

- in linea di principio, i falsi positivi (318) attengono principalmente ad errori formali effettivamente commessi dal datore di lavoro nella Comunicazione Obbligatoria;
- in circa 170 casi l'errore consisteva in un'errata qualificazione del rapporto di lavoro: al datore di lavoro è stata richiesta, in questi casi, una prova documentale di quanto affermato;
- le regolarizzazioni effettuate dalle aziende del GT, successivamente all'invio delle lettere, ammontano a 4,6 milioni di euro, recupero effettivo calcolato in relazione al recupero relativo e non significativamente paragonabile proveniente dalle aziende del GC.

Alla luce dell'ultimo dato, quindi, l'esperimento condotto sembrerebbe aver provocato un effetto di adempimento spontaneo quantificabile, approssimativamente, in circa 1.300 euro di recupero per lettera inviata.

V. VALUTAZIONE DI ALCUNE POLICY E ANALISI DI ALCUNE POTENZIALI LINEE DI INTERVENTO

V.1 LA VALUTAZIONE DELLE POLICY

Alla Commissione spetta, sulla base di quanto disposto dall'articolo 10-*bis*.1, comma 4, lettera e), della legge n. 196 del 2009 il compito di «valutare i risultati dell'attività di contrasto e prevenzione, nonché di stimolo all'adempimento spontaneo». La valutazione delle *policy*, nella letteratura economica, corrisponde ad un preciso ambito di ricerca, che utilizza prevalentemente tecniche statistiche ed econometriche. Al fine di rendere fruibili i risultati principali, nei seguenti paragrafi l'utilizzo di termini tecnici verrà limitato al minimo, mentre nelle Appendici alla Relazione verranno fornite informazioni ulteriori e più specifiche.

V.1.1. Valutazione dell'estensione della soglia di ricavi nel nuovo regime forfetario

Nella Relazione dello scorso anno era stata presentata un'analisi preliminare e descrittiva dei principali effetti dell'introduzione del nuovo regime forfetario nel 2019 che aveva previsto l'innalzamento della soglia di ricavi e compensi a 65 mila euro quale requisito di accesso all'imposta sostitutiva del 15%, modificando in misura significativa gli adempimenti dei contribuenti con reddito da lavoro autonomo e d'impresa individuale.

In termini di variazione della *tax compliance*, presumibilmente, la riforma del regime forfetario può generare due effetti a seconda della soglia di ricavi che si prende in considerazione.

In primo luogo, con riferimento ai contribuenti con ricavi e compensi al di sotto delle soglie previste dai precedenti regimi forfetari, differenziate principalmente in base al settore di attività economica (ATECO), l'innalzamento a un'unica soglia più elevata può, per un verso, stimolare la crescita economica in virtù dell'eliminazione del precedente "salto" di aliquota marginale nel passaggio dal regime sostitutivo al regime ordinario dell'IRPEF e, per altro verso, può incentivare i contribuenti a dichiarare la base imponibile che era stata occultata per rientrare nel vecchio regime forfetario, con significativi effetti in termini di riduzione dell'evasione.

Allo stesso modo, tuttavia, il nuovo regime può generare un effetto diametralmente opposto attorno alla nuova soglia dei 65 mila euro. A quest'ultima può infatti corrispondere una riduzione della base imponibile dovuta sia al potenziale disincentivo all'incremento dell'attività lavorativa sia a un potenziale incentivo all'evasione fiscale per i contribuenti i cui ricavi e compensi si trovano proprio intorno alla suddetta soglia (cosiddetto "effetto soglia"), innescato da un nuovo e più elevato salto di aliquota marginale, che può persino passare dal 15% del regime sostitutivo al 43% del regime ordinario dell'IRPEF.

Per una valutazione *ex-post* occorre, quindi, analizzare statisticamente entrambe le tipologie di soglie, quelle precedenti al nuovo regime e quella introdotta nel 2019, con l'obiettivo di stimare l'impatto complessivo di questi due potenziali effetti contrapposti.

Il regime forfetario è stato introdotto nel 2015⁵⁰ e prevedeva che potessero beneficiare dell'imposta sostitutiva del 15% i soggetti già in attività o che iniziavano una nuova attività di impresa, arte o professione, purché nell'anno precedente avessero: i) realizzato ricavi non superiori a determinate soglie, differenziate in base al gruppo di settore ATECO⁵¹; ii) sostenuto spese per lavoro accessorio, lavoro dipendente e per compensi ai collaboratori (anche assunti in relazione a specifici progetti) non superiori a 5 mila euro lordi; iii) sostenuto un costo per beni strumentali (al lordo degli ammortamenti) non superiore ai 20 mila euro. Nel 2019, la legge di Bilancio ha introdotto nuove regole di accesso al regime forfetario, con cui si stabilisce che la soglia massima di ricavi e compensi non vari più in base al codice ATECO, eliminando, inoltre, i requisiti di accesso relativi al costo di beni strumentali e per il personale⁵². Il regime forfetario 2019 prevede, quindi, che possano beneficiare dell'imposta sostitutiva del 15% i contribuenti che sono già in attività o che iniziano una nuova attività di impresa, arte o professione e che abbiano ricavi o compensi non superiori a 65 mila euro⁵³.

La legge di Bilancio per il triennio 2023-2025⁵⁴ ha ulteriormente innalzato la soglia dei ricavi da 65 mila a 85 mila euro, quale requisito di accesso e permanenza nel regime. Pertanto, i contribuenti che nel 2022 non hanno superato la soglia di 85 mila euro applicano ancora nel 2023 il regime forfetario. È stata, contestualmente, prevista, la cessazione del regime forfetario dall'anno stesso nel caso in cui i ricavi percepiti siano superiori a 100 mila euro. In altri termini, in caso di ricavi di ammontare compreso tra 85 mila e 100 mila euro, il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo; in caso di ricavi di ammontare superiore a 100 mila euro, il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso.

Rispetto a quanto illustrato nella Relazione 2022, l'analisi è stata estesa anche agli anni d'imposta 2020 e 2021. Inoltre, la valutazione non si è concentrata esclusivamente sulla nuova soglia di ricavi, ma anche sulle precedenti soglie differenziate in base al settore economico, in modo da tener conto di entrambi gli effetti in termini di variazione della base imponibile dichiarata⁵⁵. Infine, l'approccio econometrico utilizzato consente di catturare le discontinuità nella distribuzione dei ricavi attorno alle soglie prestabilite, attraverso metodi di stima come il *Manipulation test* (sviluppato nell'ambito della metodologia di stima RDD - *Regression Discontinuity Design*) e l'analisi di *Bunching* (in grado di stimare l'elasticità della base imponibile rispetto alla variazione di aliquota fiscale, ovvero l'eccesso di densità attorno alla soglia innescato dal salto d'aliquota). Infine, per una valutazione più esaustiva della misura, si mostrano anche i risultati ottenuti con una stima econometrica panel ad effetti fissi.

Di seguito vengono illustrati i risultati principali. Si rinvia all'Appendice metodologica per un approfondimento dei risultati ottenuti.

L'analisi si basa sui dati relativi a tutti i contribuenti che compilano i quadri RE (i redditi

⁵⁰ Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

⁵¹ La legge 28 dicembre 2015, n. 208, a partire dall'anno di imposta 2016, ha innalzato le soglie dei ricavi massimi di 10 mila e 15 mila euro in base al codice ATECO e ha istituito l'imposta sostitutiva del 5% per i soggetti in attività da meno di cinque anni, sostituendo la precedente imposta per tali soggetti dal 15% era ridotta di un terzo dell'imponibile al lordo delle deduzioni.

⁵² Legge 30 dicembre 2018, n. 145.

⁵³

L'imposta sostitutiva del 15% è ridotta al 5% per i primi cinque anni di attività in presenza di determinati requisiti. Inoltre, si osserva che, con la Legge di Bilancio del 2020⁵³, è stato ripristinato il criterio relativo al costo per il personale, consentendo l'adesione al regime forfetario 2019 solo ai soggetti che abbiano sostenuto spese per un importo complessivo non superiore a 20 mila euro lordi per lavoro dipendente, lavoro accessorio e compensi ai collaboratori, anche assunti secondo la modalità riconducibile ad un progetto. A tal proposito, devono considerarsi anche le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati e quelle corrisposte per le prestazioni di lavoro rese dall'imprenditore o dai suoi familiari.

⁵⁴ Art. 1, comma 54, Legge 29 dicembre 2022, n. 197.

⁵⁵ Conseguentemente, a differenza di quanto svolto nella Relazione dello scorso anno, l'analisi riguarda tutti i contribuenti e non solo i soggetti con ricavi intorno alla nuova soglia dei 65 mila euro.

derivanti dall'esercizio di arti e professioni rientranti nel regime analitico), RG (redditi derivanti dall'esercizio di attività commerciali in contabilità semplificata) e LM (contribuenti che aderiscono al regime di vantaggio e al regime forfetario) negli anni di imposta dal 2016 al 2021.

La Figura V.1.1.1 mostra la distribuzione dei ricavi negli anni d'imposta dal 2016 al 2021. Come già sottolineato nella Relazione 2022, dall'ispezione grafica si osserva negli anni d'imposta 2016-2018 una discontinuità in corrispondenza della soglia empirica di 30 mila euro, che corrisponde alla soglia prevalente prevista dal vecchio regime forfetario. Tale discontinuità scompare a partire dall'anno d'imposta 2019, contestualmente all'introduzione del nuovo regime forfetario. Viceversa, negli anni d'imposta 2019-2021 si evidenzia una discontinuità importante attorno alla nuova soglia di 65 mila euro⁵⁶.

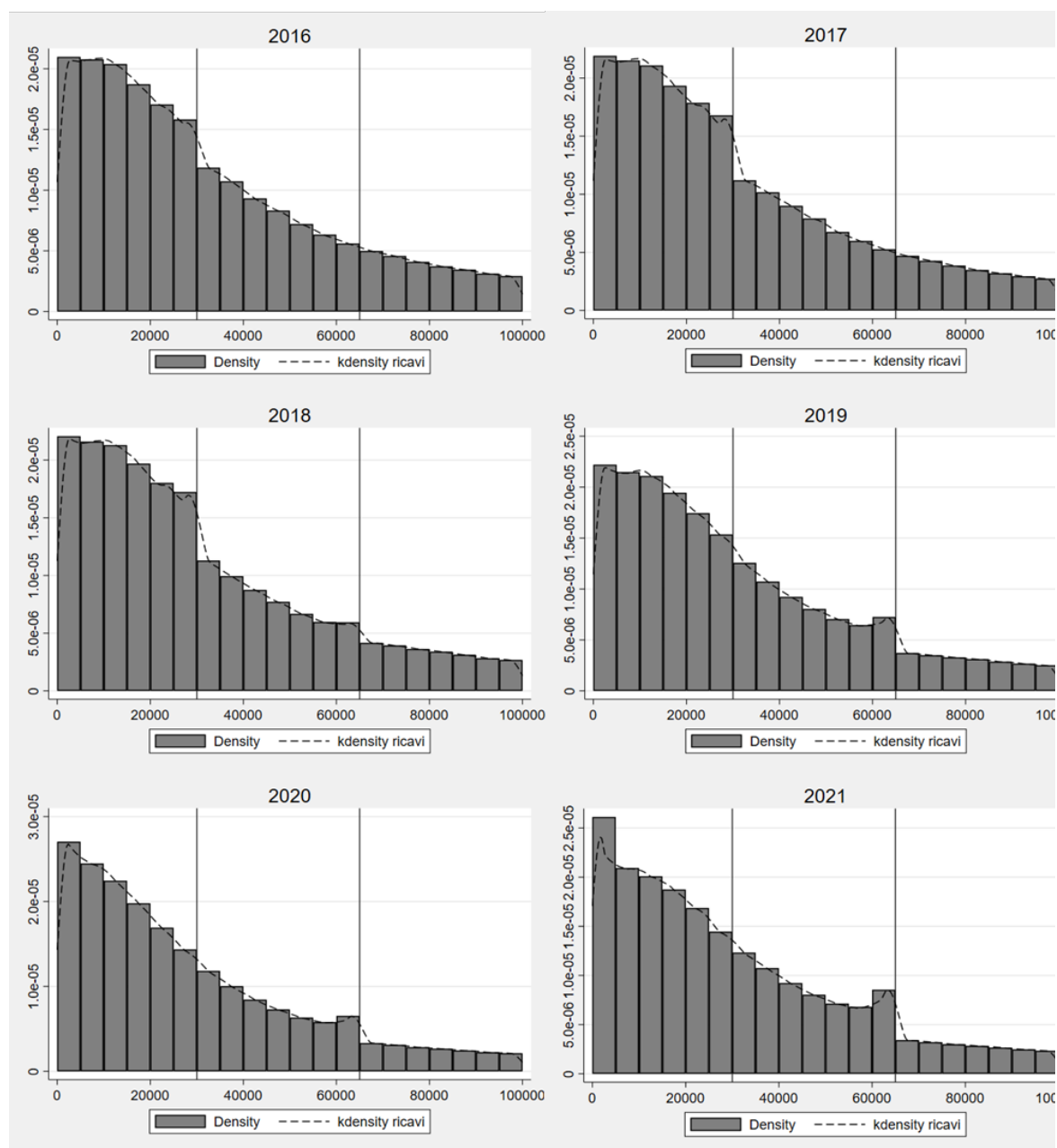
Rispetto a quanto già mostrato nella precedente analisi, con riferimento all'anno d'imposta 2021, sembra evidenziarsi un ulteriore incremento nella densità della distribuzione dei ricavi immediatamente prima della soglia dei 65 mila euro, manifestando una tendenza al peggioramento dell'anomalia nella distribuzione dei ricavi. Viceversa, nell'anno d'imposta 2020 si registra una diminuzione nella discontinuità attorno alla soglia, probabilmente connessa con la peculiarità di quell'anno d'imposta caratterizzato dall'impatto dello *shock* pandemico sulla dichiarazione dei ricavi.

La discontinuità registrata attorno alla soglia dei 65 mila euro sembra suggerire la presenza di una auto-selezione (*self selection*) dei contribuenti al di sotto della soglia dei 65 mila euro a partire dall'anno d'imposta 2019, nonché al di sotto delle precedenti soglie negli anni d'imposta 2016-2018. Tuttavia, la presenza di questo fenomeno deve essere valutata in modo più approfondito attraverso analisi inferenziali appropriate. A tal fine, si utilizza il *manipulation test*. L'idea sottostante è che i contribuenti siano in grado di manipolare la variabile che determina la possibilità di usufruire di una certa agevolazione, non necessariamente per motivi di evasione fiscale, ma anche per ragioni di convenienza.

Più in dettaglio, quindi, l'obiettivo è accertare se si è in presenza di una manipolazione dei ricavi e dei compensi dichiarati da parte dei contribuenti al fine di beneficiare dei vantaggi dell'imposta sostitutiva del 15% prevista dal regime forfetario. In assenza della *policy*, i ricavi dovrebbero distribuirsi senza discontinuità. Invece, l'introduzione di una "*flat tax*" sino a una certa soglia può generare comportamenti anomali in corrispondenza della soglia medesima.

⁵⁶ È interessante notare che nell'anno d'imposta 2018 emergono due punti di discontinuità, uno in corrispondenza della soglia dei 30 mila euro e uno in corrispondenza della soglia dei 65 mila euro. Nel 2018, infatti, vigeva il vecchio regime forfetario, ma allo stesso tempo la nuova soglia dei 65 mila euro di ricavi era stata applicata retroattivamente anche al 2018 per i soggetti che già compilavano il quadro LM e che nell'anno di imposta 2018 avevano ricavi al di sopra della propria soglia di riferimento ma al di sotto dei 65 mila euro. Si veda la Circolare dell'Agenzia delle entrate n.9, del 10 aprile 2019.

FIGURA V.1.1.1: DISTRIBUZIONE DEI RICAVI – ANNI D’IMPOSTA 2016-2021



Il test di ipotesi eseguito nell’ambito del *manipulation test* mostra che la riduzione dei ricavi dichiarati in corrispondenza dei 65 mila euro è statisticamente significativa a partire dal 2018 (si veda la Tabella V.1.1.1). Questa tendenza, come atteso, non è verificata nel 2016 e nel 2017, anni precedenti all’introduzione della norma⁵⁷.

L’analisi del *manipulation test* è stata effettuata anche sui singoli gruppi di settore ATECO. Dalla Tabella V.1.1.2 si evince una significativa differenza di densità prima e dopo la soglia dei 65 mila euro per tutti i gruppi di settore ATECO, tranne che per i settori “Industrie alimentari e delle bevande” e “Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande”, per cui tale differenza non è significativa. Inoltre, si osserva una perdita della significatività (cioè una assenza di autoselezione sotto la soglia) per i settori “Commercio

⁵⁷ Il risultato viene confermato anche considerando errori robusti all’eteroschedasticità.

ambulante di altri prodotti” e “Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione” nell’anno d’imposta 2020, probabilmente connessa con la riduzione dei ricavi conseguente allo shock pandemico. Infatti, la significativa differenza di densità è nuovamente osservabile per tali settori nell’anno d’imposta 2021.

La Tabella V.1.1.3 mostra, altresì, come anche le vecchie soglie creassero un’autoselezione degli individui al di sotto delle stesse negli anni di imposta in cui erano in vigore (2016-2018), quasi per tutti i settori⁵⁸. La tabella mostra anche come, a partire dall’anno d’imposta 2019, la discontinuità dei ricavi non sia più significativa attorno alle soglie di ricavi previgenti per i settori del “Commercio all’ingrosso e al dettaglio” e dell’“Attività dei Servizi di alloggio e ristorazione”. Viceversa, si osserva che l’effetto di discontinuità nella distribuzione sulle precedenti soglie rimane significativo nel 2019 ma poi sparisce a partire dal 2020 per i settori relativi al “Commercio ambulante di prodotti alimentari”, alle “Attività Professionali” e alle “Altre attività economiche”, mentre si annulla soltanto nel 2021 per il settore degli “Intermediari del commercio”. Infine, si nota come la significatività sulle precedenti soglie (cioè, l’autoselezione dei contribuenti) non sparisce affatto per il settore del “Commercio ambulante di altri prodotti”, mentre sparisce solo nel 2020 per il settore delle “Costruzioni e attività immobiliari”, per poi ripresentarsi nel 2021⁵⁹.

TABELLA V.1.1.1: MANIPULATION TEST -P-VALUE PER LA DIFFERENZA DI DENSITÀ PRIMA E DOPO LA SOGLIA DI 65 MILA EURO

Anno di imposta	Conventional	Robust
2016	0.5266	0.5458
2017	0.6107	0.5756
2018	0.0000	0.0000
2019	0.0000	0.0000
2020	0.0000	0.0000
2021	0.0000	0.0000

Nota: Valori del p-value inferiori a 0.05 implicano l’induzione al rifiuto dell’ipotesi nulla di assenza di manipolazione della soglia con un livello di confidenza del 95%.

TABELLA V.1.1.2: MANIPULATION TEST -P-VALUE PER LA DIFFERENZA DI DENSITÀ PRIMA E DOPO LA SOGLIA DI 65 MILA EURO PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Industrie alimentari e delle bevande	0.8957	0.2785	0.9569	0.2989	0.4944	0.1032
Commercio all’ingrosso e al dettaglio	0.1205	0.9758	0.0001	0.0000	0.0000	0.0000
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	0.3229	0.0943	0.2932	0.3711	0.2809	0.2048
Commercio ambulante di altri prodotti	0.2048	0.3155	0.0195	0.0024	0.7298	0.0073
Costruzioni e attività immobiliari	0.6835	0.6764	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000
Intermediari del commercio	0.5454	0.3307	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000
Attività dei Servizi di alloggio e di ristorazione	0.7195	0.7378	0.0643	0.0000	0.3227	0.0001
Attività Professionali, Scientifiche, Tecniche, Sanitarie, di istruzione, Servizi Finanziari ed Assicurativi	0.3683	0.3878	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000
Altre attività economiche	0.7078	0.0714	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000

Nota: Valori del p-value inferiori a 0.05 implicano l’induzione al rifiuto dell’ipotesi nulla di assenza di manipolazione della soglia con un livello di confidenza del 95%.

⁵⁸ La valutazione tiene conto delle soglie di ricavi differenziate per gruppi di ATECO nel regime previgente.

⁵⁹ Questo risultato sembra in linea con la letteratura esistente che mostra che non tutti i contribuenti si adattano immediatamente all’eliminazione di una soglia nella tassazione a causa di costi di aggiustamento di varia natura (Mavrokostas e Seibold, 2022). Nel caso specifico del regime forfetario, l’eliminazione delle vecchie soglie potrebbe non aver prodotto immediatamente un aumento dei ricavi dichiarati per un effetto inerzia dei contribuenti, per frizioni sulla variazione dell’offerta di lavoro, oppure, nel caso di soggetti che sottodichiaravano i ricavi, per una perpetrata scelta di non aggiustare immediatamente i ricavi alla nuova soglia al fine di non essere percepiti come soggetti inaffidabili e, quindi, maggiormente a rischio di controlli e accertamenti.

TABELLA V.1.1.3: MANIPULATION TEST -P-VALUE PER LA DIFFERENZA DI DENSITÀ ALLE VECCHIE SOGLIE (VIGENTI DAL 2016 AL 2018) PER GRUPPO DI ATECO

	Limite ricavi	Vecchie soglie in vigore			Vecchie soglie non in vigore		
		2016 - 2018	2016	2017	2018	2019	2020
Industrie alimentari e delle bevande	45 mila	0.2730	0.3513	0.1840	0.2472	0.0124	0.7356
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	50 mila	0.0000	0.0000	0.0000	0.8605	0.5158	0.1525
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	40 mila	0.0291	0.0753	0.0074	0.0139	0.8704	0.8540
Commercio ambulante di altri prodotti	30 mila	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0012	0.0000
Costruzioni e attività immobiliari	25 mila	0.0000	0.0000	0.0000	0.0001	0.1863	0.0000
Intermediari del commercio	25 mila	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.0151	0.3702
Attività dei Servizi di alloggio e di ristorazione	50 mila	0.7228	0.0085	0.0001	0.6697	0.5355	0.6099
Attività Professionali, Scientifiche, Tecniche, Sanitarie, di istruzione, Servizi Finanziari ed Assicurativi	30 mila	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.6468	0.3431
Altre attività economiche	30 mila	0.0000	0.0000	0.0000	0.0000	0.2764	0.5237

Nota: Valori del p-value inferiori a 0.05 implicano l'induzione al rifiuto dell'ipotesi nulla di assenza di manipolazione della soglia con un livello di confidenza del 95%.

I risultati del *manipulation test* ci danno indicazioni relative alla differenza di densità, prima e dopo la soglia dei ricavi prevista dalla normativa. Al fine di valutare anche la percentuale di soggetti che si autoselezionano al di sotto della soglia e l'elasticità dei ricavi dovuta alla variazione di aliquota marginale d'imposta, occorre, tuttavia, implementare la c.d. "analisi di *bunching*", ovvero una metodologia statistica, più recente e innovativa, finalizzata alla stima della relazione che si manifesta tra la variazione di aliquota e la variazione nella base imponibile dichiarata⁶⁰.

Le stime, presentate nel dettaglio in Appendice, confermano i risultati del *manipulation test* e mostrano assenza di autoselezione intorno alla soglia dei 65 mila euro negli anni di imposta 2016 e 2017. Al contrario, si evince una forte autoselezione dei soggetti al di sotto dei 65 mila euro negli anni in cui la normativa era in vigore (dal 2018 al 2021). Si ottiene, inoltre, che, nel 2019, in corrispondenza della soglia ci siano fra il 52% e il 69% di contribuenti in più rispetto a quelli che si sarebbero osservati nello scenario controfattuale (cioè, in assenza di *policy* e di discontinuità nella distribuzione). Questo valore cresce nel 2020 e si attesta a valori compresi fra l'85% e il 102% nel 2021. Anche l'elasticità dei ricavi alla variazione di aliquota marginale corrispondente alla nuova soglia cresce dopo l'introduzione della norma attestandosi ad un valore compreso fra il 2.6% e il 3.4% nel 2021.

Anche per quanto concerne la valutazione delle soglie precedentemente in vigore, l'analisi *bunching* conferma i risultati ottenuti con il *manipulation test*, indicando una significativa autoselezione degli individui al di sotto delle soglie dei ricavi massimi, in particolare per i settori ATECO del "Commercio all'ingrosso e al dettaglio", delle "Attività Professionali" e delle "Altre attività economiche", per cui osserviamo rispettivamente il 15%, il 68% e il 57% di contribuenti in più rispetto al controfattuale artificiale che si osserverebbe in caso di assenza di *policy*. Al contrario, per il settore delle "Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione" si osserva un eccesso nella densità della distribuzione dei contribuenti del 5%, ma non statisticamente significativa.

In conclusione, l'analisi del *manipulation test* mostra una significativa autoselezione dei contribuenti al di sotto delle soglie previste dal precedente regime forfetario. Tale autoselezione non si osserva, nella maggior parte dei casi, successivamente all'innalzamento della soglia di ricavi. L'analisi *bunching* conferma questi risultati in aggregato, sia attorno alla soglia di ricavi di 65 mila euro sia attorno alle precedenti soglie, sebbene con alcune importanti eccezioni in termini di significatività per alcuni settori economici, come nel caso degli alloggi e della ristorazione. Soprattutto, pur con tutti i limiti di una stima basata sulla

⁶⁰ Come sintetizzato da Kleven (2016) la letteratura sul *bunching* combina alcuni approcci esistenti relativi a: vincoli di bilancio non lineari (Burtless e Hausman, 1978; Hausman, 1981); "regression discontinuity design" (Imbens & Lemieux, 2008) e "regression kink design" (Card et al. 2015).

costruzione di un controfattuale artificiale, l'analisi *bunching* fornisce anche una stima approssimativa del numero di contribuenti che si sarebbero osservati attorno alla soglia in assenza del regime forfetario e dell'elasticità dei ricavi dichiarati dovuta alla variazione di aliquota marginale.

Inoltre, ai fini di una valutazione più esaustiva e come riportato in dettaglio nell'Appendice, si presentano anche i risultati di una stima econometrica panel ad effetti fissi. Si è, quindi, costruito un panel bilanciato per gli anni d'imposta 2016-2021 e si è circoscritta l'analisi ai contribuenti con ricavi inferiori a 100 mila euro e maggiori di 0. Il dataset si riduce a circa 1,2 milioni di contribuenti per ciascuna annualità.

Nella stima *panel* ad effetti fissi la variabile dipendente è rappresentata dal logaritmo dei ricavi dichiarati e la variabile esplicativa di interesse è costituita da una variabile *dummy* "Forfetari Nuovo Regime" (FNR) che assume valore uno per i contribuenti che aderiscono al nuovo regime forfetario negli anni d'imposta 2019-2021 e zero altrimenti⁶¹.

I risultati ottenuti mostrano, nel complesso, un incremento positivo e significativo, pari al 5,9%, dei ricavi dichiarati da parte dei contribuenti che aderiscono al nuovo regime forfetario rispetto agli altri contribuenti⁶². Nell'ipotesi in cui siano validi gli effetti di variazione della base imponibile dei ricavi dichiarati su entrambe le soglie, ovvero un effetto di incremento associato al venir meno delle soglie precedenti e un effetto di riduzione corrispondente all'istituzione della nuova soglia, tale risultato sembra suggerire la prevalenza del primo effetto rispetto al secondo. In altri termini, la riduzione dei ricavi dichiarati attorno alla soglia dei 65 mila euro risulterebbe più che compensata dall'aumento dei ricavi dichiarati attorno alle precedenti soglie di ricavi, con una prevalenza degli effetti di emersione di base imponibile o di stimolo all'attività economica innescata dall'estensione del regime forfetario.

Tuttavia, emerge una differenziazione degli effetti rispetto ai vari settori di attività economica. L'impatto risulta, infatti, positivo e significativo soprattutto per le attività professionali (pari al 14,5%), gli intermediari del commercio e il settore delle costruzioni e delle altre attività immobiliari. Viceversa, si ottiene un risultato opposto soprattutto nel caso del commercio ambulante (in media del 28,5%) e del settore dell'alloggio e della ristorazione (pari al 18,5%).

Molto interessanti sono i risultati dell'analisi differenziata per le soglie di ricavi, che confermano gli effetti ipotizzati sul piano teorico e desumibili dall'analisi della discontinuità nella distribuzione dei ricavi. In particolare, si ottiene un effetto positivo e significativo di incremento dei ricavi per le classi di ricavi da zero a 20 mila euro (con un aumento del 12,7%) e da 20 mila a 40 mila euro (con un aumento del 4,3%). Viceversa, per le classi di ricavi più elevate si osserva un effetto opposto, ovvero una riduzione di ricavi dichiarati del 6,6% per i contribuenti con ricavi compresi tra 40 mila e 65 mila euro, del 25,5% per i contribuenti con ricavi dichiarati compresi tra 65 mila e 85 mila euro e addirittura del 47,3% per i contribuenti con ricavi dichiarati da 85 mila fino a 100 mila euro. Vale la pena, a tale proposito, precisare che l'impatto sulle classi di ricavi più basse, pur essendo inferiore, risulta nel complesso più rilevante alla luce della maggiore numerosità dei contribuenti che aderiscono al nuovo regime forfetario all'interno di ciascuna classe.

In generale, il regime forfetario, per i contribuenti i cui ricavi si trovano poco al di sopra della soglia fissata, determina un incentivo a ridurre il proprio fatturato per beneficiare dell'agevolazione. Questi comportamenti strategici venivano messi in atto anche in corrispondenza delle soglie inferiori prima previste. Tenuto conto della circostanza che il numero di contribuenti che riducono i ricavi in corrispondenza della soglia più elevata è

⁶¹ A tal proposito, occorre sottolineare che l'analisi ad effetti fissi fornisce una stima della variazione dei ricavi tenendo conto delle caratteristiche "time invariant" proprie di ogni contribuente.

⁶² I risultati delle stime sono riportati in modo dettagliato in Appendice.

inferiore a quello dei contribuenti che mettevano in atto lo stesso comportamento in prossimità delle soglie più basse, i risultati dell'analisi sembrano indicare che l'innalzamento delle soglie ha determinato un effetto netto di minore manipolazione della base imponibile. Questi risultati devono essere, tuttavia, interpretati con cautela in quanto l'analisi econometrica è in grado di catturare soltanto parzialmente l'impatto della misura.

Box V.1.1.1: La stima *bottom-up* del *tax gap* nel regime di vantaggio

L'approccio *bottom-up* adottato per stimare il *tax gap* nel regime agevolato dei minimi (2012-2016) e forfettari (2015-2016) si basa sull'applicazione di una versione estesa del modello di Heckman, composta da tre stadi. I primi due stadi di tale modello sono volti ad ottenere una stima non distorta della base imponibile non dichiarata (BIND) dei contribuenti aderenti ai regimi agevolati. Si noti che, poiché l'ipotesi di normalità dei termini di errore delle regressioni nei primi due stadi non è rispettata, si è scelto di utilizzare una versione del modello di Heckman che è robusta rispetto a tale assunzione. Il terzo ed ultimo stadio ha invece la funzione di identificare i contribuenti che, in base alle stime ottenute nello stadio precedente, superano la soglia dei ricavi che permette l'accesso al regime agevolato. Quest'ultimo stadio permette dunque di potere escludere i contribuenti che, in assenza di evasione, non sarebbero stati in grado di soddisfare i requisiti di fatturato necessari per aderire al regime agevolato di cui hanno beneficiato. Per semplicità di esposizione, questi contribuenti verranno denominati "falsi minimi" e "falsi forfettari".

La Tabella 1 mostra il numero di contribuenti in regime agevolato per gli anni di imposta 2012-2016.

TABELLA 1: NUMERO DI CONTRIBUENTI- ANNI 2012-2016.					
	2012	2013	2014	2015	2016
Numero contribuenti minimi	386.598	328.391	384.977	362.631	258.073
Numero contribuenti falsi minimi	57.456	154.473	189.397	220.823	209.234
Numero contribuenti forfettari	-	-	-	156.864	443.196
Numero contribuenti falsi forfettari	-	-	-	14.461	50.712
Numero contribuenti regime agevolato	386.598	328.391	384.977	519.495	701.269
Numero contribuenti falsi minimi + falsi forfettari	57.456	154.473	189.397	235.284	259.946

Per quanto riguarda il regime dei minimi, nel triennio 2012-2014 si assiste ad una crescita costante nel numero di contribuenti che vi aderiscono, seguita da una progressiva diminuzione nel 2015 e 2016 dovuta all'introduzione del nuovo regime dei forfettari. Difatti, dal 2015 non è più possibile l'accesso al regime dei minimi.

Parimenti, aumenta nel tempo il numero complessivo di contribuenti falsi minimi e forfettari, seppur si registra una diminuzione nel 2016 nel numero dei falsi minimi dovuta alla generale diminuzione della platea di riferimento. Tale diminuzione è più evidente se si considera che circa il 3% dei falsi minimi del 2015 (7.104 contribuenti) e circa il 18% di quelli del 2016 (37.709 contribuenti) avrebbero rispettato le soglie per l'ingresso nel regime forfettario nei rispettivi anni.

La Tabella 2 mostra i valori del *gap* per i regimi agevolati in milioni di euro, nonché in percentuale all'imposta potenziale. In particolare, come già evidenziato nell'edizione 2022 della relazione, per quanto riguarda il regime dei minimi nel triennio 2012-2014 il *gap* presenta un andamento altalenante negli importi e crescente nella propensione. A partire dal 2015, invece, si assiste ad un aumento dell'importo complessivo del *gap*, la cui dinamica è da attribuirsi al corrispondente trend nella platea dei contribuenti in regime agevolato, e in particolare di quelli in regime forfettario (Tabella 1).

Contemporaneamente, si assiste alla diminuzione della propensione al *gap* dei regimi agevolati; tale andamento è da ricondursi presumibilmente all'aumento introdotto tra il 2015 e il 2016 delle soglie di ricavi/compensi necessari per l'accesso e la permanenza al regime forfettario.

TABELLA 2: AMMONTARE DEL GAP REGIMI AGEVOLATI E RAPPORTO RISPETTO ALLA BASE POTENZIALE (PROPENSIONE) IN MILIONI DI EURO – ANNI 2012-2016.

	2012	2013	2014	2015	2016
Gap minimi	307	245	291	167	117
Gap minimi in % dell'imposta potenziale	72,80%	74,80%	77,20%	65,87%	63,79%
Gap forfettari	-	-	-	273	675
Gap forfettari in % dell'imposta potenziale	-	-	-	71,70%	64,80%
Gap regimi agevolati	307	245	291	440	792
Gap in % dell'imposta potenziale regimi agevolati	72,80%	74,80%	77,20%	67,86%	64,50%

V.1.2 Valutazione del regime di adempimento collaborativo o *cooperative compliance*

Descrizione del regime

Il termine *cooperative compliance* (Coo-Co) è stato proposto nel 2013 dall'OECD (OECD, 2013) come evoluzione della "relazione rafforzata" tra autorità fiscali e contribuenti ideata dal *Forum on Tax Administrations* nel 2008⁶³. I sistemi di Coo-Co, o adempimento collaborativo, si concretizzano in una gamma di diverse politiche adottate attualmente da 21 paesi per aumentare gli adempimenti fiscali volontari da parte delle grandi imprese e in particolare delle multinazionali.

Si tratta, nella pratica, di un'interlocuzione "costante e preventiva" tra Agenzia e grandi contribuenti nella fase precedente all'invio della dichiarazione, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. In Italia, tale regime è stato inizialmente introdotto con un progetto pilota per l'anno di imposta 2015, ed implementato completamente a partire dal 2016.

La platea di soggetti aderenti a tale regime è in continua crescita e, al momento della stesura di questa relazione, coinvolge 92 aziende. Il regime è riservato ai soggetti con stabile organizzazione in Italia, e l'adesione è completamente volontaria, nonché condizionata al possesso di alcuni requisiti.⁶⁴ Una volta ammessi al regime Coo-Co, i contribuenti accedono ad una serie di benefici di natura premiale: 1) una procedura abbreviata d'interpello preventivo nell'ambito del quale l'Agenzia s'impegna a rispondere ai quesiti delle imprese entro quarantacinque giorni; 2) l'applicazione di sanzioni ridotte alla metà; 3) l'esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette.

L'istituto dell'adempimento collaborativo, come istituito in Italia dal d.lgs. 128/2015, si pone quindi l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione fiscale e contribuente che miri ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Il fine ultimo è anche quello di riuscire ad intercettare e ridurre le strategie di pianificazione

⁶³ OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing.

⁶⁴ i) Avere realizzato un volume di affari o di ricavi non inferiore ad una determinata soglia, la quale varia a seconda dell'anno di imposta per cui si è richiesto l'accesso; ii) Fornire un'istanza di interpello su nuovi investimenti nel territorio italiano di ammontare non inferiore a 30 milioni di euro e che abbiano ricadute occupazionali significative; iii) A partire dall'anno 2019, fare parte di un Gruppo IVA di imprese già ammesse al regime, indipendentemente dal volume di affari o di ricavi. Si noti altresì che se un'impresa è qualificata per entrare nel regime, allora anche la sua holding (eventualmente operativa in un altro Paese) può aderire al regime "per trascinamento". Tutte le aziende che vogliono essere ammesse devono essere in possesso di un efficace sistema di controllo del rischio fiscale, altrimenti detto "Tax Control Framework" (TCF), in grado di garantire all'impresa un presidio costante sui rischi fiscali.

fiscale aggressiva e in particolare le cosiddette pratiche BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), ovvero l'erosione della base imponibile delle società operative in Paesi ad alta tassazione e il trasferimento degli utili verso società in Paesi a bassa tassazione (OECD, 2013, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing).

Analisi quantitativa

Seguendo da una parte le linee guida fornite della Commissione Europea riguardo l'*aggressive tax planning* (ATP), e dall'altra le indicazioni dell'OECD sui regimi di *Cooperative Compliance*, si utilizzano diversi indici per monitorare gli effetti del regime Coo-Co sui grandi gruppi aziendali in Italia, sfruttando il confronto con un campione "controfattuale" (un insieme di aziende che non hanno fatto richiesta di adesione al regime Coo-Co, sebbene possiedano i requisiti per farlo).

È importante sottolineare, prima di addentrarsi nell'analisi, che gli schemi di ATP congegnati dai gruppi multinazionali sono estremamente complessi e in continua evoluzione, e per tale motivo risulta assai difficile riuscire a misurare il ricorso all'ATP con singoli indicatori. Tuttavia, analizzando diverse metriche e sfruttando il confronto intertemporale (prima dopo l'entrata nel regime Coo-Co) e intersoggettivo (con aziende non facenti parte del regime Coo-Co), si possono trarre alcuni risultati interessanti che, lungi dall'essere esaustivi e definitivi, possono rappresentare delle utili indicazioni preliminari.

Utilizzando i dati dichiarativi per gli anni di imposta 2011 - 2019 su un campione di 2.984 imprese (di cui 92 aderenti al regime Coo-Co e 2.892 non aderenti al regime), si osserva - da un punto di vista meramente descrittivo - una differenza sistematica tra le aziende "Coo-Co" e le aziende "non Coo-Co" sotto vari punti di vista (in termini di attitudine all'interlocuzione con l'Agenzia delle Entrate, di base dichiarata rispetto ai ricavi, di aliquota effettiva). È inoltre importante evidenziare che tale differenza si delinea già prima dell'entrata in vigore del regime Coo-Co. Il fenomeno di "autoselezione" in questo ambito appare quindi piuttosto rilevante.⁶⁵

L'obiettivo dell'analisi successiva è provare a correggere la distorsione da autoselezione, e testare se queste prime osservazioni descrittive trovino un riscontro significativo anche dal punto di vista econometrico, e cioè quando si applicano confronti intersoggettivi e intertemporali più accurati (approccio *differences-in-differences*, DID), e/o quando il gruppo controfattuale viene ulteriormente affinato (algoritmo *propensity score matching*, PSM). I risultati di questa analisi, qualora le ipotesi sottostanti ai modelli siano effettivamente verificate, possono essere interpretate in modo causale.

L'analisi econometrica si incentra sul fenomeno dei prezzi di trasferimento, utilizzando come variabile obiettivo un indice (*Transfer Pricing Index*, TPI), così costruito:

$$TPI = \frac{TP_{neg} - TP_{pos}}{Ricavi}$$

La differenza tra TP_neg e TP_pos, relativizzata per i ricavi, rappresenta una misura della redditività relativa del ramo estero di un'azienda multinazionale. In altri termini, un elevato livello di TPI indica che l'azienda sostiene costi infra-gruppo (TP_neg) maggiori dei ricavi infra-gruppo (TP_pos); un livello di TPI vicino allo zero indica un impatto del ramo estero quasi nullo sul reddito prodotto in Italia; infine un TPI negativo indica che l'azienda incassa dalle aziende associate estere più di quanto paga.

⁶⁵ Nella letteratura di valutazione di politiche pubbliche, per autoselezione si intende il fenomeno per cui i partecipanti ad un programma scelgono di parteciparvi sulla base di loro caratteristiche intrinseche, diverse da quelli dei non partecipanti. Se, come spesso avviene, queste caratteristiche sono rilevanti rispetto alla variabile di interesse, il semplice confronto fra i due gruppi è privo di senso. Nel nostro caso possiamo ipotizzare che a partecipare al programma siano le imprese che già hanno un più alto livello di "morale fiscale", e quindi di compliance.

In sostanza, quindi, l'indice TPI fornisce una misura di quanto reddito prodotto viene potenzialmente sottratto a imposizione fiscale in Italia, mediante operazioni commerciali intra-gruppo. Questo tipo di operazioni sono del tutto legali, ma possono nascondere schemi di elusione che erodono la base imponibile più del necessario (OECD/G20, *Inclusive Framework on BEPS, Progress Report September 2021-September 2022*).⁶⁶ Risulta importante sottolineare che tale indice non può perciò essere interpretato come una misura certa di elusione/evasione: alla società contribuente non viene infatti richiesto di palesare un fenomeno evasivo o elusivo, bensì di dichiarare l'ammontare di costi e ricavi sostenuti nei confronti delle aziende estere facenti parti dello stesso gruppo multinazionale. L'Indice TPI va quindi inteso come mero indicatore indiretto, o "proxy", di una potenziale strategia di pianificazione fiscale aggressiva, per cui la presenza di un TPI positivo ne è solo condizione necessaria, ma non sufficiente.

Un ulteriore "indizio" di pianificazione strategica, poi, è rappresentato dai cosiddetti "oneri documentali", che l'azienda contribuente può decidere o meno di presentare.⁶⁷ Mediante l'adesione alla disciplina degli oneri documentali, il contribuente si impegna a fornire, in aggiunta alla dichiarazione del valore complessivo delle operazioni intra-gruppo, una documentazione che attesti che i prezzi praticati in questo tipo di transazioni rispettino il principio di libera concorrenza (c.d. *arm's length principle*). In buona sostanza la documentazione serve a dimostrare che sussiste corrispondenza tra il prezzo praticato nelle operazioni tra imprese associate e quello che sarebbe pattuito tra imprese indipendenti, in condizioni simili, sul libero mercato. Le aziende che scelgono di aderire alla disciplina degli oneri documentali beneficiano della disapplicazione delle sanzioni amministrative per infedele dichiarazione in caso di rettifica del reddito derivante dalle operazioni infragruppo da parte dell'Amministrazione finanziaria.⁶⁸

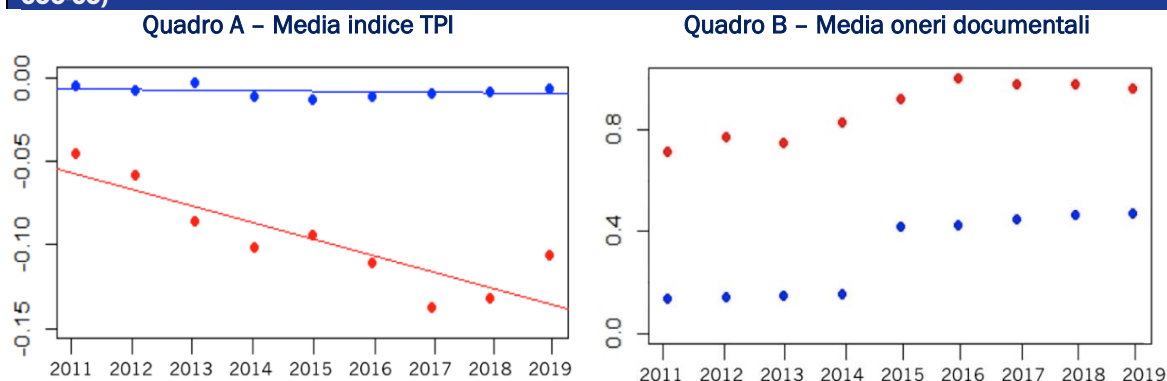
A livello di analisi preliminare, si nota una sistematica differenza tra i due gruppi di società durante l'intero periodo temporale considerato, sia in termini di TPI che in termini di presentazione degli oneri documentali (vedi Figura V.1.2.1). Tuttavia, l'introduzione del regime di adempimento collaborativo sembra comunque aver avuto una ripercussione sul comportamento delle aziende coinvolte, poiché i *trend* mostrano una discontinuità in corrispondenza dell'anno d'imposta 2015.

In particolare, l'andamento del valore medio del TPI risulta divergente dal 2015 in poi (come si può notare dalla Figura V.1.2.1 Quadro A, l'indice diminuisce gradualmente solo per le società Coo-Co). Osservando il Quadro B si nota che, anche in merito alla presentazione degli oneri documentali, l'attitudine dei due gruppi è significativamente diversa già prima dell'entrata in vigore del regime. Dal 2015 in poi, tuttavia, si nota un significativo aumento di adesione alla disciplina degli oneri documentali in entrambi i gruppi, pur rimanendo su livelli di adesione medi ben distanti.

⁶⁶ Dal modello unico SC si possono desumere i componenti positivi e negativi di reddito relativi alle singole aziende. Al numeratore si trova la differenza tra i valori della colonna 6 (TP_neg) e della colonna 5 (TP_pos) relative al rigo RS106. In base alla normativa vigente, l'azienda indica nei suddetti quadri della dichiarazione l'ammontare di operazioni "controllate" (intra-gruppo) il cui prezzo di scambio si discosta da quello di mercato.

⁶⁷ Qualora il contribuente abbia aderito a un regime di oneri documentali in materia di prezzi di trasferimento praticati nelle transazioni con imprese associate, deve barrare la casella "Possesso documentazione".

⁶⁸ La documentazione permette di accedere al regime previsto dall'art.1, comma 6 e 2, comma 4-ter, del D.Lgs.n.471/1997.

FIGURA V.1.2.1: STATISTICHE DESCRITTIVE ANNI 2011 - 2019 (ROSSO = AZIENDE COO-CO, BLU = AZIENDE NON COO-CO)


I risultati dell'analisi econometrica - che intende valutare se l'introduzione del regime di *cooperative compliance* abbia avuto un effetto in termini di *aggressive tax planning*, utilizzando i dati relativi ai prezzi di trasferimento - mostrano un cospicuo cambiamento dell'indice TPI per le società aderenti al regime di Coo-Co. In particolare, nonostante il fenomeno di autoselezione, l'effetto dell'entrata nel regime emerge dai dati a disposizione, sia utilizzando il modello diff-in-diff, che utilizzando quello di *propensity score matching*.

L'analisi di causalità evidenzia come, a parità di condizioni, l'indice TPI per le imprese aderenti al regime diminuisca in media dal 5% al 15%, a seconda del metodo di stima utilizzato. L'estensione dell'analisi alle aziende che hanno più recentemente aderito al regime, da effettuare in un futuro prossimo, permetterà di ottenere stime con maggior precisione statistica.

Conclusioni

Il regime di adempimento collaborativo introdotto in Italia nel 2015 - che ha consentito alle grandi imprese multinazionali di avviare una più intensa interlocuzione con il fisco in fase pre-dichiarativa - ha l'obiettivo di intercettare e ridurre le pratiche di pianificazione fiscale strategica che caratterizzano questo segmento di contribuenti. Dopo una breve analisi descrittiva che ha messo in luce una certa differenza "intrinseca" tra le imprese che hanno aderito al regime e quelle che ne sono rimaste fuori (i.e. fenomeno di "autoselezione" caratteristico di tutti i regimi a partecipazione facoltativa), l'analisi econometrica si è incentrata sul fenomeno del *transfer pricing*. Tale fenomeno riguarda l'emigrazione dell'imponibile fiscale, per il tramite di operazioni che coinvolgono imprese appartenenti al medesimo gruppo ma localizzate in Paesi differenti, verso giurisdizioni più vantaggiose al fine di ottenere un indebito risparmio d'imposta. I due diversi modelli econometrici utilizzati (*difference in differences* e il *propensity score matching*) hanno prodotto risultati interessanti, che indicano un potenziale riduzione di rischio di ATP per le aziende che aderiscono al regime.

V.1.3 Valutazione dell'eterogeneità degli effetti dell'introduzione della fatturazione elettronica

Come anticipato nel paragrafo III.1.11, un'altra possibile spiegazione del diverso andamento del *gap* IRPEF rispetto al *gap* delle altre imposte, e in particolare dell'IVA, si riferisce alla possibilità che i soggetti IRPEF mostrino un differente comportamento in termini di *compliance*, anche a seguito dell'introduzione di specifici provvedimenti.

Per verificare tale ipotesi, è stata ripresa ed ampliata l'analisi, presentata nell'edizione 2020 della Relazione, sull'impatto della fatturazione elettronica (FE) sull'IVA esigibile.

Rispetto a quest'ultima analisi, si segnalano le seguenti differenze:

1. è stato considerato il solo settore del "Commercio all'ingrosso e al dettaglio riparazione di autoveicoli e motocicli" (sezione G della classificazione ATECO), che presenta una composizione più variegata, in termini di sotto-platee di interesse, rispetto al settore "Attività professionali, scientifiche e tecniche" (sezione M), che è stato quindi tralasciato;
2. è stata introdotta una specifica variabile per poter individuare i soggetti IRPEF, ossia persone fisiche e società di persone, permettendo, quindi, di distinguere due platee di soggetti (IRPEF, noIRPEF⁶⁹) e di analizzarne separatamente il comportamento a seguito dell'introduzione della FE;
3. il medesimo modello, inoltre, è stato utilizzato per valutare l'impatto della FE sul reddito da impresa e lavoro autonomo dichiarato al fine di comprendere se il comportamento dell'intera popolazione considerata e delle due sotto-platee individuate (IRPEF, noIRPEF) fosse coerente tra le due imposte considerate (IVA-IRPEF)⁷⁰.

I dettagli relativi alla formulazione ed ai risultati dei suddetti modelli sono riportati nel Paragrafo III.5 dell'appendice. In questa sede ci si limita a sintetizzare gli elementi maggiormente significativi emersi nell'analisi. In particolare, dall'estensione di cui al punto 2, emerge che i contribuenti "noIRPEF" esercitano un ruolo trainante rispetto al miglioramento di compliance riscontrato nella platea oggetto di indagine, determinando un extra-gettito intorno all'1,0% (contro lo 0,6% dei soggetti IRPEF). Inoltre, dall'applicazione del suddetto modello alle variabili relative alle imposte dirette (come illustrato nel punto 3), risulta una contrazione complessiva pari a circa il 6,6% degli importi dichiarati successivamente all'introduzione della fatturazione elettronica (a scanso di equivoci, si specifica che tale osservazione non deve essere interpretata in termini di causalità). Anche in questo caso, l'inserimento nel modello di una specifica variabile per l'identificazione delle sotto-platee di interesse permette di individuare comportamenti differenziati: la contrazione del reddito da impresa e lavoro autonomo risulta, infatti, ascrivibile al comportamento dei soggetti "IRPEF", mentre la variazione per i soggetti "noIRPEF" risulta non significativa.

In conclusione, l'analisi effettuata conferma che il diverso andamento del *gap* IRPEF rispetto a *gap* IVA è determinato anche dal differente comportamento, in termini di *compliance*, dei soggetti IRPEF.

V.2 ANALISI DI ALCUNE AREE DI INTERVENTO

In questo paragrafo vengono fornite alcune analisi di aree dove il legislatore è già intervenuto o che sono all'attenzione del Governo e dell'opinione pubblica. In particolare, dopo avere dato conto dello stato di attuazione delle misure di contrasto dell'evasione incluse nel PNRR (paragrafo V.2.1) ci si soffermerà sulla regolamentazione delle cryptoattività, sul contrasto delle frodi IVA e sul contrasto dell'elusione fiscale da parte delle multinazionali.

⁶⁹ Nella categoria dei soggetti "noIRPEF" possono rientrare sia contribuenti assoggettati all'IRES, ovvero società di capitali ed enti non commerciali, sia contribuenti assoggettati all'IVA ma non alle imposte dirette (es. soggetti esteri).

⁷⁰ Tra i due modelli (M1 e M2) utilizzati nella relazione evasione 2020 si considera il modello "prudenziale" (M1). Si tenga inoltre presente come l'utilizzo del reddito da impresa e lavoro autonomo, e non dell'imposta, come variabile di output nel modello sull'IRPEF non distorce il confronto con l'IVA. In quest'ultimo caso, infatti, poiché l'aliquota media e mediana IVA per i due anni considerati (2018-2019) rimane pressoché costante e pari al 22%, replicare il modello sulle basi produrrebbe risultati equivalenti. D'altra parte, invece, l'utilizzo dell'imposta nel modello sui redditi rischierebbe di essere influenzato da altri fattori (deduzioni e detrazioni) non riguardanti l'attività d'impresa.

V.2.1 Lo stato di attuazione delle misure di contrasto dell'evasione incluse nel PNRR

Nei prossimi anni l'obiettivo di riduzione del *tax gap* costituirà per l'Italia una sfida importante anche ai fini dell'attuazione del programma Next Generation EU (NGEU). Tra gli obiettivi quantitativi sottoposti a monitoraggio per tutta la fase di attuazione del PNRR, infatti, nell'ambito delle misure correlate alla "Riforma dell'Amministrazione fiscale" (Missione 1, Componente 1 del PNRR, M1C1-121), è stata inclusa la "Riduzione del *tax gap*". L'obiettivo prevede che la "propensione all'evasione", calcolata per tutte le imposte ad esclusione dell'IMU e delle accise, si riduca, nel 2024, del 15% rispetto al valore di riferimento del 2019 riportato nella "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva"⁷¹. È previsto uno *step* intermedio (M1C1-116), che assicurerà che la medesima "propensione all'evasione" si riduca, nel 2023, del 5% del valore di riferimento del 2019⁷².

L'indicatore considerato dal PNRR come valore di riferimento per accertare il raggiungimento degli obiettivi M1C1-116 e M1C1-121 è rappresentato dalla propensione al *gap* per tutte le imposte al netto delle imposte immobiliari e delle accise, riportato nell'Aggiornamento alla Relazione 2021, che risulta pari, nel 2019, al 18,5%.

L'obiettivo quantitativo previsto nel PNRR è ambizioso: la propensione al *gap* dovrà ridursi almeno al 15,7% entro il 2024, con una flessione di 2,8 punti percentuali rispetto al valore di riferimento (M1C1-121), e almeno al 17,6% entro il 2023, con una flessione di circa 0,9 punti percentuali (M1C1-116).

In generale, nel corso degli ultimi anni, le politiche di contrasto all'evasione sono risultate molto efficaci e, come enfatizzato anche nella Relazione dello scorso anno, si sono concentrate sull'introduzione di due misure specifiche: da un lato, l'introduzione e l'estensione dell'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti (*split payment*), recentemente prorogato sino al 30 giugno 2026⁷³; dall'altro lato, l'introduzione della fatturazione elettronica obbligatoria, soprattutto con riferimento alle transazioni B2B, e l'invio telematico dei corrispettivi, per le transazioni B2C.

Per quanto concerne alcune misure specifiche introdotte nel corso del primo semestre del 2022, occorre evidenziare l'anticipazione dell'applicazione delle "sanzioni per mancata accettazione di pagamenti effettuati con carte di debito e credito", già previste a decorrere dal 1° gennaio 2023, al 30 giugno 2022. Inoltre, è stato esteso l'ambito soggettivo della norma che ha previsto l'obbligo della trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate, da part e degli operatori finanziari, dei dati identificativi degli strumenti di pagamento elettronico messi a disposizione degli esercenti, nonché l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate mediante gli stessi strumenti, anche alle transazioni B2B e B2G.

Queste novità consentiranno all'Agenzia delle entrate di utilizzare i dati delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici trasmessi dagli esercenti attività di commercio al dettaglio, incrociandoli con i dati dei POS. Eventuali discrepanze potranno essere utilizzate per sviluppare processi di analisi del rischio e predisporre lettere di *compliance* da inviare

⁷¹ La stima di riferimento per il 2019 è inclusa nella "Relazione aggiornata del Governo", la cui pubblicazione è resa disponibile sul sito web del MEF nell'apposita sezione ad essa dedicata: vedi https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/rel_ev/index.html.

⁷² Vedi "Allegato della proposta di decisione di esecuzione del Consiglio relativa all'approvazione della valutazione del piano per la ripresa e la resilienza dell'Italia", pp. 96-97 e 100, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a811c054-d372-11eb-895a-01aa75ed71a1.0002.02/DOC_2&format=PDF.

⁷³ Decisione di esecuzione (UE) 2023/1552 del Consiglio Ue, che autorizza l'Italia a prorogare l'applicazione della misura speciale dello *split payment* (scissione dei pagamenti) dell'IVA con effetti dal 1° luglio 2023. Sulla base di tale Decisione, il meccanismo continuerà ad applicarsi senza soluzione di continuità fino al 30 giugno 2026 e, almeno in una prima fase, nei confronti dei medesimi soggetti oggi interessati dalla misura. A decorrere dal 1° luglio 2025 le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a favore delle società quotate in borsa incluse nell'indice FTSE MIB non saranno più comprese nel campo di applicazione della misura.

agli operatori, segnalando eventuali incoerenze, e l'effetto di deterrenza potrà essere amplificato dall'aumento del numero delle operazioni commerciali regolate mediante transazioni elettroniche.

Nelle direzioni individuate, va, inoltre, l'emanazione della norma che ha esteso l'obbligo di fatturazione elettronica ai soggetti che applicano il regime forfettario. Estendendo l'obbligo di fatturazione elettronica a tutti i soggetti attualmente esenti, la norma consente di eliminare le attuali lacune e asimmetrie nelle attività di analisi del rischio di evasione, basandole sull'incrocio dei dati e sull'utilizzo esaustivo di tutte le fonti informative su tutta la filiera.

Inoltre, in attuazione e ai fini del raggiungimento dei Traguardi previsti nel PNRR, altre importanti azioni, come riportato nella Tabella V.2.1.1, sono state adottate nel corso del secondo semestre del 2021 (M1C1-103), nel corso del 2022 (M1C1-105; M1C1-106; M1C1-107) e del primo semestre del 2023 (M1C1-109).

- *Traguardo M1C1-103 - item (i): Piena operatività della banca dati e dell'infrastruttura informatica dedicata al rilascio delle dichiarazioni IVA precompilate.* L'Agenzia delle entrate ha realizzato e reso operativa l'infrastruttura tecnologica che consente la precompilazione delle bozze dei registri IVA delle vendite e degli acquisti, delle comunicazioni trimestrali delle liquidazioni IVA e della dichiarazione annuale IVA. In particolare, l'Agenzia delle entrate ha messo a disposizione dei contribuenti che rientrano nella platea sperimentale dei destinatari le bozze dei registri IVA, a partire dal 13 settembre 2021, e le bozze delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA, a partire dal 6 novembre 2021, in una specifica area web del portale "Fatture e corrispettivi" a cui è possibile accedere tramite apposite credenziali direttamente o tramite professionisti incaricati.
- *Traguardo M1C1-103 - item (ii): Potenziamento della banca dati utilizzata per le "lettere di conformità".* L'Agenzia delle entrate ha adottato diverse iniziative volte a migliorare il livello qualitativo delle proprie basi dati, nonché la loro interoperabilità, tramite l'implementazione di piattaforme di analisi avanzata dei dati. Dette basi dati vengono utilizzate anche per le analisi del rischio propedeutiche all'invio delle comunicazioni di stimolo della *compliance*. I miglioramenti introdotti garantiscono la possibilità di sviluppare criteri di indagine complessi e verificare preventivamente la presenza di possibili falsi positivi.
- *Traguardo M1C1-103 - item (iii): Entrata in vigore della riforma della legislazione al fine di garantire sanzioni amministrative efficaci in caso di rifiuto da parte di fornitori privati di accettare pagamenti elettronici.* È stata emanata una norma che anticipa l'applicazione delle "sanzioni per mancata accettazione di pagamenti effettuati con carte di debito e credito", già previste, a decorrere dal 1° gennaio 2023, dall'art. 19-ter del D.L. n. 152/2021. In particolare, la norma, confluita nell'art. 18, c. 1 del D.L. n. 36/2022 (cd. Decreto PNRR-bis) anticipa la decorrenza della previsione in materia di sanzioni per mancata accettazione dei pagamenti elettronici al 30 giugno 2022.
- *Traguardo M1C1-103 - item (iv): Completamento del processo di pseudonimizzazione dei dati dell'archivio dei rapporti finanziari.* L'Agenzia delle entrate ha sviluppato la metodologia di pseudonimizzazione da applicare ai dati contenuti nell'Archivio dei rapporti finanziari (ADR). La relativa nota metodologica è stata trasmessa all'autorità Garante della privacy, sotto forma di allegato al documento di valutazione di impatto privacy (DPIA), unitamente allo schema di D.M. destinato a disciplinare - ex articolo 23 del Regolamento UE n. 679/2016 - le necessarie limitazioni dei diritti degli interessati, nonché le connesse garanzie, che si rendono applicabili nel corso delle attività di analisi del rischio basate sui dati dell'ADR. A tal riguardo, si segnala che in data 13 giugno 2022, il Garante della privacy - con nota. prot. n. 31237/2022 - ha dichiarato - ex articolo 36, par. 4, del Regolamento UE n. 679/2016 - di non avere osservazioni sul citato schema di decreto che, conseguentemente, è stato emanato in data 28 giugno 2022.