanto suggerito da Andreoni (1991) che dimostra come un forte aumento nelle entrate fiscali durante il condono possa dipendere da un elevato livello di evasione precedente.

⁶ Si veda López-Laborda e Rodrigo (2003).

⁷ Per questa e le altre variabili sono considerate le trasformazioni logaritmiche.

dichiarato⁸, due variabili *dummy* per indicare il potenziamento di sanzioni e controlli ex-post e tre variabili diverse che catturassero l'aliquota fiscale imposta sul reddito dichiarato durante il condono (onere fiscale individuale per ciascuno stato, una *dummy* per la riduzione degli interessi da pagare sulle imposte arretrate e una per indicare la partecipazione al programma di evasori già noti). I coefficienti della regressione risultano tutti significativi e suggeriscono che un condono sarà vantaggioso quando permetterà agli evasori già noti di partecipare, ridurrà gli interessi sui pagamenti arretrati e aumenterà sanzioni e controlli nel periodo successivo alla concessione.

In linea con questo metodo di analisi Luitel e Sobel (2007) si sono occupati di esaminare l'effetto finanziario di condoni ripetuti nel tempo in 27 Stati degli USA. Nel caso specifico la variabile dipendente della regressione è il gettito fiscale pro capite reale totale, per cui è utilizzato un panel di dati trimestrali statali relativi al periodo 1980-2004. Le variabili esplicative riguardano il reddito personale e le aliquote medie per diverse tipologie di tributi⁹, avanzo/deficit di bilancio e tasso di disoccupazione sono utilizzate come variabili di controllo mentre vengono utilizzate due *dummy* per ciascun condono per catturare rispettivamente gli effetti di breve e lungo periodo delle diverse amnistie.

Bernasconi e Lapecorella (2006) hanno analizzato gli effetti dei condoni sul gettito di lungo periodo in Italia utilizzando dati differenziati in base a gettito totale, imposte dirette ed imposte indirette per il periodo 1975-2005. Utilizzando diverse *dummy*, gli autori realizzano tre regressioni¹⁰ sul gettito complessivo. Nella prima regressione la *dummy* che assume valore 1 negli anni in cui viene concesso il condono risulta positiva ma non significativa. Nella seconda viene inserita una *dummy* sui tre anni successivi al condono, che risulta negativa – indicando la tendenza del condono ad incentivare l'evasione – ma di nuovo non significativa. L'ultima regressione include una *dummy*, corrispondente a 1 nell'anno precedente al provvedimento, che risultando negativa (ma di nuovo non significativa) suggerisce l'impatto negativo sugli adempimenti ordinari dovuto all'aspettativa del condono. Data l'ambiguità dei risultati, gli autori realizzano le stesse regressioni sul gettito totale al netto delle entrate del condono e di quelle straordinarie¹¹, esaminandone successivamente anche l'andamento dei residui. Queste ulteriori analisi sembrano confermare l'ipotesi dell'impatto negativo sul gettito di lungo periodo.

La stima di diversi modelli di analisi di serie storiche è utilizzata invece da Alm e Beck (1993) per esaminare l'impatto di lungo periodo del condono concesso in Colorado nel 1985¹². Sia nel semplice modello OLS che nei modelli ARIMA e MARIMA non sussistono cambiamenti statistici significativi tra i sottoperiodi identificati (*pre-amnesty* e *post-amnesty*), dimostrando che l'impatto sul livello e sul trend di riscossione fiscale risulta irrilevante. Nonostante non sia possibile separare gli effetti dei maggiori sforzi in termini di controllo (che hanno caratterizzato questo specifico programma) da quelli dell'amnistia vera e propria, i risultati ottenuti tramite questo tipo di analisi suggeriscono la bontà relativa di un "condono tipico" – quello seguito da maggiori azioni esecutive – poiché pur non generando notevoli ricavi, non compromette nemmeno la *compliance* di lungo periodo.

Un risultato simile è riscontrabile in López-Laborda e Rodrigo (2003), che utilizzano tecniche di analisi delle serie storiche per esaminare l'impatto di lungo periodo del condono spagnolo del 1991 sul gettito fiscale IRPF¹³. Anche in questo caso il modello ARIMA utilizzato per stimare l'impatto del condono sui dati utilizzati – mensili e relativi al periodo 1979-1998 – mostra l'assenza di effetti consistenti tanto nel breve quanto nel lungo periodo, mentre le successive analisi degli *ouliers* e il Bai-Perron Test¹⁴ suggeriscono che il cambiamento strutturale visibile nella serie dei ricavi IRPF potrebbe essere spiegato dal processo di riforma IRPF cominciato nel 1988.

⁸ Perché ipotizzato proporzionale al reddito personale.

⁹ Aliquota fiscale media sul reddito delle persone fisiche e sul reddito delle società, imposta sulle vendite.

¹⁰ Tutte inclusive di costante, variabile di trend e variabile di trend quadratico per cogliere il rallentamento della dinamica del gettito a partire dalla seconda metà degli anni '90. Si veda Bernasconi, Lapecorella (2006), p. 387

¹¹ L'indicatore di gettito ordinario così definito è costituito dalla somma di Irpef, Irpeg e imposte sostitutive per quanto riguarda le imposte dirette, più Iva, oli minerali, tabacchi e lotto per quelle indirette.

¹² Dati mensili delle entrate relative all'imposta sul reddito personale per il periodo 1980-1989.

¹³ Imposta sul reddito delle persone fisiche spagnola, la scelta della quale è spiegata dagli autori con il fatto che il condono del 1991 è stato concesso per risolvere problemi di compliance specifici a questo tributo.

¹⁴ La verifica dei risultati del modello ARIMA tramite questi metodi estende il lavoro di Das-Gupta e Mookherjee (1995). Rif. in López-Laborda e Rodrigo (2003), p. 76.

Riassumendo, anche la letteratura empirica sottolinea il ruolo chiave di riforme o misure legislative e amministrative che vadano a rafforzare il sistema fiscale in direzione più equa ed efficiente, senza le quali l'impatto di un semplice provvedimento sanatorio sul gettito fiscale e sull'adempimento nel lungo periodo risulterebbe verosimilmente negativo.

3.3

L'approccio sperimentale

Anche l'approccio sperimentale ha generalmente esteso il modello di economia del crimine (Becker, 1968) applicato all'evasione fiscale da Allingham e Sandmo (1972) e specificato empiricamente da Yitzhaki (1974)¹⁵, cercando di risolverne le mancanze. Infatti, questi modelli hanno ottenuto risultati chiari solamente utilizzando ipotesi sull'impatto che i principali parametri di politica fiscale (aliquote, probabilità di accertamento, sanzioni) hanno sulla *compliance*, mentre l'inclusione di varie dimensioni del comportamento individuale rendeva tali risultati ambigui; inoltre, anche gli studi empirici sono limitati dalla mancanza di informazioni attendibili circa le decisioni individuali di adempimento. Per questo motivo, si è sviluppata un'ampia letteratura che utilizza il metodo sperimentale per inserire nell'analisi i numerosi fattori che, oltre alle misure esecutive, influenzano le decisioni di adempimento dei soggetti.

Come osservato da Alm (2012)¹⁶, la maggior parte degli esperimenti progettati per studiare la *compliance* fiscale e spiegarne i vari aspetti riproduce una serie di caratteristiche standard che riflettono il sistema fiscale reale: diversi soggetti (solitamente studenti ma non sempre) inseriti in un ambiente (laboratorio) controllato vengono dotati di (o guadagnano) un certo reddito, del quale devono decidere la quantità da dichiarare. Vengono stabilite aliquote fiscali che determinano le tasse da pagare sul reddito dichiarato, le probabilità di accertamento e l'ammontare delle penalità se vengono scoperti redditi evasi o irregolarità. Il processo viene ripetuto per un certo numero di round (prestabilito ma generalmente non comunicato ai soggetti per evitare potenziali effetti da "partita finale") e alla fine dell'esperimento ogni individuo viene pagato secondo la sua performance.

All'interno di questo sistema microeconomico possono essere introdotti vari cambiamenti di *policy* a seconda dell'aspetto considerato – per esempio possono essere modificate le probabilità o le regole di accertamento, le aliquote, le sanzioni, possono essere previsti beni pubblici oppure premi che incentivano l'adempimento o qualsiasi altra istituzione relativa.

I metodi sperimentali devono generalmente rispettare alcune condizioni: i pagamenti ottenuti dai soggetti devono essere significativi, a decisioni "migliori" devono corrispondere retribuzioni maggiori – che devono inoltre essere commisurate ai costi relativi alle varie decisioni – e l'impostazione dell'esperimento deve riflettere le proprietà essenziali dell'ambiente naturale oggetto d'indagine (Lortz et al., 2017). Oltre a queste indicazioni, è importante che l'organizzazione generale corrisponda alle procedure del paradigma sperimentale oggi comunemente riconosciute, come l'utilizzo di istruzioni neutrali, di esperimenti ripetuti e di valori dei parametri di *policy* che approssimino i valori reali. Il mancato rispetto di queste procedure ha assicurato varie critiche a molti dei lavori preliminari, mentre altre criticità hanno riguardato spesso l'utilizzo degli studenti come soggetti di studio nella maggior parte degli esperimenti, poiché ritenuti non rappresentativi dei contribuenti "reali". Tuttavia, esiste oggi un'ampia letteratura che dimostra la corrispondenza tra le risposte degli studenti e quelle di altri soggetti, suggerendo che non vi sia motivo di ritenere che il processo cognitivo dei primi differisca da quello dei contribuenti "reali" (Alm, 2011).

Un problema generalmente legato all'utilizzo del metodo sperimentale riguarda la sensibilità dei risultati allo specifico assetto dell'esperimento e quindi la loro replicabilità, oltre al fatto che comunque un certo livello di artificialità è intrinseco a questo tipo di approccio, che non può catturare tutti gli aspetti sociali ed individuali legati alle decisioni di adempimento.

Nonostante le legittime preoccupazioni circa la validità esterna degli studi sperimentali, la letteratura relativa si è ampiamente sviluppata, contribuendo al dibattito politico sull'evasione fiscale. Praticamente tutti gli aspetti della *compliance* sono stati analizzati dai lavori sperimentali per sopperire alla mancanza di dati o per valutare aspetti che esulano dalle mere considerazioni economiche.

¹⁵ Implicito a questi modelli teorici e alle successive estensioni è il fatto che gli individui pagano le tasse solo a causa delle conseguenze economiche di eventuali accertamenti e sanzioni.

¹⁶ Si veda anche Alm e Jacobson (2007).

In generale, i numerosi esperimenti che si sono concentrati sui parametri politici hanno rilevato che aliquote maggiori determinano una minor *compliance*, con un'elasticità del reddito dichiarato all'aliquota fiscale dello 0.5 circa. Altri risultati riguardano i tassi di accertamento, al crescere dei quali aumenta anche l'adempimento, con un'elasticità tra lo 0.1 e lo 0.2, effetto che tuttavia tende ad essere ridotto e non lineare (l'effetto di deterrenza di maggiori controlli decresce), le sanzioni – il cui aumento produce solo un leggero incremento nel tasso di adempimento – e la diffusione pubblica di atti di evasione che funziona da ulteriore meccanismo sanzionatorio (Alm, 2012).

La presenza di beni pubblici finanziati tramite i contributi fiscali volontari sembra generalmente aumentare la *compliance* dei soggetti, anche se di nuovo in maniera non lineare, mentre i premi – di gruppo o individuali – come lotterie o prestazioni sociali che dipendono dalla completezza della dichiarazione, inducono aumenti significativi.

Tra i numerosi fattori esaminati dalla letteratura sperimentale rientrano anche produttività e metodi di selezione degli accertamenti, sistemi di ritenuta alla fonte, complessità dei sistemi fiscali ed incertezza, servizi ai contribuenti, condoni, istituzioni sociali, regole di decisione collettiva e concetti di giustizia ed equità.

Influenzati in particolare dal lavoro di Kahneman e Tversky (1979), i ricercatori hanno notato che la maggior parte dei soggetti tende a sovrastimare la probabilità di accertamento, per cui la *compliance* è generalmente più elevata di quella prevista dalla teoria dell'utilità attesa (Alm, 2012; Torgler, 2002) e le risposte comportamentali ai parametri politici possono variare rispetto a quanto previsto. Gli esperimenti che si sono occupati di questi parametri sono stati quindi inizialmente motivati dalla teoria, ma poiché i risultati così ottenuti differivano rispetto alle previsioni teoriche gli studi sono stati indirizzati verso ulteriori fattori, in particolare quelli sociali ed istituzionali.

Weber et al. (2014) propongono una sintesi della letteratura che si è più recentemente occupata della *compliance* concentrandosi in particolare sugli effetti sociali e riscontrando che le norme e le istituzioni specifiche alle società o a comunità di soggetti influenzano fortemente le decisioni di adempimento individuali.

Hallsworth et al. (2014)¹⁷ osservano per esempio che l'inclusione di messaggi che fanno riferimento alla norma sociale e al dovere morale di pagare le tasse all'interno delle lettere di richiamo inviate dalle agenzie fiscali ai contribuenti in ritardo sui pagamenti tende ad aumentare maggiormente l'adempimento rispetto alle lettere che riportano messaggi standard.

Coricelli et al. (2014) partono dalla considerazione che le “norme sociali” rappresentano schemi di comportamento giudicati in modo simile da tutti i soggetti che fanno parte del gruppo/comunità e sono mantenuti parzialmente da condanne o sanzioni sociali (Torgler, 2002), testando poi attraverso il metodo sperimentale se la “pubblica umiliazione” dei soggetti inadempienti può determinare una riduzione dell'inadempimento. L'analisi prende in considerazione due aspetti che possono caratterizzare questo tipo di sanzione – la stigmatizzazione ed esclusione del soggetto da un lato ed il “perdono” e reintegro nella società dall'altro – constatando che i livelli di adempimento aumentano solo nei casi in cui la pubblicazione dell'atto di evasione è seguita dal reintegro del soggetto nel gruppo¹⁸. Questo lavoro suggerisce quindi che la *compliance* complessiva può essere spiegata dalla volontà di evitare emozioni negative associate con la denuncia pubblica dell'atto di disonestà.

Considerazioni simili in termini di norme sociali sono alla base dello studio di Lefebvre et al. (2014), che si concentra sull'ipotesi che la ricezione di informazioni sulla *compliance* di altri soggetti (*social information*) possa influenzare le decisioni di adempimento individuali. Durante l'esperimento, i soggetti ricevono infatti informazioni sul comportamento dei colleghi nelle sessioni precedenti, in particolare il valore minimo o massimo¹⁹ di soggetti che non hanno cambiato comportamento, di quelli che hanno deciso di non dichiarare il proprio reddito e di quelli che invece lo hanno indicato. I risultati indicano un effetto asimmetrico dell'informazione sociale: il “buon esempio” (elevati livelli di *compliance*) non influenza la decisione di

¹⁷ “Field experiment. A differenza del resto della letteratura qui riportata, Hallsworth et al. (2014) utilizzano dati amministrativi relativi a 200000 contribuenti inglesi.

¹⁸ I risultati sono ottenuti utilizzando statistiche non parametriche (Kruskal-Wallis equality of population, Mann-Whitney U-Test, Kolmogorov-Smirnov) e successivamente attraverso regressioni realizzate sui margini estensivi (partecipazione) ed intensivi (quantità) dell'evasione.

¹⁹ Ai soggetti non viene comunicato se il valore che viene indicato loro è minimo o massimo, così da poter controllare l'effetto di questa variabile e comparare la sensibilità dei comportamenti ai due tipi di informazione. Si veda Lefebvre et al. (2015), p. 404.

evadere, mentre l'adempimento è influenzato negativamente quando i soggetti ricevono informazioni corrispondenti ad elevati tassi di evasione dei colleghi. Gli autori conducono lo stesso esperimento in tre contesti istituzionali differenti – Belgio, Francia e Paesi Bassi – per verificare se l'atteggiamento varia a seconda della cultura e delle istituzioni nazionali, rilevando però che i “cattivi esempi” (informazioni su elevati tassi di evasione) tendono a cancellare le differenze tra i paesi.

14orti al. (2017) mettono a confronto tra Stati Uniti e Italia per verificare l'effetto delle diverse culture in termini di confidenzialità delle informazioni dei contribuenti sui livelli di *compliance*, riscontrando che – nonostante la differenza nelle norme sociali relative alla “pubblicità” degli atti di evasione – questo meccanismo sanzionatorio tende ad avere in entrambi i paesi un effetto di deterrenza sulla decisione di evadere, ma non sulla quantità evasa (ovvero, una volta che il soggetto ha comunque deciso di evadere, la pubblicazione dell'informazione non influenza la quantità di reddito non dichiarato)²⁰.

Spesso, le considerazioni circa differenti background culturali, diverse norme sociali e percezioni di giustizia ed equità si sono intrecciate con l'analisi degli effetti di misure di condono sulla *compliance* di breve e lungo periodo, partendo in particolare dai risultati del lavoro di Alm, McKee e Beck (1990) già riportati sopra ed integrando i risultati della teoria con considerazioni comportamentali suscettibili di influenzare il successo dei programmi di amnistia.

Torgler et al. (2003) indagano in quale misura i condoni fiscali²¹ sono approvati da individui di diversa cultura ed in che modo essi reagiscono a differenti strategie di condono realizzando due esperimenti identici in Svizzera e Costa Rica. L'analisi si focalizza in particolare sull'impatto che la possibilità di votare circa la concessione del condono ha sulla *compliance*, riscontrando che questa aumenta significativamente quando alle persone viene data l'opportunità di decidere (indipendentemente dal fatto che il condono venga poi accettato o meno). Questo effetto è ulteriormente rafforzato se il voto è preceduto da una discussione tra i soggetti coinvolti e risulta importante in entrambi i paesi. Tuttavia gli autori notano che la *compliance* è generalmente più alta in Costa Rica rispetto alla Svizzera, suggerendo che gli effetti ed il successo del condono dipendono dalle norme sociali specifiche ai paesi.

Rechberger et al. (2010) realizzano invece una simulazione che dimostra l'influenza delle percezioni di giustizia/equità relative ai condoni sul tasso di adempimento successivo, rilevando che le valutazioni fatte dai soggetti subito dopo la concessione di un condono sono positivamente associate con i successivi adempimenti: più il condono è percepito come una misura “equa”, più oneste sono le dichiarazioni di reddito da parte degli individui. L'inclusione nell'analisi delle variabili “punizione” e “ripristino della norma sociale”, considerate come due tipologie di obiettivo che il condono dovrebbe servire²², permettono di osservare che l'effetto delle percezioni di equità è solo indiretto e spiegato dal loro legame con gli obiettivi suddetti. Anche in questo caso, in linea con il resto della letteratura, gli autori concludono che la corrispondenza percepita dagli individui tra il condono e gli obiettivi di punizione/ripristino della regola dipende comunque dalle norme sociali dei soggetti ed in generale della società.

Altri risultati conseguiti dalla letteratura sperimentale sviluppatasi intorno al tema dell'adempimento fiscale sono riportati sinteticamente nella tabella seguente a partire da alcuni articoli selezionati da Weber et al. (2014, p.25–27).

Tab. 1.

LETTERATURA SPERIMENTALE SULLA COMPLIANCE. FONTE: WEBER ET. AL. (2014), P. 25 – 27 ED ELABORAZIONE PROPRIA

Concetto	Approccio	Autore	Evidenza
Teoria dell'utilità attesa	Esperimento di laboratorio (meta-analisi)	Blackwell (2007)	Sanzioni, probabilità di accertamento e ritorno individuale del bene pubblico hanno un effetto positivo sulla compliance.
	Esperimento sul campo	Kleven et al. (2011)	Il tasso di compliance per i redditi soggetti a dichiarazione da parte di terzi è maggiore rispetto al reddito auto-dichiarato.
Errori cognitivi	Esperimento sul campo	Slemrod et al.	Una maggior probabilità di accertamento percepita generata tramite lettere

²⁰ I risultati sono ottenuti tramite l'analisi delle statistiche descrittive e l'utilizzo di regressioni, in particolare di 4 modelli delle determinanti del comportamento individuale: i primi due sono *censored tobit model*, gli altri sono modelli *double-hurdle* (o doppia-decisione).

²¹ Per ulteriori risultati sperimentali relativi ai condoni fiscali si vedano anche Mahestyanti et al. (2018) e Mattiello (2005).

²² L'ipotesi riguarda il fatto che il condono potrebbe essere considerato uno strumento alternativo alla “punizione” tradizionale (multa) e quindi ci si attenderebbe che la *compliance* sia positivamente influenzata dalla percezione che il condono serva soprattutto al “ripristino della norma”, vincolante per tutti i membri della società.

		(2001)	di "minaccia" di accertamento può produrre una maggior compliance.
	Esperimento di laboratorio	Konrad et al. (2012)	Il contatto personale con la guardia di finanza aumenta la <u>probabilità percepita di accertamento</u> e aumenta la compliance almeno del 15-20%.
Effetti sociali	Esperimento di laboratorio	15orti net al. (2007)	La compliance può aumentare assicurando un sistema fiscale <u>giusto ed equo</u> .
	Esperimento di laboratorio	Herrmann et al. (2008)	L' <u>ambiente culturale</u> influenza le norme sociali ed i risultati delle scelte sociali con istituzioni stabili.
	Esperimento di laboratorio	Abbik et al. (2010)	Nell'ambito di <u>giochi di gruppo</u> , i partecipanti tendono a sovrainvestire nella vittoria su gruppi rivali.
	Esperimento di laboratorio	Chaudhuri (2011)	L'evidenza riscontrata negli esperimenti sui beni pubblici suggerisce che la cooperazione condizionale (<u>reciprocità</u>) è un tipo di preferenza sociale relativamente stabile.
	Esperimento sul campo	Torgler (2012)	Effetto limitato di <u>comunicazioni</u> che si appellano all'obbligazione morale di pagare le tasse.
	Esperimento di laboratorio	Dai et al. (2013)	Un contesto di <u>accertamento con probabilità sconosciute</u> può aumentare la compliance.
	Esperimento di laboratorio	Dulleck et al. (2016)	Correlazione positiva tra stress psichico e compliance, importanza di <u>sentimenti e norme morali</u> .
	Esperimento di laboratorio	McKee et al. (2018)	La presenza di un <u>servizio di informazione</u> per i contribuenti (indipendentemente dall'utilizzo effettivo) ha un effetto positivo e considerevole sulla compliance.

4. Esperienze e trend internazionali

Il condono fiscale è stato utilizzato nell'ambito di programmi fiscali realizzati da governi di tutti i tipi in tutto il mondo. Il principale oggetto della ricerca empirica è l'esperienza americana, in virtù non solo della frequenza e dell'ampia disponibilità di dati ma anche della semplicità di confronto fornita dalla relativa omogeneità economica e legale degli Stati. L'esperienza di condono fiscale a livello internazionale è piuttosto ampia: paesi avanzati come Australia, Austria (1982, 1993), Belgio (1984, 2004, 2006), Finlandia (1982, 1986), Francia (1982, 1986), Germania (1988, 2003, 2014) Irlanda (1988, 1993), Italia, Nuova Zelanda, Portogallo (1981, 1982, 1986, 1988), Spagna e Svizzera, hanno tutte introdotto amnistie di qualche tipo a partire dagli anni Ottanta. Così anche paesi emergenti e in via di sviluppo, tra i quali Argentina (1987, 1995, 2009), Colombia (1987) India, Panama (1974), Russia (1993, 1996, 1997) e Turchia.

In termini di "successo" dei programmi, l'esperienza è piuttosto variegata e dipende da come si sceglie di misurarlo. A questo proposito vengono più spesso considerati i risultati finanziari: tra i programmi che sono riusciti a raggiungere una quota consistente di gettito solitamente vengono annoverati il condono generale argentino del 1995 (\$3.9miliardi), quello del 1997 in India (\$2.5 miliardi), l'amnistia irlandese del 1988 (\$700 milioni) e lo "Scudo Fiscale" italiano del 2002²³.

Di seguito si riportano più nel dettaglio le principali esperienze di condono di alcuni Stati europei, evidenziandone caratteristiche e capacità di raggiungere o meno degli obiettivi prefissati dai governi proponenti.

- **Belgio.** Il Belgio ha concesso un primo condono nel 1984 con l'obiettivo di attrarre i capitali espatriati e riportare i fondi del mercato nero nell'economia regolare. Il programma prevedeva l'esenzione fiscale dei capitali, a patto che fossero investiti in attività generanti occupazione. La misura derogava l'obbligo di dichiarazione dell'origine dei fondi, alla condizione che il 9% fosse investito in titoli di stato a 5 anni senza interessi. Tuttavia, problemi politici nel 1985 costrinsero il governo a ritirare la legge (Luitel, 2014). Nel 2004, la coalizione al governo ha proposto una misura di recupero dei capitali detenuti all'estero, sotto il nome di *Déclaration Libératoire Unique (DLU)*²⁴, disponibile per residenti e non, relativamente a conti bancari esteri o strumenti finanziari detenuto prima della data del 1° giugno 2003, con garanzia di esonero da procedimenti giudiziari. Il governo aveva originariamente stimato circa 850 milioni di ricavi addizionali ottenibili con tale misura, mentre il risultato effettivo fu di 496.2 milioni di euro (Malherbe, 2011; Mouloud, 2015).

²³ Baer e Le Borgne (2008), "global trends", p. 20

²⁴ Mouloud (2015), p. 24

Dal 2006 il governo belga ha messo a disposizione dei contribuenti un sistema di regolarizzazione permanente, relativamente ai redditi diversi da quelli professionali (per lo più redditi da capitale tassabili al 15% o al 25%, redditi professionali e transazioni soggette ad IVA). Anche in questo caso è garantita l'esenzione da procedimenti penali, ad eccezione dei reati che riguardano frodi fiscali.

- **Francia.** In modo simile all'esperienza belga, l'obiettivo dell'amministrazione francese nel 1982 era il rimpatrio dei capitali detenuti all'estero, ottenendo l'adesione di 276 contribuenti a misure di condono specifiche che permisero di raccogliere 22 milioni, da sommare ai 19 milioni provenienti dai 2786 contribuenti che parteciparono al concomitante condono generale. Nel complesso, questi programmi furono considerati fallimentari, in parte anche per il sussistere di un'elevata tassa sui patrimoni. Una seconda amnistia fiscale fu concessa nel 1986, con i medesimi obiettivi ma una pianificazione diversa: l'aliquota fiscale sui capitali rientranti fu infatti ridotta dal 25% del 1982 al 10%, mentre fu abolita la tassa sui patrimoni. Nonostante la nuova pianificazione, la mancanza di ulteriori controlli dopo il condono sembra aver prodotto risultati finanziari piuttosto inconsistenti (Luitel, 2014).
- **Irlanda.** Il primo condono di carattere generale fu concesso dal gennaio all'ottobre 1988 dall'allora Ministro delle Finanze Raymond MacSharry, con l'obiettivo di ottenere maggiori risorse in un momento di difficoltà delle finanze pubbliche²⁵. I contribuenti furono esentati da sanzioni e interessi, così come da eventuali azioni civili e penali. Questo condono è considerato, a livello internazionale, uno dei più riusciti. Tra gli elementi che sembrano averne decretato il successo è importante evidenziare il fatto che esso fu ampiamente pubblicizzato come l'unica ed ultima occasione di risolvere i problemi con l'amministrazione fiscale. Inoltre esso fu accompagnato dalla riforma dell'intera struttura fiscale e da un ulteriore miglioramento delle misure volte a far rispettare il codice fiscale. La dichiarata unicità del condono del 1988 fu tuttavia disattesa quando nel 1993 il governo irlandese, dovendo far fronte a problemi di disavanzo pubblico, concesse un'amnistia speciale, con l'obiettivo di recuperare i capitali esteri non dichiarati. Lo scontento provocato dalle caratteristiche di questo programma (confidenzialità, aliquote estremamente favorevoli, esenzione da sanzioni ed interessi) indusse il governo ad adottare anche una misura di condono generale. Il gettito recuperato tramite il programma complessivo del 1993 fu significativamente inferiore a quello precedente, decretandone l'inefficacia.
- **Germania.** Numerosi programmi di condono fiscale hanno caratterizzato la storia tedesca nella prima metà del '900, ma in mancanza di successo, nessuna misura è stata più realizzata fino al 1988, quando ne fu concesso uno limitato alla tassazione dei guadagni in conto capitale e collegata ad un condono generale per i periodi precedenti al 1986. Anche l'atto del 1988 però, probabilmente per la concomitante introduzione di una nuova ritenuta d'acconto, non ha ottenuto successo e ha mancato di attirare coloro che avevano già trasferito il proprio denaro in paradisi fiscali esteri²⁶. Considerazioni d'efficacia simili valgono anche per la misura approvata nel dicembre 2003 ("*Act To Promote Tax Honesty*"), che offriva la possibilità di regolarizzare la propria posizione per vari tipi di contributi²⁷ evasi tra il 1993 ed il 2002, compilando una dichiarazione dei redditi poi soggetta al prelievo forfetario del 25% fino al 2004 e del 35% per una parte del 2005. I risultati finanziari della misura hanno disatteso la stima iniziale di 5 miliardi, ammontando in realtà a 1,4 miliardi²⁸.

5. I condoni fiscali in Italia

In Italia, la possibilità di regolarizzare la propria posizione tributaria tramite provvedimenti di condono è stata offerta frequentemente. Il rapporto MEF 2015 sullo stato del contrasto all'evasione fiscale osserva che "non vi è periodo, dal 1970 al 2008, che non sia stato interessato da una qualche forma di sanatoria o condono". Alcune forme di condono erano state realizzate fin dall'Unità d'Italia, ma il momento di discontinuità (per altro forse l'unico) è segnato dal condono del 1972-73 del governo Rumor, che si inseriva

²⁵ £1bn collected in amnesties over 13 years, The Irish Times, 10 novembre. Disponibile a <https://www.irishtimes.com/business/1bn-collected-in-amnesties-over-13-years-1.338143>

²⁶ Kellner (2004), p. 340

²⁷ Imposte sul reddito personale, sulle società, commerciale, IVA, tasse di successione e sulle donazioni. Rif. In Malherbe (2014), p. 64.

²⁸ Deutsche Bundesbank, *Development of tax revenue in Germany and current tax policy issues*, Monthly Report October 2008, p. 54

nella più ampia riforma tributaria varata al fine introdurre nuove imposte ed abolirne altre. L'inaugurazione del nuovo sistema fiscale rendeva infatti ragionevole un azzeramento delle situazioni pendenti pregresse tramite la cancellazione del debito d'imposta, oltre che delle sole penalità condonate fino ad allora. Una breve ricostruzione delle misure più rilevanti varate a partire da quel momento è riportata in tabella 1.

Bernasconi e Lapecorella (2006) identificano principalmente 4 programmi di carattere generale, realizzati con cadenza decennale (1973, 1982, 1991 e 2002) e 2 concordati (1994 e 2002), analizzandone pianificazione e struttura che, ad eccezione della misura del 1973, presentano tutte alcune caratteristiche tecniche comuni. Il meccanismo di definizione è stato infatti sempre strutturato per permettere sia la correzione puntuale di omissioni ed infedeltà (definizione semplice) sia la chiusura delle annualità ancora accertabili (definizione automatica o condono tombale); l'adesione è inoltre sempre stata consentita a tutti i contribuenti, compresi coloro che fossero già stati notificati con atti di accertamento o che si trovassero nel corso di contenziosi con l'amministrazione tributaria.

Per quanto riguarda il profilo dei contribuenti che aderiscono alle varie misure, gli autori evidenziano come la partecipazione, in particolare nel 1982, sia stata più consistente per le imposte dirette che per quelle indirette, con una tendenziale preferenza ad adottare forme di definizione automatica; tuttavia, sempre in occasione del condono del 1982, risulta che l'adesione dei contribuenti già sottoposti ad accertamento fu piuttosto scarsa, così come la partecipazione dei lavoratori dipendenti. L'analisi dei dati disponibili per il condono del 1991 – che ha inoltre costituito il modello di riferimento per quello successivo del 2001 – ha invece rivelato una forte correlazione tra tassi di adesione e volume di affari, in particolare per quanto riguarda il contributo IVA²⁹.

I risultati finanziari delle varie misure di condono, visibili in figura 1, appaiono sicuramente consistenti³⁰. Tuttavia, l'ufficio studi della CGIA Mestre, autore del recente rapporto che ricostruisce il gettito ricavato negli anni, segnala che il recupero rimane comunque inferiore alla dimensione dell'evasione fiscale presente in Italia, che ammonta a circa 110 miliardi di euro all'anno³¹. Di fatto, nonostante vengano ripetutamente proposti come misure volte ad aumentare la compliance fiscale, i condoni sono serviti a fare cassa piuttosto che a ridurre l'evasione. Paradossalmente, la più recente "pace fiscale" sembra ottenere il risultato di non aumentare neanche le entrate³², suggerendo la necessità di un'analisi più approfondita sui dati disponibili.

Tab. 2.

LE PRINCIPALI MISURE DI CONDONO E SANATORIA FISCALE IN ITALIA. FONTE: RELAZIONI ANNUALI BANCA D'ITALIA

Anno	Programma	Note	Risultati
1973	<ul style="list-style-type: none"> Condono generale: accompagna la riforma fiscale che introduce IRPEF, IVA, verifiche e processi tributari. 		
1982	<ul style="list-style-type: none"> Condono generale Formica: previsto dalla L. 516/1982, consente la definizione delle pendenze concernenti i tributi dovuti per gli anni 1977-1982. È disponibile per tutti i contribuenti e per tutte le tipologie di tributi, estingue il reato, le sanzioni e gli oneri accessori. 	<ul style="list-style-type: none"> La stessa legge (definita anche "manette agli evasori") prevede ulteriori misure di rinforzo della politica repressiva. 	<ul style="list-style-type: none"> Ha consentito di raccogliere complessivamente 11.000 miliardi di lire circa in 5 anni³³ (secondo i dati delle riscossioni rilevati dal Ministero delle Finanze, nel primo anno la riscossione ha superato le previsioni inizialmente formulate).
1992	<ul style="list-style-type: none"> Condono generale Formica: previsto dalla manovra di bilancio per il 1992 (L. 413/1991), 	<ul style="list-style-type: none"> I termini per la definizione sono stati 	<ul style="list-style-type: none"> Dai dati riportati in appendice alle relazioni annuali di Banca d'Italia è possibile

²⁹ I risultati riscontrati da Bernasconi e Lapecorella contrastano con i dati relativi all'evasione, che risulta minore per i settori in cui l'adesione è elevata e viceversa. Gli autori suggeriscono che la divergenza negli andamenti di evasione ed adesione al condono potrebbe essere dovuta proprio all'effetto del volume d'affari: quanto più esso è elevato, maggiore sarà l'adesione al condono, anche se l'evasione stimata in quel settore non è così consistente rispetto ad altri.

su dati del Dipartimento per le politiche fiscali, MEF.

³⁰ Anche i due concordati, pur essendo misure non generali, hanno interessato una quantità di contribuenti tale da assumere, in percentuale, la stessa influenza sul gettito dei condoni generali. Si veda Bernasconi e Lapecorella (2006).

³¹ Secondo i dati del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Rif. in Ufficio Studi CGIA (2018).

³² Santoro A., Sartori N., *L'assurdo condono che non fa cassa*, 19 ottobre 2018, Lavoce.info; <https://www.lavoce.info/archives/55547/nel-decreto-fiscale-un-condono-paradossale/>

³³ Attribuibili al solo condono tributario. Gli importi successivi riportati nelle relazioni annuali di Banca d'Italia includono anche incassi derivanti da altre forme di sanatoria e dal condono edilizio del 1987.

Anno	Programma	Note	Risultati
	consente la definizione agevolata delle pendenze tributarie, relativamente a imposte dirette (Irpef, Irpeg e Ilor) e indirette (IVA, registro, successioni e donazioni, Invim, ipotecarie e catastali) per i periodi d'imposta 1987-1992.	prorogati nel contesto della manovra per il 1993 e da DL successivi.	quantificare gli incassi del settore statale attribuibili al secondo condono Formica in circa 20.000 miliardi di lire (10 miliardi di euro da Fig.1).
1994	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Concordato generale di massa</u> (accertamento con adesione ai fini Irpef, Ilor e IVA): inserito inizialmente nel d.l. 452/1994, è rivolto ai soli titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, al fine di recuperare parte della base imponibile evasa negli anni precedenti, in particolare relativamente alle dichiarazioni 1989-1993. • Viene introdotto anche l'istituto della <u>conciliazione del contenzioso tributario</u>, nonché la possibilità di <u>chiudere, in via agevolata, le liti fiscali pendenti</u> non ancora decise in primo grado e con un valore non superiore a 20 milioni. 	<ul style="list-style-type: none"> • L'istituto è stato modificato con il DL 345/1995 (eliminazione interessi, ulteriori riduzioni sulle somme dovute, estensione del periodo d'imposta) • I termini sono stati ulteriormente prorogati nel 1996, anno in cui viene inoltre attribuita una delega per l'estensione della disciplina a tutti i contribuenti e a tutte le categorie di reddito, e nuovamente nel 1997. • È divenuto applicabile anche alle imposte su successioni, donazioni, di registro, ipotecarie, catastali e all'Invim. 	<ul style="list-style-type: none"> • Il gettito del concordato di massa è risultato pari a 6.257 miliardi di lire nel 1995, 2.459 nel 1996 ("trascurabili" gli anni successivi: 55 milioni nel 1997, 20 nel 98)
2001	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Scudo Fiscale</u>: il DL 350/2001 consente il rimpatrio e regolarizzazione dei capitali detenuti all'estero da persone fisiche, enti non commerciali e società semplici. La dichiarazione riservata è sottoposta ad un'aliquota del 2.5%, in alternativa è consentita la sottoscrizione di titoli di Stato, di durata non inferiore a 10 anni, a tasso d'interesse ridotto e per un importo pari al 12 per cento delle attività dichiarate. • La L. 383/2001 introduce alcuni incentivi per la regolarizzazione del lavoro sommerso e degli investimenti, tra cui un <u>concordato tributario e previdenziale</u> per gli anni pregressi ed un regime agevolato per il triennio 2002-04. 	<ul style="list-style-type: none"> • La legge di riferimento garantisce la copertura penale ("non punibilità"), ma inasprisce le sanzioni previste per le violazioni degli obblighi di dichiarazione. Predispose inoltre un piano straordinario di controlli per il contrasto all'evasione. • Lo scudo fiscale è stato riproposto nella finanziaria per il 2003 (<u>Scudo Fiscale-bis</u>) con un aumento dell'aliquota al 4%. 	<ul style="list-style-type: none"> • Il Governo aveva stimato in 500 milioni di euro gli effetti sul gettito derivanti dal provvedimento nel 2001 e 1 miliardo nel 2002 (assumendo l'emersione di attività per oltre 40 miliardi di euro). • Nel complesso, con entrambe le edizioni, sono emersi 73 miliardi (54 nella prima edizione) di euro, da cui è stato ricavato un gettito pari a circa 2 miliardi.
2002	<p>Con la legge finanziaria 2003 (l. 289/2002) vengono introdotti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>Condono Tombale</u>: consente la definizione automatica relativamente ai redditi imponibili ai fini delle imposte dirette (e relative addizionali), dell'IRAP e dell'IVA del periodo 1997-2001. Sono esclusi i redditi soggetti a tassazione separata e i redditi esteri. L'ammontare del contributo è digressivo e calcolato con aliquote differenti a seconda del tributo; è prevista inoltre la definizione di ritardati e omessi versamenti. • <u>Concordato</u>: riguarda i redditi imponibili del periodo 1997-2001 ai fini delle imposte sui redditi (e relative addizionali), dell'IRAP e dell'IVA, applicabile ai soli professionisti e redditi commerciali al di sotto dei 5164,569 	<ul style="list-style-type: none"> • Nell'ambito della manovra, per quanto riguarda i tributi regionali e locali, è data la facoltà agli enti impositori di prevedere specifiche sanatorie (art. 13). 	<ul style="list-style-type: none"> • La Corte dei Conti ha stimato (nel complesso di tutte le misure previste dalla finanziaria) un gettito di 23 miliardi, a fronte di una somma dichiarata di 28. Il contributo maggiore proviene dal condono tombale (12,5 miliardi, a fronte dei 13 dichiarati), mentre la dichiarazione integrativa ed il concordato hanno incassato rispettivamente 1 miliardo e 925 milioni (in linea con il dichiarato). Un importo rilevante proviene dalla definizione ritardati o omessi versamenti (3 miliardi).

Anno	Programma	Note	Risultati
	<p>euro.</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>Dichiarazione Integrativa</u>: a differenza del condono può riguardare singole annualità del quinquennio ed è effettuata mediante il versamento delle relative imposte calcolate applicando le aliquote ordinarie di ciascun esercizio, senza interessi e sanzioni. • Agli art. 11–16 sono previste ulteriori misure come la <u>definizione agevolata</u> e la <u>definizione di carichi da ruolo pregressi</u>, oltre al <u>condono di liti potenziali</u> e la <u>chiusura liti pendenti</u>. 		
2009	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Scudo Fiscale(-ter)</u>: la L. 102/2009 fa esplicito riferimento alla disciplina del 2001. Alla base imponibile è applicata una ritenuta al 2% e viene offerta la possibilità di compilare una dichiarazione riservata 	<ul style="list-style-type: none"> • Viene potenziata l'azione di contrasto all'evasione fiscale internazionale con norme specifiche e la costituzione di un'unità speciale presso L'Agenzia delle Entrate. • Il decreto milleproroghe (l.194/2009) ha esteso la possibilità di regolarizzazione fino al 31 dicembre 2010 con ritenute al 6 e 7%. 	<ul style="list-style-type: none"> • I ricavi al 2011 risultavano 4,4 miliardi, di cui 3,8 recuperati nel 2009, 621 milioni nel 2010 ed i restanti 4 nel 2011. • Dal 2012 le entrate riconducibili a questa misura sono considerate imposte indirette (imposta di bollo speciale sulle "attività scudate", quantificate in 880 milioni per il 2012 e 835 per il 2013)
2015	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Voluntary Disclosure</u> (collaborazione volontaria): la L. 186/2014 introduce una misura temporanea finalizzata al rientro dei capitali dall'estero. I contribuenti che detengono illegalmente patrimoni all'estero possono regolarizzare la propria posizione tramite denuncia spontanea all'Amministrazione fiscale, in cambio di sconti sulle sanzioni (non sulle tasse evase né sugli interessi) e dell'esclusione dalla punibilità per reati connessi all'evasione fiscale delle somme riportate in Italia. 	<ul style="list-style-type: none"> • Il DL 193/2016 ha riaperto i termini per l'adesione estendendola fino a luglio 2017 	<ul style="list-style-type: none"> • Il provvedimento ha fatto emergere attività non dichiarate per quasi 62 miliardi (circa il 30% della stima degli stock sfuggiti alla rilevazione). • La legge di bilancio 2017 ha quantificato in 1,6 miliardi di euro nel 2017 le maggiori entrate derivanti dalla riapertura della procedura di collaborazione volontaria.
2016	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Rottamazione Cartelle Esattoriali</u>: il DL 193/2016 consente ai contribuenti utilizzare la definizione agevolata per i carichi affidati tra il 2000 ed il 2016 ad Equitalia, che viene smantellata, e ai Comuni che riscuotono tramite ingiunzione di pagamento, senza sanzioni ed interessi di mora. • Il DL 50/2017 ripropone la possibilità di <u>chiudere le controversie tributarie pendenti con l'Agenzia delle Entrate</u>. 	<ul style="list-style-type: none"> • Il DL 148/2017 ha ampliato l'ambito di applicazione della misura, riaprendo i termini ed includendo anche i debitori precedentemente esclusi perché non in regola con i pagamenti 	<ul style="list-style-type: none"> • La Corte dei Conti ha rilevato che a fronte di 31,3 miliardi di crediti lordi e dell'introito atteso dalla rottamazione pari a 17,8 miliardi, al 2017 erano stati riscossi solo 6,5 miliardi, mentre 1,7 miliardi costituivano la parte rateizzata ancora da riscuotere e 9,6 miliardi risultavano come versamenti omessi³⁴.
2018	<p>Con il DL 119/2018 vengono introdotte varie misure (Pace fiscale):</p> <ul style="list-style-type: none"> • <u>Rottamazione-ter</u>: il decreto amplia ulteriormente l'ambito di applicazione della misura del 2016, prevedendo la chiusura agevolata delle cartelle esattoriali in fase di riscossione. • <u>Liti fiscali pendenti e potenziali</u>: consente di estinguere i debiti potenziali dei contribuenti versando la sola quota capitale e di risolvere i contenziosi aperti in ogni grado di giudizio 	<ul style="list-style-type: none"> • Il DL 34/2019 ha previsto la definizione agevolata delle entrate anche di Regioni ed Enti locali oggetto di ingiunzioni fiscali notificate dal 2000 al 2017 e non riscosse. 	<ul style="list-style-type: none"> • Nel complesso (tutte le edizioni della "rottamazione") l'importo atteso alla fine del 2018 era 21,8 miliardi, dei quali entro fine anno erano stati incassati 10,4 miliardi di euro (di cui 6,5 miliardi nel corso del 2017 e 3,9 miliardi nel corso del 2018). • Per quanto riguarda l'annullamento automatico dei debiti inferiori ai mille euro, i contribuenti interessati sono stati circa 12,5 milioni, per un valore "nominale" complessivo dei crediti di circa 32 miliardi di

³⁴ Corte dei Conti (2017), p. 11 e p.77

Anno	Programma	Note	Risultati
	<p>con le autorità fiscali pagando parte del dovuto. Il gettito così recuperabile era stimato in 840 milioni (da ripartire su 6 anni).</p> <ul style="list-style-type: none"> Dichiarazione integrativa speciale: Permette di integrare precedenti dichiarazioni facendo emergere l'omesso e corrispondendo una quota pari al 20 per cento. A fronte dell'incertezza circa l'efficacia della misura, il governo non ha stimato alcun gettito aggiuntivo. 		euro (circa 3,5% del magazzino residuo ruoli da riscuotere) ³⁵ .

Tab. 3.
GETTITO CONDONI FISCALI IN ITALIA. FONTE: RAPPORTO UFFICIO STUDI CGIA MESTRE

Anni	Principali condoni	Gettito in termini nominali (milioni di euro)	Coefficiente di rivalutazione (Istat)	Gettito in termini reali (milioni di euro)
1973	Fiscale	1.549	14,50	22.465
1976	valutario	1.032	8,89	9.179
1982		1.258	3,46	4.351
1983		3.309	3,01	9.953
1984	Fiscale	914	2,72	2.486
1985	Legge 516/1982	81	2,51	203
1986		200	2,36	472
1987		90	2,26	203
1988		369	2,15	793
1989	Sanatoria irregolarità formali	904	2,02	1.823
1990	Legge 154/1989	227	1,90	432
1991		530	1,79	947
1992	Condono tombale	5.901	1,70	10.002
1993	Legge 413/1991	3.542	1,63	5.759
1994		395	1,57	618
1995		4.699	1,49	6.978
1996	Concordato e sanatoria scritture contabili	2.178	1,43	3.112
1997		545	1,41	766
1998		651	1,38	898
1999		212	1,36	288
2000		82	1,33	109
2001	Scudo fiscale	74	1,29	95
2002		2.276	1,26	2.868
2003		17.579	1,23	21.605
2004	Sanatoria fiscale	8.227	1,21	9.922
2005	Legge 289/2002	1.807	1,19	2.141
2006		177	1,16	206
2007		149	1,14	170
2008		98	1,11	108
2009		5.219	1,10	5.736
2010	Scudo fiscale	916	1,08	991
2011		95	1,05	100
2012		154	1,02	157
2013		84	1,01	85
2014		102	1,01	103
2015	Emersione dei capitali all'estero	297	1,01	300
2016	(voluntary disclosures)	4.228	1,01	4.275
2017		1.152	1,00	1.152
TOTALE (val. nominale)		71.302	TOTALE (val. reale) 131.852	

³⁵ Corte dei Conti (2018), p. 22

Appendice A.

Corte dei Conti: Risultati e costi condono 2002/2003

Nel 2008 la Corte dei Conti ha realizzato un'indagine per stimare i costi ed i risultati delle misure contenute nella legge 289/2002. Oltre a quantificare l'impatto di tali misure, la Corte si prefiggeva di valutare gli effetti che più in generale i condoni possono avere sul comportamento delle varie categorie di contribuenti, indipendentemente dalla propensione ad aderirvi.

Nel documento si rileva subito come l'obiettivo del provvedimento sia da ascrivere alla volontà di **aumentare il gettito** a fronte di una flessione delle entrate tributarie ordinarie e del prolungarsi di un ciclo economico sfavorevole, nonché alla **ricerca di consenso**.

La Corte riporta inoltre un elenco delle iniziative volte alla concreta attuazione delle misure, osservando come esse costituiscono "la riprova del giudizio conclusivo espresso dall'Agenzia delle Entrate, secondo cui fra i fattori che hanno concorso al forte indice di gradimento del condono un ruolo fondamentale è stato svolto dalla massiccia opera di informazione, stimolo ed assistenza, svolta dalle sue strutture sia a livello centrale che periferico".

Tra gli obiettivi enunciati per il DEF 2004–2007 assumeva una particolare importanza l'ulteriore incremento dell'attività di **contrasto all'evasione**. L'applicazione delle nuove disposizioni ha condizionato fortemente l'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate, per esempio in riferimento ai controlli dei dati comunicati dai contribuenti ai fini dell'applicazione degli studi di settore (contribuenti che sembravano essere stati indotti dal condono alla continuazione di comportamenti opportunistici), triplicati nel 2004.

Per quanto riguarda i **risultati finanziari**, dall'analisi dei dati risulta che quasi la metà (46,5%) del gettito incassato tra 2003 e 2004 deriva dal condono tombale (art.9) ed una buona parte dalla definizione ritardi o omessi versamenti (art 9-bis). Un gettito cospicuo era atteso dal concordato preventivo (3,6 miliardi), ma dai dati disponibili risulta che nel complesso siano stati raccolti solo 924 milioni.

Il confronto dichiarato–incassato rivela che lo scarto di 5.173 milioni (-18,3%) è concentrato quasi esclusivamente sulle misure che hanno suscitato l'interesse maggiore: la definizione dei ritardati o omessi versamenti (70%), la definizione delle liti potenziali (9%) ed il condono tombale (13%).

È stata svolta anche un'analisi disaggregata per tipo d'imposta, che attribuisce gli importi maggiori a:

- IRPEF: 3 milioni circa, concentrati nel condono tombale (dichiarazione non riservata – 71%) ed in misura minore nell'integrativa semplice (non riservata – 10%) e condono liti potenziali (7%);
- IVA: 3,6 milioni, concentrati di nuovo nel condono tombale (non riservata – 73,5%), integrativa semplice (non riservata – 6,6%) e liti potenziali (9,6%);
- IRES, ILOR: poco più di un miliardo ciascuna, concentrate nelle medesime categorie delle precedenti.

In riferimento all'**andamento delle entrate da accertamento e controllo prima, durante e dopo il condono** si rileva che:

- l'accertato era cresciuto tra 2000 e 2001 (da 15,7 a 28 miliardi); segue una forte riduzione nel 2002 (19,4 miliardi). Nel biennio interessato dal condono l'importo accertato saliva a 23,4 miliardi nel 2003 ma riscende nel 2004 (19,6 miliardi), per tornare a 27,9 nel 2005 e balzare invece a 47,8 miliardi nel 2006 e 43,9 nel 2007.

Il riscosso totale diminuisce tra 1999 e 2000, mentre nel 2001 (con 4,8 miliardi) tende ad avvicinarsi all'importo massimo del periodo in esame (5 miliardi del 1998), scende nuovamente nel 2002 (4 miliardi) e prosecuzione anche nel 2003 (3,7 miliardi) e nel 2004 (3 miliardi). Come per l'accertato, l'importo del riscosso totale risale nel 2005 (4,2 miliardi).

Al netto dei condoni, in termini di versamenti totali, per l'intero esercizio 2007 gli incassi delle entrate da accertamento e controllo sono risultati pari a 6.255 milioni, con un incremento del 23,6% rispetto al 2006 per l'esaurimento dell'effetto di svuotamento provocato dalle sanatorie. L'importo risulta, inoltre, significativamente superiore (+66,4%) anche ai livelli già raggiunti prima del condono (3.758 milioni nel 2001), suggerendo che le misure di contrasto degli anni 2005/2006 – già valutate positivamente dalla Corte – abbiano dato un segnale forte della volontà dell'amministrazione di combattere l'evasione.

Il raffronto con il precedente condono della legge 413/1991 mostra un contesto meno rigoroso per quello del 2002, in cui sono state inserite una serie di facilitazioni (come ad esempio la possibilità di dichiarazioni riservate e la mancanza di qualsiasi tipo di accertamento da parte dell'Amministrazione), specialmente in riferimento al sistema sanzionatorio.

L'Amministrazione ha inoltre realizzato un confronto tra i due condoni per l'IVA, unica imposta per cui erano disponibili i dati finanziari, osservando un notevole incremento del numero di aderenti (da 655mila a 939mila circa) con un incremento del 43,4% – nonostante la sostanziale stabilità del numero dei contribuenti IVA – ed un aumento dell'imposta versata del 143,6% (passata, a prezzi correnti, da 1.221 a 2.974 milioni). Da un'analisi disaggregata per

natura giuridica, attività economica e volume d'affari risulta che l'incremento è dovuto rispettivamente alle società di capitale, a industria, commercio e costruzioni, e ad un volume d'affari superiore al milione di euro;

Nelle **note conclusive** la Corte ricorda di aver valutato positivamente le misure di contrasto contenute nelle Leggi finanziarie 2005 e 2006 e nel DL 223/2006 e le nuove misure di contrasto e deterrenza dell'evasione introdotte gli anni successivi, che hanno reso difficile ulteriori comportamenti opportunistici per gli aderenti alle sanatorie, come dimostrato dal tasso di crescita degli incassi delle entrate tributarie erariali nel periodo post condono. Sottolinea tuttavia la condanna del condono IVA da parte della Corte di Giustizia, in virtù dell'incompatibilità dello stesso con il diritto comunitario.

Inoltre osserva come nel 2007, a fronte della straordinaria rilevanza quantitativa dell'importo complessivamente dichiarato (26 miliardi), l'importo versato risulta ridotto (20,8 miliardi, circa il 20% in meno del dichiarato). Ricorda infine i costi comunque rilevanti che derivano dal condono, non solo in termini politico-sociali (percezione di iniquità fiscale e perdita di consenso), etico-legali (effetto diseducativo e avallo dell'illegalità) ed economici (distorsione della concorrenza per effetto della pressione fiscale più elevata sui *fully compliant*), ma anche finanziari: nonostante sia stata esclusa la successiva riduzione di gettito, permangono infatti sia costi amministrativi che costi-opportunità (intesi come rinuncia che il condono ha imposto ai risultati conseguibili con un diverso impiego delle risorse disponibili).

Appendice B.

Il caso della Regione Lombardia: regolarizzazione della tassa automobilistica

Riferimenti normativi:

- Art. 1, [legge regionale 8 luglio 2015, n. 20](#) (legge di semplificazione 2015 - Ambiti istituzionale ed economico) – modifica alla L.R. 10/2003:
 1. Alla [Legge Regionale 14 luglio 2003, n. 10](#) (Riordino delle disposizioni legislative regionali in materia tributaria - Testo unico della disciplina dei tributi regionali) sono apportate le seguenti modifiche: (...)
 - d) dopo il comma 2 dell'articolo 49 sono aggiunti i seguenti: (...)
 - 2 quater. In considerazione dell'avvio del sistema di riscossione coattiva, di cui alla deliberazione della Giunta regionale 31 ottobre 2014, n. 2562, mediante ordinanza ingiunzione di pagamento di cui al [regio decreto 14 aprile 1910, n. 639](#) (Approvazione del Testo Unico delle disposizioni concernenti il procedimento coattivo per la riscossione delle entrate patrimoniali, e dei proventi di servizi pubblici contemplati dalla [legge 24 dicembre 1908 n. 797](#), nonché delle tasse sugli affari), **per favorire l'allineamento degli archivi regionali della tassa automobilistica con le risultanze dell'archivio nazionale della tassa automobilistica (SGATA) previsto dall'art. 5, comma 1, del decreto del Ministro delle Finanze 418/1998, e del Pubblico Registro Automobilistico, non si procede all'applicazione delle sanzioni e degli interessi per ritardati pagamenti della tassa automobilistica la cui scadenza sia stabilita tra il 1° gennaio 2010 e il 31 dicembre 2014, purché il versamento risulti effettuato entro il 31 marzo 2016.**
 - 2 quinquies. **La regolarizzazione agevolata di cui al comma 2 quater è estesa anche alle posizioni irregolari iscritte a ruolo coattivo e per le quali non siano state adottate misure esecutive mobiliari o immobiliari.** (...)
 3. **Le minori entrate, dovute alla mancata applicazione dei rimborsi di cui all'[articolo 49 della l.r.10/2003](#), sono compensate dai maggiori introiti derivanti dall'applicazione dell'agevolazione fiscale di cui ai commi 2 bis, 2 ter e 2 quater dello stesso articolo, stimate in ugual misura.**
 4. A partire dagli esercizi successivi al 2015 sono annualmente aggiornati con legge di approvazione del bilancio i dati relativi alle minori o maggiori entrate di cui agli articoli 48 e 49 della [l.r. 10/2003](#) e gli eventuali scostamenti delle minori rispetto alle maggiori entrate sono ricondotti nell'ambito delle complessive operazioni di equilibrio del bilancio.
- [Decreto n.3560 del 18 marzo 2019](#) (definisce le modalità per aderire alla "pace fiscale" (art. 6, DL 118/2018) relativamente alle controversie pendenti in materia di tributi regionali, in attuazione di quanto stabilito all'art. 93, c. 3 bis della l.r. 10/2003.

Regione Lombardia ha avviato, con la L.R. 20/2015, una campagna di definizione agevolata delle posizioni irregolari relative alla tassa automobilistica. Tutti i contribuenti interessati possono regolarizzare le posizioni debitorie relative ai propri veicoli tramite il pagamento degli importi corrispondenti alla sola tassa a suo tempo dovuta, senza applicazione di sanzioni, interessi e spese. Le annualità interessate sono quelle che vanno dal 1999 al 2014, definibili fino al 31 marzo 2016. Possono usufruire della regolarizzazione agevolata tutti i contribuenti interessati (persone fisiche o giuridiche, proprietari o utilizzatori dei veicoli a titolo di locazione finanziaria, usufrutto o acquisto con patto di riservato dominio). I contribuenti possono fruirne anche se hanno già ricevuto rilievi, compresi atti di accertamento e cartelle esattoriali di Equitalia. Sono esclusi i casi in cui siano in corso procedure di carattere esecutivo mobiliari o immobiliari per le cartelle esattoriali e rapporti tributari definiti con sentenza passata in giudicato.

La regione ha precisato che non si tratta di un condono né di una sanatoria, poiché si richiede di corrispondere l'intero importo relativo alle tasse dovute, senza sconti o riduzioni, rinunciando solamente a raccogliere sanzioni ed interessi, e ha sottolineato che il legislatore regionale ha ritenuto tale iniziativa consona alla particolare congiuntura economica che non sempre ha favorito il pagamento spontaneo della tassa auto negli anni scorsi.

Oltre a questo, le motivazioni della misura sono da ricondurre al "progetto avviato da Regione Lombardia di cambiamento radicale delle modalità di recupero dei tributi, che prevede, fra l'altro, l'abbandono dei ruoli

coattivi in vista di una nuova gestione delle attività di recupero con l'obiettivo di introdurre la logica di un fisco "amico" più vicino alle problematiche dei contribuenti e attento alle loro esigenze" ed al fatto che "la regolarizzazione agevolata consentirà di realizzare significativi risparmi gestionali e di chiudere con il pregresso, anche con riguardo al contenzioso in essere, ponendo le basi per il transito più rapido ed agevole verso le nuove modalità di gestione del tributo automobilistico". Nel primo trimestre del 2016 si prevedeva un afflusso maggiore per effetto delle adesioni. Le previsioni per il trimestre successivo risultanti dal bilancio di previsione 2016 erano così ripartite³⁶:

Entrate titolo I	Previsione 2016	Previsione 2017	Previsione 2018
Tassa automobilistica	1.055.000.000,00	1.027.000.000,00	1.029.000.000,00

Il rendiconto 2016 rileva, per quanto riguarda la gestione di competenza, che le principali maggiori entrate che risultano dal bilancio universale sono attribuibili, tra le altre, alla regolarizzazione agevolata della tassa automobilistica, che ha generato entrate (quasi tutte incassate) per 83 milioni³⁷, ed al recupero fiscale relativo alla tassa automobilistica prima del passaggio al concessionario (9 milioni).

Rispetto al 2015 evidenzia inoltre l'aumento degli introiti grazie al recupero evasione della tassa automobilistica e alla regolarizzazione, incrementando il gettito da 72 milioni del 2015 (solo recupero) ai 203 milioni del 2016. La regolarizzazione sembra aver ridotto gli introiti da recupero sia nel 2015 che nel 2016, che tornano però ai livelli precedenti nel 2018 (e anzi aumentano nel 2017).

Sembra che l'intenso sforzo della Regione, che negli ultimi anni ha messo in atto molteplici azioni volte a prevenire il mancato versamento della tassa (attraverso attività di comunicazione personalizzata e questionari informativi), stia portando i benefici sperati in termini di maggior gettito, che passa infatti da 892 milioni di euro nel 2017 a 931 nel 2018.

Tab.A.

GESTIONE TASSA AUTO. FONTE: RENDICONTO GENERALE DELLA GESTIONE (VARI ANNI) – REGIONE LOMBARDIA

Anno	Tassa auto, di cui	Previsioni	Attestato	% tot.	Accertamenti	Tot. Riscossioni
2014	Tassa auto	897.000.000	875.000.000		901.870.081	901.870.081
	Recupero Evasione	68.000.000	68.000.000		114.069.546	114.069.546
	Tot.	965.000.000	943.000.000	4%	1.015.939.627	1.015.939.627
2015	Tassa auto	849.400.000	850.400.000		880.254.302	880.254.302
	Recupero Evasione	78.000.000	78.000.000		71.958.259	71.958.259
	Tot.	927.400.000	928.400.000	3,8%	952.212.561	952.212.561
2016	Tassa auto	900.000.000	900.000.000		886.218.684	886.218.684
	Recupero Evasione	40.000.000	5.000.000		14.128.454	14.128.454
	Regolarizzazione Agevolata	50.000.000	107.000.000		189.213.638	189.213.638
	Riscossione a cura del concessionario	5.000.000	1.000		0.00	0.00
	Tot.	995.000.000	1.012.001.000	4,5%	1.089.560.775	1.089.560.775
2017	Tassa auto	887.000.000	875.000.000		892.201.333	892.201.333
	Recupero Evasione	40.000.000	110.045.151		147.548.354	147.548.354
	Regolarizzazione Agevolata	0.00	0.00		0.00	0.00
	Riscossione a cura del concessionario	7.000.000	7.000.000		4.545.021	4.545.021
	Tot.	934.000.000	992.045.151	4,2%	1.044.294.708	1.044.294.708
2018	Tassa auto	908.000.000	910.000.000		931.380.614	931.380.614
	Recupero Evasione	90.000.000	90.000.000		113.428.568	113.428.568
	Regolarizzazione Agevolata	0.00	0.00		0.00	0.00
	Riscossione a cura del concessionario	7.000.000	7.000.000		20.988.864	20.988.864
	Tot.	1.005.000.000	1.007.000.000	4,3%	1.065.798.047	1.065.798.047

³⁶ Criteri di determinazione dei principali stanziamenti di entrata: entrate Titolo I; Nota Integrativa, Allegato 1 Bilancio di Previsione 2016-2018 (l.r. 44/2015), p. 3.

³⁷ Rendiconto Generale della Gestione Regione Lombardia 2016, p. 392

Bibliografia

- Abbink K., Brandts J., Herrmann B., Orzen H. (2010), *Intergroup Conflict and Intra-Group Punishment in an Experimental Contest Game*, *American Economic Review*, Vol. 100:1, pp. 420–447.
- Allingham M. G., Sandmo A. (1972). *Income tax evasion: A theoretical analysis*, *Journal of Public Economics*, Vol. 1:3–4, pp. 323–338.
- Alm, James (2012), *Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies*, *International Tax and Public Finance*, Vol. 19:1, pp. 54–77.
- Alm J., Beck W. (1990), *Tax Amnesties and Tax Revenue*, *Public Finance Quarterly*, Vol. 18:4, pp. 433–453.
- Alm J., Beck W. (1991), *Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties*, *Southern Economic Journal*, Vol. 57:4, pp. 1043–1053.
- Alm J., Beck W. (1993), *Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis*, *National Tax Journal*, Vol. 46:1, pp. 53–60.
- Alm J., Beck W., McKee M., (1990), *Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance*, *National Tax Journal*, Vol. 43:1, pp. 23–37.
- Alm J., Bernasconi M., Laury S., Lee D. J., Wallace S. (2017), *Culture, Compliance, and Confidentiality: Taxpayer Behavior in the United States and Italy*, *Journal of Economic Behavior & Organization*, n. 140, pp. 176–196.
- Alm J., Jacobson S. (2007), *Using Laboratory Experiments in Public Economics*, *National Tax Journal*, Vol. LX, n. 1, pp. 129–152.
- Andreoni, James (1991), *The Desirability of a Permanent Tax Amnesty*, *Journal of Public Economics*, Vol. 45, pp. 143–159.
- Baer K., Le Borgne E. (2008), *Tax Amnesties: Theory, Trends and Some Alternatives*, International Monetary Fund, Washington DC.
- Banca d'Italia (anni da 1982 a 2018), *Relazione Annuale*, Roma.
- Becker, G. S. (1968), *Crime and punishment: An economic approach*, *Journal of Political Economy*, Vol. 76:2, pp. 169–217.
- Bernasconi M., Lapecorella F. (2006), *I condoni nel sistema tributario italiano*, in Guerra M.C. e Zanardi A, a cura di, *La finanza pubblica italiana. Rapporto 2006*, Bologna: il Mulino, pp. 377–405.
- Blackwell Calvin (2007), *A Meta-Analysis of Tax Compliance Experiments*, International Center for Public Policy Working Paper Series at Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- Chaudhuri Ananish (2011), *Sustaining cooperation in laboratory public goods experiments: a selective survey of literature*, *Experimental Economics*, Vol. 14:1, pp. 23–37.
- Coricelli G., Rusconi E., Villeval M. C. (2014), *Tax evasion and emotions: An empirical test of re-integrative shaming theory*, *Journal of Economic Psychology*, Vol. 40, pp. 49–61.
- Corte dei Conti (2008), *Risultati e costi del condono, del concordato e delle sanatorie fiscali*, Indagine programmata dalla Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato; disponibile presso http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/documenti/controllo/sez_centrale_controllo_amm_stato/2008/delibera_24_2008_g_relazione.pdf.
- Corte dei Conti (2017), *Relazione sul Rendiconto Generale dello Stato*, Documento XIV, n. 1, Volume 1, 26 Giugno 2008.
- Corte dei Conti (2018), *Relazione sul Rendiconto Generale dello Stato*, Documento XIV, n. 2, Volume 1, Tomo I, 26 Giugno 2019.
- Dai Z., Hogarth R. M., Villeval M. C. (2013), *Uncertainty on audits and cooperation in a public goods game with sanctions*, mimeo.

- Dulleck U., Fooker J., Newton C., Ristl A., Schaffner M., Torgler B. (2016), *Tax compliance and psychic costs: Behavioral experimental evidence using a physiological marker*, Journal of Public Economics, Vol. 134, pp. 9–18.
- Fiorentini G., Martina R. (1997), *L'efficacia dei provvedimenti di condono fiscale: analisi teorica e risultati empirici*, in Fiorentini G., Marchese C. (1997), *Il fisco indulgente: amnistie e concordati nei moderni sistemi fiscali*, Torino: Giampichelli.
- Fisher R. C., Godderis J. H., Young J. C. (1989), *Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax*, National Tax Journal, Vol. 42:1, pp. 15–27.
- Fortin B., Lacroix G., Villeval M.C. (2007), *Tax evasion and social interactions*, Journal of Public Economics, Vol. 91:11–12, pp. 2089–2112.
- Franzoni, Luigi Alberto (1996), *Punishment and Grace: on the Economics of Permanent Amnesties*, Quaderni – Working Paper DSE, n. 252.
- Graetz M., Wilde L. (1993), *The decision by strategic nonfilers to participate in income tax amnesties*, International Review of Law and Economics, Vol. 13:3, pp. 271–283.
- Guerra M. C., Zanardi A. (2006), *La finanza pubblica italiana. Rapporto 2006*, Il Mulino, Studi e Ricerche.
- Hallsworth M., List J. A., Metcalfe R. D., Vlaev I. (2014), *The behavioralist as tax collector: Using natural field experiments to enhance tax compliance*, Working Paper n. 20007, National Bureau of Economic Research.
- Herrmann B., Thöni C., Gächter S. (2008), *Antisocial punishment across societies*, Science, Vol. 319:5868, pp. 1362–1367.
- Kellner Martin (2004), *Tax Amnesty 2004/2005 – An Appropriate Revenue Tool?*, German Law Journal, Vol. 5(4), pp. 339–346.
- Kleven H. J., Knudsen M. B., Kreiner C. T., Pedersen S., Saez M. (2011), *Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark*, Econometrica, Vol. 79:3, pp. 651–692.
- Konrad K., Lohse T., Qari S. (2012), *Customs Compliance and the Power of Imagination*, CESifo Working Paper n. 3702.
- Lefebvre M., Pestieau P., Riedl A., Villeval M. C. (2015), *Tax evasion and social information: an experiment in Belgium, France, and the Netherlands*, International Tax and Public Finance, Vol. 22:3, pp. 401–425.
- Luitel H. S., Sobel R. S. (2007), *The Revenue Impact of Repeated Tax Amnesties*, Public Budgeting & Finance, Vol. 27:3, pp. 19–38.
- Luitel, Hari s. (2014), *Is tax amnesty a good tax policy? Evidence from state tax amnesty programs in the United States*, Lanham, Lexington Books.
- López-Laborda J., Rodrigo F. (2003), *Tax Amnesties and Income Tax Compliance: The Case of Spain*, Fiscal Studies, Vol. 24:1, pp. 73–96.
- Mahestyanti P., Juanda B., Anggraeni L. (2018), *The Determinants of Tax Compliance in Tax Amnesty Programs: Experimental Approach*, Etikonomi: Jurnal Ekonomi, Vol. 17:1, pp. 93–110.
- Malherbe, Jacques (2011), *Tax Amnesties*, Kluwer Law International B.V.
- Malik A. S., Schwab R. M. (1991), *The Economics of Tax Amnesties*, Journal of Public Economics, Vol. 46:1, pp. 29–49.
- Mattiello, Giovanni (2005), *Multiple tax amnesties and tax compliance (Forgiving seventy times seven)*, working paper 06/2005, Università Ca' Foscari Venezia.
- McKee M., Siladke C. A., Vossler C. A. (2018), *Behavioral dynamics of tax compliance when taxpayer assistance services are available*, International Tax and Public Finance, Vol. 25, pp. 722–756.
- Mouloud, Melikaoui (2015), *The Tax Amnesty Program as Tool to Adjust the Shadow Economy; the International Experiences*, Global Advanced Research Journal of Economics, Accounting and Finance, Vol. 3:2, pp. 17–25.
- Nar, Mehmet (2015), *The Effects of Behavioral Economics on Tax Amnesty*, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol. 5:2, pp. 580–589.

- Parle W. M., Hirliger M. W. (1986), *Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments*, Public Administration Review, Vol. 46:3, pp. 246–255.
- Rechberger S., Hartner M., Kirchler E., Hemmerle F. K. (2010), *Tax Amnesties, Justice Perceptions and Filing Behaviour: A Simulation Study*, Law & Policy, Vol. 32:2, pp. 214–225.
- Regione Lombardia, *Rendiconto Generale della Gestione* (da 2014 a 2018), Bollettino Ufficiale, disponibile presso www.regione.lombardia.it.
- Slemrod J., Blumenthal M., Christian C. (2001), *Taxpayer response to an increased probability of audit: evidence from a controlled experiment in Minnesota*, Journal of Public Economics, Vol. 79:3, pp. 455–483.
- Stella, Peter (1989), *An Economic Analysis of Tax Amnesties*, IMF Working Paper n. 42, Fiscal Affairs Department, IMF.
- Torgler, Benno (2002), *Speaking to theorists and searching for facts: tax morale and tax compliance in experiments*, Journal of Economic Surveys, Vol. 16:5, pp. 657–683.
- Torgler Benno (2012), *A Field Experiment on Moral Suasion and Tax Compliance*, CREMA Working Paper n. 06/2012.
- Torgler B., Schaltegger C. A., Schaffner M. (2003), *Is forgiveness divine? A cross-culture comparison of tax amnesties*, Swiss Journal of Economics and Statistics (SJES), 139 (III), pp. 375–396.
- Ufficio Studi CGIA (2018), *Dai condoni pochi soldi all'Erario. L'evasione fiscale è, comunque, inferiore ai costi provocati dall'inefficienza della nostra PA*, News, 22 settembre 2018; disponibile <http://www.cgiamestre.com/wp-content/uploads/2018/09/CONDONI-POCHI-SOLDI-ALL-ERARIO.pdf>.
- Weber T. O., Fookan J., Herrmann B. (2014), *Behavioural Economics and Taxation*, Working Paper n. 41, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.
- Yitzhaki S. (1974). *A note on income tax evasion: A theoretical analysis*, Journal of Public Economics, Vol. 3, pp. 201–202.