

ATTI PARLAMENTARI

XIX LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI

Doc. **LVII**
n. **1-bis**
ALLEGATI II, III e IV

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2023

(Articoli 7, comma 2, lettera b), e 10-bis della legge 31 dicembre 2009, n. 196)

**Presentata dal Presidente del Consiglio dei ministri
(MELONI)**

ALLEGATI II, III e IV

- ALLEGATO II – Rapporto programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali
- ALLEGATO III – Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva
- ALLEGATO IV – Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva

Trasmessi alla Presidenza il 29 settembre 2023

PAGINA BIANCA

SOMMARIO

ALLEGATO II. Rapporto programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali	<i>Pag.</i>	5
ALLEGATO III. Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva	»	17
ALLEGATO IV. Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva	»	49

PAGINA BIANCA

ALLEGATO II

**Rapporto programmatico recante
gli interventi in materia di spese fiscali**

PAGINA BIANCA

INDICE

1) QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO	3
2) I LAVORI DELLA COMMISSIONE SULLE <i>TAX EXPENDITURES</i>	5
3) LINEE PROGRAMMATICHE NEL RIORDINO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI E PROSPETTIVE DI MEDIO-TERMINE.....	10

PAGINA BIANCA

1) QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

L'articolo 1 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160 disciplina il monitoraggio annuale delle spese fiscali. In particolare il comma 3, lettera b), ha novellato l'articolo 21 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica), prevedendo che:

«Allo stato di previsione dell'entrata è allegato un rapporto annuale sulle spese fiscali, che elenca qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'anno precedente e nei primi sei mesi dell'anno in corso. Ciascuna misura è accompagnata dalla sua descrizione e dall'individuazione della tipologia dei beneficiari e, ove possibile, dalla quantificazione degli effetti finanziari e del numero dei beneficiari. Le misure sono raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità. Il rapporto individua le spese fiscali e ne valuta gli effetti finanziari prendendo a riferimento modelli economici standard di tassazione, rispetto ai quali considera anche le spese fiscali negative. Ove possibile e, comunque, per le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore, il rapporto effettua confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità e analizza gli effetti microeconomici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale».

Il comma 4 del medesimo articolo dispone, inoltre, che per la redazione di tale rapporto annuale sulle spese fiscali *«il Governo si avvale di una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze».*

Tale Commissione è stata istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze il 28 aprile 2016 e ha provveduto a redigere il "Primo Rapporto annuale sulle spese fiscali (2016)", allegato allo Stato di Previsione dell'Entrata del Bilancio dello Stato per l'anno finanziario 2017 e bilancio pluriennale per il triennio 2017-2019.

Il comma 5-bis dell'articolo 10-bis della legge n.196 del 2009 prevede, infine, che la Nota di aggiornamento del DEF sia corredata da *«un rapporto programmatico nel quale sono indicati gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità, che il Governo intende attuare con la manovra di finanza pubblica. Nell'indicazione degli interventi di cui al precedente periodo resta ferma la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica.*

Le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore sono oggetto di specifiche proposte di eliminazione, riduzione, modifica o conferma».

La procedura di monitoraggio delle spese fiscali come disegnata dalla legislazione vigente prevede, dunque, due strumenti con caratteristiche ben distinte. Da una parte il rapporto programmatico, da allegare alla Nota di aggiornamento al DEF, che è redatto dal Governo. Dall'altra, il rapporto annuale di ricognizione delle spese fiscali, affidato alla Commissione come organo tecnico. Dalla lettura del dato normativo e del relativo corredo informativo, può ritenersi che il rapporto annuale di ricognizione delle spese fiscali possa costituire la base informativa per la redazione del rapporto di natura programmatica.

La scelta del legislatore delegato di prevedere un rapporto sulle spese fiscali di natura ricorrente, a cadenza annuale, è volta a garantire la continuità di tale attività superando la prassi del ricorso a ricognizioni episodiche e discontinue e vuole essere uno strumento utile di trasparenza fiscale e di monitoraggio della finanza pubblica..

La Commissione ha avviato una serie di indagini e di approfondimenti, che potranno consentire di accrescere nel tempo la portata informativa del rapporto annuale e le scelte metodologiche adottate ai fini di questo rapporto potranno essere oggetto di modifiche, aggiustamenti e integrazioni nei rapporti successivi.

Il decreto prevede esplicitamente che ciascuna misura di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, sia accompagnata dalla sua descrizione e dall'individuazione della tipologia dei beneficiari e, ove possibile, dalla quantificazione degli effetti finanziari e del numero dei beneficiari. Gli effetti finanziari devono essere valutati prendendo a riferimento modelli economici *standard* di tassazione. Ove possibile devono essere effettuati confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità e analizzati gli effetti microeconomici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale.

2) I LAVORI DELLA COMMISSIONE SULLE TAX EXPENDITURES

Il quadro normativo delineato nel paragrafo precedente stabilisce che il rapporto annuale individui le spese fiscali e ne valuti gli effetti finanziari «prendendo a riferimento modelli economici *standard* di tassazione», ma lascia alla discrezionalità della Commissione la scelta di tale *standard* di riferimento.

Sebbene la pratica di individuare, quantificare e contabilizzare nei bilanci pubblici le “spese mediante imposta” o “spese fiscali” (*tax expenditures*) si sia diffusa sul piano internazionale a partire dagli anni Settanta del secolo scorso e diverse organizzazioni internazionali, a cominciare dall’OCSE, abbiano molto investito nel tentativo di codificare definizioni e metodi e costruire modelli di riferimento di generale accettazione sul piano internazionale, rimane a tutt’oggi un’ampia diversità di approcci, sia in termini di definizione della spesa fiscale, che in termini di criteri di classificazione, procedure di stima e perimetrazione degli enti pubblici considerati.

Dal “Rapporto annuale sulle spese fiscali (2019)” si evince come la Commissione abbia scelto come criterio quello adottato nei Paesi che sembrano oggi attuare le *best practices* nel campo della definizione delle spese fiscali, vale a dire il metodo del benchmark legale nel quale il sistema tributario di riferimento è identificato con quello vigente (*current tax law*).

Sono, quindi, stati tralasciati altri metodi quali il *benchmark* teorico (valutato con il modello del reddito onnicomprensivo, il modello dell’imposta sulla spesa o il modello duale), che risulta essere soggetto a un ampio margine di discrezionalità, e il *benchmark* della spesa equivalente, che avrebbe comportato una definizione di spesa fiscale troppo restrittiva.

Il metodo del *benchmark* legale consiste nel valutare, volta per volta, se una disposizione di natura agevolativa, rappresenti una caratteristica strutturale del tributo, riferita cioè al suo assetto “normale”, oppure rappresenti una deviazione dalla norma. Solo in questo secondo caso la disposizione sarà ritenuta spesa fiscale.

La valutazione è basata, da un lato, sull’esame di carattere sistematico del tributo, a partire dalle norme istitutive e della loro giustificazione da parte del legislatore (relazioni di accompagnamento e altri documenti ufficiali), dall’altro lato, sulla considerazione della portata dimensionale della disposizione, sia sotto il profilo delle implicazioni finanziarie in termini di gettito, sia del numero dei soggetti destinatari del provvedimento.

Le principali implicazioni di questa scelta metodologica per i due maggiori tributi sono, a titolo esemplificativo, le seguenti:

- nel campo dell’Irpef, non sono state qualificate come spese fiscali le detrazioni per spese di produzione del reddito (reddito da lavoro dipendente, pensioni e redditi assimilati), le detrazioni per familiari a carico e le imposte sostitutive sui redditi da capitale;
- nel campo dell’Iva, non sono state qualificate come spese fiscali le aliquote ridotte e le disposizioni obbligatorie derivanti dall’armonizzazione dell’imposta a livello comunitario.

La classificazione delle spese fiscali è stata effettuata con riferimento a:

- Norma di riferimento
- Descrizione misura
- Tipo di tributo (Irpef, Ires, Iva, Irap, ecc.)
- Termine vigenza: (a regime o meno; strutturale o meno;)
- Natura della misura di agevolazione
- Effetti finanziari sul gettito per ciascun anno del bilancio triennale
- Numero agevolazioni (frequenze)
- Importo medio dell'agevolazione
- Soggetti e categorie beneficiari (persone fisiche, persone giuridiche, enti non commerciali, ecc.)
- Spese fiscali in vigore da più di 5 anni.

La disposizione legislativa prevede che le spese fiscali siano «raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità». Per quanto riguarda le categorie omogenee, la Commissione ha deciso di fare riferimento alle missioni di spesa considerate nel bilancio dello stato. Questa scelta contabile agevola peraltro «i confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità», previsto dalla norma.

Delle 34 missioni del bilancio dello Stato, sono state escluse le voci non rilevanti. Come indicato nel “Rapporto annuale sulle spese fiscali 2017”, pubblicato sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze, l'elenco utilizzato è risultato composto di 20 voci, riportate di seguito, che possono essere confrontate anche con la classificazione delle spese COFOG in sede Ue.

NUMERO SPESE FISCALI PER MISSIONE		
MISSIONE 9	AGRICOLTURA POLITICHE AGROALIMENTARI E PESCA	31
MISSIONE 10	ENERGIA E DIVERSIFICAZIONE DELLE FONTI ENERGETICHE	36
MISSIONE 11	COMPETITIVITA' E SVILUPPO DELLE IMPRESE	112
MISSIONE 13	DIRITTO ALLA MOBILITA' E SVILUPPO DEI SISTEMI DI TRASPORTO	9
MISSIONE 16	COMMERCIO INTERNAZIONALE ED INTERNAZIONALIZZAZIONE DEL SISTEMA PRODUTTIVO	0
MISSIONE 17	RICERCA E INNOVAZIONE	6
MISSIONE 18	SVILUPPO SOSTENIBILE E TUTELA DEL TERRITORIO E DELL'AMBIENTE	12
MISSIONE 19	CASA E ASSETTO URBANISTICO	55
MISSIONE 20	TUTELA DELLA SALUTE	19
MISSIONE 21	TUTELA E VALORIZZAZIONE DEI BENI E ATTIVITA' CULTURALI E PAESAGGISTICI	30
MISSIONE 22-23	ISTRUZIONE SCOLASTICA, UNIVERSITARIA E FORMAZIONE POST UNIVERSITARIA	17
MISSIONE 24	DIRITTI SOCIALI, POLITICHE SOCIALI E FAMIGLIA	102
MISSIONE 25	POLITICHE PREVIDENZIALI	10
MISSIONE 26	POLITICHE PER IL LAVORO	55
MISSIONE 27	IMMIGRAZIONE, ACCOGLIENZA E GARANZIA DEI DIRITTI	0
MISSIONE 28	SVILUPPO E RIEQUILIBRIO TERRITORIALE	22
MISSIONE 29	POLITICHE ECONOMICO-FINANZIARIE E DI BILANCIO E TUTELA DELLA FINANZA PUBBLICA	90
MISSIONE 30	GIOVANI E SPORT	14
MISSIONE 31	TURISMO	6
TOTALE		626

L'ampiezza delle variabili considerate ai fini della classificazione delle spese fiscali ne consente, inoltre, l'aggregazione secondo criteri diversi dalle missioni, al fine di assicurare una maggiore trasparenza e leggibilità del bilancio e fornendo uno strumento efficace per future scelte in termini di *spending review*.

Di seguito, a titolo esemplificativo, si riportano le classificazioni per tributo, per natura dell'agevolazione e per classe di costo.

Tributo	Numero spese fiscali	Numero spese fiscali %	Frequenze beneficiari	Ammontare 2023 (In milioni di euro)	Ammontare 2023 %	Ammontare 2024 (In milioni di euro)	Ammontare 2024 %	Ammontare 2025 (In milioni di euro)	Ammontare 2025 %
IRPEF	192	30,7%	101.114.369	-42.077,4	51,3%	-44.320,4	53,9%	-46.050,1	58,0%
IRES	55	8,8%	142.890	-607,8	0,7%	-734,3	0,9%	-874,4	1,1%
IRPEF/IRES	50	8,0%	342.537	-10.624,0	12,9%	-9.381,4	11,4%	-8.245,6	10,4%
IRPEF/IRES/IRAP/IMU	13	2,1%	2.631	-111,9	0,1%	-93,9	0,1%	-98,1	0,1%
IVA	77	12,3%	150.850	-1.934,0	2,4%	-1.934,0	2,4%	-1.934,0	2,4%
IMPOSTE DI REGISTRO, DI BOLLO E IPOCASTATALI	64	10,2%	1.787.787	-7.016,3	8,6%	-7.016,3	8,5%	-7.016,3	8,8%
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	15	2,4%	25	-25,8	0,0%	-25,8	0,0%	-25,8	0,0%
IMPOSTA SOSTITUTIVA	24	3,8%	2.868.555	-4.038,9	4,9%	-6.124,8	7,4%	-6.102,2	7,7%
ACCISA	35	5,6%	N.D.	-3.192,1	3,9%	-3.192,1	3,9%	-3.192,1	4,0%
IMPOSTE DIRETTE E IVA	5	0,8%	1.826.097	-2.717,7	3,3%	-2.717,7	3,3%	-2.717,7	3,4%
CREDITI D'IMPOSTA	75	12,0%	48.018	-9.496,0	11,6%	-6.483,5	7,9%	-2.933,7	3,7%
ALTRO	21	3,4%	376.751	-200,2	0,2%	-202,2	0,2%	-202,2	0,3%
TOTALE	626	100%	108.660.510	-82.041,9	100%	-82.226,2	100%	-79.392,0	100%

Natura	Numero spese fiscali	Numero spese fiscali %	Frequenze beneficiari	Ammontare 2023 (In milioni di euro)	Ammontare 2023 %	Ammontare 2024 (In milioni di euro)	Ammontare 2024 %	Ammontare 2025 (In milioni di euro)	Ammontare 2025 %
DETRAZIONE	60	9,6%	43.271.549	-26.844,2	32,7%	-28.389,6	34,5%	-29.883,9	37,6%
DEDUZIONE	57	9,1%	41.011.017	-10.452,7	12,7%	-9.205,0	11,2%	-8.048,4	10,1%
DETRAZIONE/DEDUZIONE	9	1,4%	64.735	-82,3	0,1%	-82,3	0,1%	-82,3	0,1%
ESENZIONE	120	19,2%	4.470.961	-5.336,3	6,5%	-5.395,7	6,6%	-5.476,8	6,9%
ESCLUSIONE	127	20,3%	8.983.267	-10.806,9	13,2%	-10.616,6	12,9%	-10.788,1	13,6%
RIDUZIONE DI ALIQUOTA	39	6,2%	945.987	-6.214,5	7,6%	-6.214,5	7,6%	-6.214,5	7,8%
RIDUZIONE DI IMPOSTA	5	0,8%	N.D.	-6,3	0,0%	-6,3	0,0%	-6,3	0,0%
CREDITO D'IMPOSTA	81	12,9%	51.726	-9.573,0	11,7%	-6.560,4	8,0%	-3.010,6	3,8%
IMPOSTA IN MISURA FISSA	25	4,0%	1.233.773	-1.422,0	1,7%	-1.422,0	1,7%	-1.422,0	1,8%
NON IMPONIBILITA'	6	1,0%	N.D.	-3,2	0,0%	-4,8	0,0%	-6,7	0,0%
REGIME FORFETARIO	9	1,4%	3.723	-121,5	0,1%	-121,5	0,1%	-121,5	0,2%
REGIME SOSTITUTIVO	37	5,9%	4.697.487	-9.438,0	11,5%	-12.460,1	15,2%	-12.579,7	15,8%

REGIME SPECIALE	38	6,1%	70.433	-909,4	1,1%	-915,7	1,1%	-919,5	1,2%
ALTRO	13	2,1%	3.855.852	-831,7	1,0%	-831,7	1,0%	-831,7	1,0%
TOTALE	626	100%	108.660.510	-82.041,9	100%	-82.226,2	100%	-79.392,0	100%

Tributo	Classi di costo in termini di gettito - anno 2023										Senza effetti	Stima già compresa in altra misura	Totale complessivo
	<10	10-20	20-50	50-100	100-300	300-1mld	>1mld	Effetti di trascurabile entità	Non quantificabile				
IRPEF	52	11	11	10	9	19	7	9	22	24	18	192	
IRES	8	7	6	1	3	1	0	5	16	1	7	55	
IRPEF/IRES	7	3	6	3	2	5	2	3	2	1	16	50	
IRPEF/IRES/IRAP/IMU	3	1	1	1	0	0	0	0	1	5	1	13	
IVA	15	4	2	0	1	4	0	5	39	6	1	77	
IMPOSTE DI REGISTRO, DI BOLLO E IPOCASTATALI	12	3	0	0	1	3	2	0	32	9	2	64	
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	6	1	0	0	0	0	0	1	5	0	2	15	
IMPOSTA SOSTITUTIVA	7	0	0	1		3	1	1	2	3	6	24	
ACCISA	14	2	0	1	1	1	2	0	12	1	1	35	
IMPOSTE DIRETTE E IVA	1	0	0	0	0	0	1	0	1	2	0	5	
CREDITI D'IMPOSTA	11	6	4	4	4	1	3	4	4	28	6	75	
ALTRO	6	0	2	2	0	0	0	0	8	2	1	21	
TOTALE	142	38	32	23	21	37	18	28	144	82	61	626	

3) LINEE PROGRAMMATICHE NEL RIORDINO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI E PROSPETTIVE DI MEDIO-TERMINE

Il riordino delle spese fiscali è funzionale a promuovere l'efficienza del sistema tributario, ridurre le distorsioni e la complessità, e favorire la semplificazione degli obblighi da parte dei contribuenti.

La riforma fiscale adottata con la Legge delega n. 111 del 2023 pone particolare attenzione alla razionalizzazione e riduzione delle spese fiscali per il conseguimento degli obiettivi di equità verticale e orizzontale, il sostegno della transizione energetica, nonché per il miglioramento del funzionamento del mercato del lavoro e del mercato dei capitali. La riforma sarà l'occasione per operare la semplificazione di un assetto normativo che nel corso del tempo è stato oggetto di molteplici interventi non solo a carattere parziale, ma anche incrementale.

Le linee strategiche di intervento per la razionalizzazione e la riduzione delle *tax expenditures* tracciate dalla riforma fiscale approvata in Parlamento lo scorso agosto pongono particolare attenzione ai seguenti aspetti: la composizione del nucleo familiare, i costi sostenuti per la crescita dei figli, la tutela del bene casa e della salute, dell'istruzione e della previdenza complementare; gli obiettivi di miglioramento dell'efficienza energetica e della riduzione del rischio sismico del patrimonio esistente.

I decreti attuativi in fase di definizione consentiranno di attuare i principi contenuti nella Legge delega n.111 del 2023, al fine di incrementare la trasparenza e semplificazione del sistema tributario mediante una riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti e l'eliminazione dei micro-tributi, favorendo una maggiore efficienza della struttura delle imposte e l'alleggerimento del carico fiscale sui redditi derivanti dall'impiego dei fattori di produzione, nel rispetto della progressività del sistema e degli obiettivi di riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale.

ALLEGATO III

**Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure
di contrasto all'evasione fiscale e contributiva**

PAGINA BIANCA

INDICE

I. MONITORAGGIO DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA E COORDINAMENTO CON LE PROCEDURE DI BILANCIO	21
II. I RISULTATI DELL'ATTIVITÀ DI PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA	22
III. <i>TAX COMPLIANCE</i>	31
IV. LA VALUTAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE STRUTTURALI DERIVANTI DAL MIGLIORAMENTO DELLA <i>COMPLIANCE</i> FISCALE	35
V. LA RIDUZIONE DEL <i>TAX GAP</i> NEL PNRR	40

PAGINA BIANCA

I. MONITORAGGIO DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA E COORDINAMENTO CON LE PROCEDURE DI BILANCIO

L'articolo 10-bis.1, comma 1, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196 prevede che, contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, sia presentato un "Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva" (d'ora in poi indicato come «Rapporto»), distinguendo tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento. Il Rapporto riporta i risultati del recupero di gettito fiscale e contributivo¹. Il dettato normativo prevede che, per la redazione del Rapporto, il Governo si avvalga della «Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva» (d'ora in poi indicata come «Relazione») predisposta da una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Nel recepire i risultati presentati nella Relazione predisposta dalla Commissione, particolare attenzione viene riservata, nel presente Rapporto, alla valutazione dei risultati dell'attività di contrasto e prevenzione, con riferimento sia al recupero di gettito derivante da attività di accertamento, sia a quello attribuibile alla maggiore propensione all'adempimento da parte dei contribuenti, ovvero alla *tax compliance*.

Il paragrafo 2 di questo Rapporto mostra i principali risultati dell'attività di contrasto e prevenzione (si rinvia alla Relazione della Commissione per una valutazione approfondita); il paragrafo 3 illustra l'andamento del *tax gap* quantificato dalla Commissione, calcolato come il divario (*gap*) tra le imposte effettivamente versate e le imposte che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento agli obblighi tributari previsti a legislazione vigente².

In continuità con gli anni precedenti, nel paragrafo 4 si fornisce una valutazione delle maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo da destinare al Fondo speciale per la riforma del sistema fiscale, ai sensi dell'articolo 1, commi da 1 a 6, della legge 30 dicembre 2020, n. 178.

Nel paragrafo 5, infine, si illustrano gli obiettivi di riduzione del *tax gap* correlati alla riforma dell'Amministrazione fiscale nell'ambito della Missione 1, Componente 1, del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e la valutazione dell'andamento del *tax gap* in funzione del raggiungimento di tali obiettivi e traguardi.

¹ Il Rapporto, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, del citato decreto legislativo, sostituisce il documento che veniva presentato annualmente, in allegato alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza (DEF), secondo quanto disponeva l'articolo 2, comma 36.1, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138.

² Per le ragioni illustrate, tale *tax gap* può costituire una *proxy* dell'evasione fiscale.

II. I RISULTATI DELL'ATTIVITÀ DI PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA

La Tabella 2.1 riporta le principali attività e i risultati ottenuti nell'ambito della prevenzione e del contrasto dell'evasione tributaria dall'Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda la prevenzione e il contrasto all'evasione relative alle imposte gestite dall'Agenzia delle entrate, nel 2022 il risultato annuale relativo all'obiettivo di riscossione complessiva è pari a 20,2 miliardi di euro, di cui 5,8 miliardi derivano dalla riscossione coattiva, 10,9 miliardi dai versamenti diretti (somme versate a seguito di atti emessi dall'Agenzia delle entrate o accordi per deflazionare il contenzioso), 3,2 miliardi dalle iniziative relative all'attività di promozione della *compliance* curate dall'Agenzia delle entrate e 0,3 miliardi dalle misure di "pace fiscale".

TABELLA II.1: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE TRIBUTARIA		
Agenzia delle entrate	Lettere di promozione della <i>compliance</i>	Invio, nel 2022, di oltre 2.521 mila comunicazioni a cittadini che avevano dimenticato di riportare in dichiarazione una parte del loro reddito complessivo e che sono stati messi in condizione di rimediare con sanzioni più lievi agli errori compiuti nel passato. Nei primi 9 mesi del 2023, inoltre, le comunicazioni inviate sono pari a 2.742 mila.
	Misure volte ad attrarre persone e imprese estere in Italia	n. 15 soggetti ammessi al regime di <i>cooperative compliance</i> n. 421 istanze di <i>patent box</i> concluse, di cui 181 con accordo
	Controlli eseguiti	426.686 controlli eseguiti
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Settore Dogane	Gettito: 27,1 miliardi di euro Extra-gettito: MDA per 1,4 miliardi di euro e sanzioni per 1,8 miliardi di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 34.303 Sequestri: 7,1 milioni di Kg/l e 38,1 milioni di pezzi Valore stimato del sequestro: 794 milioni di euro
	Settore Accise (energie e alcoli)	Gettito: 26,8 miliardi di euro Extra-gettito (MDA): 278,4 milioni di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 11.949
	Settore Accise (tabacchi)	Gettito: 14,6 miliardi di euro Extra-gettito (svincoli irregolari riscossi): 1,6 milioni di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 1.562 Sequestri all'interno degli spazi doganali: 1,1 milioni di pacchetti di sigarette, 3.623 sigari e 61,0 kg di tabacco sfuso Sequestri fuori dagli spazi doganali: oltre 210 tonnellate tabacchi
	Settore Giochi	Gettito: 11,2 miliardi di euro Extra-gettito (imposta accertata): 448,7 milioni di euro Extra-gettito (sanzioni tributarie e amministrative): 284,3 milioni di euro
Guardia di Finanza	Indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	12.122
	Sequestri preventivi per reati in materia di IVA e imposte dirette	2,4 miliardi di euro
	Sequestri di crediti d'imposta inesistenti	2,4 miliardi di euro
	Soggetti denunciati per reati in materia di IVA e imposte dirette	14.045
	Soggetti arrestati per reati in materia di IVA e imposte dirette	290
	Reati in materia di IVA e imposte dirette segnalati all'Autorità Giudiziaria	10.471
	Verifiche, controlli fiscali e altri controlli	55.683
	Evasori totali scoperti	6.270
	Lavoratori in nero e irregolari scoperti	31.164

Le linee di azione dell'Agenzia delle entrate si sono sviluppate lungo le seguenti direttrici:

- stimolo della *tax compliance*;
- contrasto delle frodi fiscali;
- controlli massivi automatizzati;
- accertamenti e controlli puntuali;

- analisi del rischio;
- controlli preventivi.

Procedendo con ordine, nel periodo di riferimento l’Agenzia delle entrate ha inviato lettere di *compliance* per consentire ai contribuenti di rimediare a errori negli adempimenti e nei versamenti fiscali con il pagamento di sanzioni ridotte, avvalendosi dell’istituto del ravvedimento operoso (art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Nella seguente tabella vengono riportati i dati complessivi del numero di lettere inviate:

TABELLA II.2: NUMERO LETTERE DI COMPLIANCE E RELATIVI INCASSI			
	2021	2022	2023^a
Numero lettere	1.369.706	2.521.909	2.742.837
Incassi (milioni di euro)	1.750	3.198	2.286

Nell’ambito della strategia di contrasto all’evasione fiscale, sono stati intercettati importanti fenomeni di frode - sia dal punto di vista della diffusione sul territorio nazionale, sia in termini di perdita di gettito erariale - non solo in relazione a fattispecie già individuate negli anni precedenti (alcune delle quali realizzate con modalità differenti e più articolate), ma anche con riferimento a meccanismi del tutto nuovi.

In particolare, i fenomeni fraudolenti più rilevanti hanno riguardato i seguenti ambiti:

- frodi IVA intracomunitarie: dal 2020 ad oggi sono state complessivamente individuate e bloccate 313 società cartiere per un valore di false fatture emesse pari a circa 2,6 miliardi di euro, di cui 650 milioni di euro nel 2022;
- frodi IVA con false lettere di intento: il progetto, dal 2019 ad oggi, ha consentito di bloccare falso *plafond* IVA per oltre 2 miliardi di euro, di cui 156 milioni nel 2022;
- indebite compensazioni di crediti inesistenti: nel 2022 sono bloccati falsi crediti per circa 912 milioni di euro. Nel corso del triennio precedente sono stati bloccati ulteriori 1,2 miliardi di euro;
- frodi collegate alle cessioni di crediti agevolativi: nell’ambito di tale attività, è stato complessivamente individuato e bloccato nel 2022, in sinergia con la Guardia di Finanza, un importo pari a circa 6,4 miliardi di crediti inesistenti.

Per quanto riguarda, invece, le attività di controllo automatizzato e formale svolte dall’Agenzia delle entrate, sono stati conseguiti i seguenti risultati:

TABELLA II.3: NUMERO ATTI DEL CONTROLLO AUTOMATIZZATO			2023
	2021	2022	(1/1 - 30/06)
Numero comunicazioni inviate	6.054.510	9.453.640	4.062.205

³ Dati aggiornati al 12 settembre 2023.

TABELLA II.4: NUMERO ATTI DEL CONTROLLO FORMALE			
	2021	2022	2023 (1/1 - 30/06)
Numero comunicazioni	434.802	596.773	305.580

Inoltre, con riferimento ai controlli relativi agli atti e dichiarazioni soggetti a registrazione e dei tributi minori⁴, si riporta a seguire una tabella che sintetizza il numero dei controlli effettuati:

TABELLA II.5: NUMERO ATTI REGISTRO, SUCCESSIONI E TRIBUTI MINORI			
	2021	2022	2023 (1/1 - 30/06)
Numero atti	735.400	991.225	438.525

Per quanto concerne l'attività di controllo "sostanziale", la stessa è stata diversificata in base alle tipologie di contribuenti presenti sul territorio. In particolare, valorizzando il patrimonio informativo a propria disposizione, per ciascuna platea (es. grandi contribuenti, imprese di medie e piccola dimensione, lavoratori autonomi etc.) sono stati utilizzati strumenti istruttori e approcci investigativi differenziati.

L'attività di accertamento ai fini delle II.DD., IVA, IRAP ha prodotto:

- nel 2021, 131.517 accertamenti, dai quali sono emersi complessivamente 7,8 miliardi di euro di maggiore imposta accertata;
- nel 2022, 367.175 accertamenti, dai quali sono emersi complessivamente 16,2 miliardi di euro di maggiore imposta accertata;
- nel 2023, 216.142 accertamenti (al 31 agosto 2023), dai quali sono emersi complessivamente 7,3 miliardi di euro di maggiore imposta accertata.

I predetti importi daranno luogo ad incassi per l'erario negli anni successivi, il cui ammontare annuo dipenderà dalla sostenibilità della pretesa erariale, nonché dalle tempistiche connesse a eventuali piani di rateazione da parte dei contribuenti.

L'attività di controllo ha riguardato anche le istanze presentate dai contribuenti per richiedere il rimborso dei crediti IVA maturati. A tale riguardo, si segnala che le istanze di rimborso oggetto di diniego esplicito nell'anno 2022 - per le quali non risulti alcun contenzioso e che pertanto si possono considerare definitive - sono n. 7.559, per un valore pari ad euro 207.444.980.

I risultati sopra esposti sono stati raggiunti anche grazie all'adozione di nuovi approcci operativi, basati sull'utilizzo di soluzioni tecnologiche innovative e di tecniche di intelligenza artificiale applicate alle attività di analisi del rischio fiscale.

In particolare, a seguito della introduzione in Italia - in linea con gli *standard* internazionali - di una serie di misure finalizzate a potenziare il patrimonio informativo a disposizione dell'Agenzia delle entrate, sono stati realizzati investimenti in strumenti di analisi sempre più evoluti e incrementate le competenze e le conoscenze del personale, nonché l'infrastruttura tecnologica, con immediati effetti positivi sulla capacità di contrastare efficacemente i fenomeni evasivi, elusivi e fraudolenti.

⁴ Tale attività riguarda gli atti del Registro, le successioni, le concessioni governative sulla telefonia mobile e le tasse auto amministrate dall'Agenzia delle entrate per alcune regioni.

In tale prospettiva, al personale tradizionalmente specializzato in ambito fiscale sono stati affiancati funzionari e dirigenti *Data Scientist* (esperti in discipline statistiche, econometriche ed informatiche).

Per quanto attiene, inoltre, le infrastrutture, si è investito sullo sviluppo di piattaforme avanzate di analisi dei dati e sull'utilizzo di *software* specialistici che permettono, in coerenza con le indicazioni del PNRR, l'applicazione di tecniche di intelligenza artificiale, quali il *machine learning*, il *text mining*, la *network analysis*.

Tali innovazioni hanno anche richiesto specifiche valutazioni di rispetto della *privacy* dei cittadini.

In tale rinnovato contesto organizzativo e tecnologico, che rappresenta un vero e proprio cambio di paradigma, l'analisi del rischio per l'individuazione dei fenomeni di evasione, elusione e frode, grazie alla disponibilità e al tempestivo utilizzo delle informazioni rilevanti, consente di operare tempestivi interventi idonei a garantire la prevenzione *ex ante* (come avvenuto in relazione alla cessione dei crediti "edilizi"), oltre che la repressione *ex post*. Più in generale, è stato possibile attuare azioni mirate e un uso più efficiente delle risorse dell'Amministrazione, circoscrivendo i controlli nei confronti di soggetti a più alto rischio fiscale e con minore impatto su cittadini e imprese anche in termini di oneri amministrativi.

Attraverso l'utilizzo degli strumenti avanzati di analisi dei dati, le strutture centrali e regionali di analisi del rischio hanno individuato e segnalato, sia alle strutture operative dell'Agenzia sia al Comando Generale della Guardia di Finanza, fenomeni evasivi, per un totale di maggiore base imponibile pari a oltre 15 miliardi di euro e di crediti indebitamente utilizzati per un importo di oltre 4,9 miliardi di euro.

Da ultimo, per quanto concerne le attività di controllo preventivo relative alle comunicazioni di cessione di crediti da bonus edilizi, trasmesse mediante la piattaforma telematica gestita dall'Agenzia delle entrate (l'utilizzo in compensazione del credito da parte del cessionario è subordinata al buon esito di tale comunicazione), si evidenzia che nel biennio 2022-2023, i dati più recenti mostrano che sono state definitivamente respinte comunicazioni di cessione di crediti per un importo complessivo pari a circa 4,5 miliardi di euro, di cui euro 2,4 miliardi nel 2023.

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli (ADM) anche nel 2022 ha condotto le consuete attività di regolamentazione e vigilanza nei settori di competenza, in coerenza con l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per il triennio 2022-2024 emanato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze il 7 febbraio 2022, che ha previsto un'intensificazione delle misure di semplificazione e razionalizzazione delle procedure per facilitare gli adempimenti e favorire la *compliance*, l'incremento del livello di efficacia dell'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria, delle frodi e degli illeciti extra-tributari, assicurando comunque la riduzione dell'invasività dei controlli e un fattivo coordinamento con le altre autorità istituzionalmente preposte agli specifici ambiti operativi.

Il 2022 ha portato ad un generale riavvio delle attività economiche e degli scambi internazionali, conseguente al superamento dell'emergenza epidemiologica da Covid-19. Tuttavia, il deterioramento del clima geopolitico internazionale, a

seguito del conflitto Russia-Ucraina, ha inciso sui flussi del commercio internazionale e, pertanto, sull'attività svolta dall'Agenzia.

In questo contesto, ADM ha assicurato alle casse dello Stato entrate per circa 80 miliardi di euro, dato in crescita del 9% rispetto al 2021.

Circa il 34% di tali introiti sono riconducibili al settore Dogane. A riguardo, nel 2022 è stata assicurata un'adeguata azione di contrasto alle frodi che si realizzano nell'ambito delle transazioni commerciali *on-line* con Paesi al di fuori della UE per garantire la riscossione della fiscalità applicabile alle merci (dazi e IVA) nonché l'implementazione dei sistemi informatici di gestione degli scambi commerciali legati alle piattaforme digitalizzate (*e-commerce*). È stata, inoltre, ulteriormente rafforzata l'attività di *intelligence*, anche attraverso lo sviluppo di strumenti tecnologici di controllo predittivo e mediante il trattamento razionale delle informazioni che tengano conto degli elementi sintomatici frodanti fra loro coordinati a sistema con il requisito della concordanza.

Nel corso delle attività di vigilanza, sono stati accertati maggiori diritti per 1,4 miliardi di euro e sono state comminate sanzioni per 1,8 miliardi.

Per la parte Accise, il settore di Energie e Alcoli, nonostante il teso clima geopolitico internazionale, ha contribuito, nel 2022, con un gettito all'Erario pari a 26,8 miliardi di euro.

ADM si è dimostrata pronta a garantire l'immediato supporto alle iniziative legate all'emergenza energetica nonché agli operatori e alle imprese nazionali che svolgono operazioni interessate dal regime sanzionatorio imposto nel corso del 2022, monitorando al contempo i flussi di gas naturale ed energia elettrica dall'ingresso nella rete nazionale fino alla fornitura per il consumo, al fine di tutelare l'introito erariale, evitando allo stesso tempo, il contrabbando nel settore dei carburanti e loro derivati.

Nel settore dei tabacchi, le entrate per il 2022 ammontano a 14,61 miliardi di euro. Questo risultato deriva dalla particolare attenzione dedicata all'andamento del mercato dei prodotti da fumo.

Dal punto di vista delle attività di vigilanza del settore, sono stati poi rafforzati i controlli sulla corretta applicazione delle disposizioni nazionali e unionali relative alla produzione, distribuzione e circolazione dei prodotti da fumo, anche in ordine al contenuto delle sigarette e alle indicazioni obbligatorie stampate sulle confezioni, al fine anche di aumentare la vigilanza sul rispetto del divieto di vendita dei prodotti da fumo ai minori di anni 18. Analoga attenzione è stata posta sui prodotti da inalazione costituiti da sostanze liquide, contenenti o meno nicotina, ad esclusione di quelli venduti come medicinali, nonché dei tabacchi da inalazione senza combustione. Queste misure hanno portato al recupero di circa 1,6 milioni di euro derivanti da svincoli irregolari e ad ingenti quantitativi di tabacco sequestrati sia all'interno sia fuori dagli spazi doganali.

Nel 2022, le entrate derivanti dal **settore dei giochi** sono state pari a oltre 11 miliardi di euro. ADM si è impegnata a sviluppare il sistema di monitoraggio dell'offerta di gioco legale attraverso l'integrazione con i sistemi delle altre Autorità coinvolte; ciò al fine di verificare l'andamento dei volumi di gioco e la relativa distribuzione sul territorio nazionale, con particolare attenzione alle aree più soggette al rischio di concentrazione di giocatori affetti dal disturbo da gioco d'azzardo.

In questo ambito, il Co.P.Re.G.I. (Comitato Prevenzione e Repressione del Gioco Illegale e la tutela dei minori), presieduto dal Direttore dell’Agenzia e composto dai rappresentanti di Vertice dei Carabinieri, Guardia di Finanza e Polizia di Stato, nel 2022 ha deliberato l’esecuzione di una attività di controllo su 23 province finalizzati a verificare, in particolare, il rispetto delle norme a tutela dei minori, il possesso dei prescritti titoli autorizzatori relativi alle specifiche tipologie di gioco oggetto di ciascuna operazione di controllo.

Anche nel 2022, il contrasto all’evasione e alle frodi fiscali ha costituito obiettivo prioritario della Guardia di Finanza. Complessivamente, nel corso del 2022, il Corpo ha eseguito 55.683 interventi e 12.122 indagini di polizia giudiziaria sequestrando beni per un valore complessivo di oltre 2,4 miliardi di euro per reati tributari e 2,39 miliardi di crediti d’imposta agevolativi in materia edilizia ed energetica inesistenti.

A tali misure si aggiunge l’attività di prevenzione sviluppata dal Corpo a contrasto delle imprese cd. “apri e chiudi”, funzionali alla sistematica violazione degli obblighi fiscali e contributivi. Nel solo 2022, all’esito di mirati controlli sulle partite IVA di nuova costituzione, sono state avanzate all’Agenzia delle entrate oltre 1.600 proposte di chiusura di partite IVA.

Inoltre, l’azione della Guardia di Finanza è stata rivolta a contrastare i fenomeni riconducibili all’economia sommersa che, come noto, comprende il sommerso d’azienda e il sommerso da lavoro. Lo scorso anno il Corpo ha scoperto 6.270 evasori totali (molti dei quali operanti attraverso piattaforme di commercio elettronico) e 31.164 lavoratori in “nero” o irregolari.

La Tabella II.6 riassume le principali attività e i risultati ottenuti nell’ambito della prevenzione e del contrasto dell’evasione contributiva dall’INL, dall’INPS e dall’INAIL.

TABELLA II.6: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL’EVASIONE CONTRIBUTIVA		
INL	Attività di vigilanza aziende ispezionate	100.192
	Recupero contributi e premi evasi	1.153.324.990 euro
	Lavoratori in nero	19.932
	Lavoratori irregolari	314.069
INPS Verifiche amministrative	Contributi evasi accertati (€)	301.058.258 euro di maggiori entrate
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni (€)	54.468.785 euro di minori uscite
INAIL Verifiche amministrative	Premi accertati Censim./Indotto (€)	Dalle attività di verifica svolte dal personale amministrativo sono stati accertati premi per un importo pari a euro 26.280.033

A seguito della legge di riforma 10 dicembre 2014, n. 183 e del conseguente riordino delle competenze del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con il decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 149, è stato istituito l’Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL), che ha integrato in un’unica Agenzia i servizi ispettivi del suddetto Ministero, dell’INPS e dell’INAIL, con l’obiettivo di razionalizzare e semplificare l’attività di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale. La

definizione degli obiettivi strategici e operativi dell'INL è prevista dal Piano della *performance* 2022-2024 ed è finalizzata al conseguimento dei risultati connessi alla missione istituzionale secondo l'articolazione organizzativa dell'Agenzia. La *mission* insita in tale Piano consiste nel promuovere una più efficiente ed efficace azione di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, sulla base delle direttive emanate dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali del documento di programmazione annuale dell'attività di vigilanza, nonché in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, razionalizzando e semplificando l'attività di vigilanza attraverso l'integrazione e il coordinamento dei servizi ispettivi dell'INL, dell'INPS e dell'INAIL, la ridefinizione delle relative procedure amministrative e l'implementazione dei sistemi informativi a supporto dell'attività di vigilanza.

Inoltre, l'Agenzia è uno dei principali soggetti attuatori del "Piano Nazionale per la lotta al lavoro Sommerso 2023-2025" (PNS), misura prevista nell'ambito degli impegni assunti dall'Italia con il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR-Missione 5 - inclusione e coesione/M5C1 - Politiche per il lavoro/ Riforma 1.2 "Piano nazionale per la lotta al lavoro sommerso") che mira ad un incremento dell'efficacia dei controlli mediante il rafforzamento dell'attività ispettiva e attraverso azioni di prevenzione volte a promuovere comportamenti virtuosi da parte delle imprese.

Dalla rilevazione annuale dei risultati dell'azione ispettiva svolta dall'INL emerge che, a fronte di un numero di aziende oggetto di accertamenti ispettivi nel 2022 pari a 82.360 (nell'ambito di 100.192 verifiche complessive) sono stati accertati 314.069 lavoratori irregolari di cui 19.932 completamente "in nero". I risultati, sebbene in leggera flessione rispetto all'anno precedente, sono comunque coerenti con i condizionamenti economico sociali conseguenti alla ripresa post-pandemica, nonché con il progressivo *turn over* delle dotazioni di personale dell'Agenzia e la percentuale di unità ispettive, pari a circa il 38% del totale, destinata allo svolgimento di attività diverse da quella di vigilanza, di supporto ad altri fondamentali servizi assicurati dall'INL (conciliazioni, provvedimenti autorizzatori, certificazioni, gestione del contenzioso, rapporti con il pubblico, ecc.).

Sempre in relazione all'attività di vigilanza ispettiva dell'INL, per l'anno 2022, si evidenziano contributi previdenziali e premi assicurativi recuperati per un importo di circa 1 miliardo e 153 milioni di euro, con un recupero medio per azienda irregolare di euro 14.034, in aumento rispetto all'anno precedente (euro 13.127).

L'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS) ha continuato anche nel 2022, attraverso l'attività di vigilanza documentale, a fornire il proprio contributo in materia di contrasto all'evasione contributiva. In particolare, l'attività di controllo *ex post*, relativa a comportamenti già posti in essere dai contribuenti, ha prodotto euro 301.058.258 di contributi accertati (maggiori entrate), mentre l'attività di controllo *ex ante* ha portato invece ad un risparmio pari a euro 54.468.785, legato principalmente all'individuazione di rapporti di lavoro fittizi e alla mancata erogazione di prestazioni assistenziali da parte dell'Istituto (minori uscite). L'impatto totale misurato nel 2022 è stato di euro 355.527.043, pari al -2,87% rispetto all'anno precedente, nel quale gli accertamenti totali da vigilanza documentale sono stati pari a euro 366.050.885.

Per l'Istituto Nazionale Assicurazione Infortuni sul Lavoro (INAIL) nell'anno 2022 la vigilanza assicurativa, rivolta alla verifica del rischio assicurato e al contrasto dei

fenomeni di evasione dei premi assicurativi e del lavoro sommerso, nonché all'accertamento degli infortuni e delle malattie professionali, ha registrato una ulteriore sostanziale ripresa in una situazione socio-economica ancora condizionata dall'emergenza sanitaria dovuta alla pandemia, soprattutto in alcuni settori di attività. Pertanto, attraverso la consueta attività di *Business intelligence*, basata sull'incrocio dei dati e delle informazioni disponibili nelle banche dati sia interne che esterne all'Istituto, pur in presenza di un *trend* costantemente decrescente della forza ispettiva, l'INAIL ha accertato un importo complessivo di premi pari a euro 93.580.831, dei quali euro 26.280.033 derivanti dalle attività di vigilanza amministrativa.

III. TAX COMPLIANCE

Il decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160 ha previsto che il Governo si debba avvalere della «Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva» ai fini della pubblicazione della stima dell'evasione tributaria e contributiva.

Nel dettaglio, la Commissione stima l'andamento dell'adempimento spontaneo correlato alla correttezza dei comportamenti dichiarativi dei contribuenti, come *proxy* della variazione delle mancate entrate tributarie e contributive attribuibili all'evasione, ai sensi dell'articolo 10-bis.1, comma 6, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196. Per adempiere al mandato di fornire una stima ufficiale delle entrate tributarie e contributive sottratte al bilancio pubblico, in linea con quanto previsto dall'articolo 10-bis.1, comma 5, della legge n. 196 del 2009, nella Relazione viene effettuata una misurazione del divario (*gap*) tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento agli obblighi tributari e contributivi previsti a legislazione vigente.

Per quanto concerne la stima dell'evasione tributaria, il *tax gap*, calcolato come divario tra gettito teorico e gettito effettivo, è un indicatore che misura la *tax non compliance* (*compliance gap*) e consente di identificare e quantificare l'ampiezza dell'inadempimento da parte dei contribuenti. Per monitorare la *tax compliance* e, in generale, la *performance* del sistema tributario, è calcolato anche un indicatore della propensione all'inadempimento dei contribuenti (propensione al *gap*), come rapporto tra l'ammontare del *tax gap* e il gettito teorico; una riduzione di tale rapporto equivale a un miglioramento della *tax compliance*, e viceversa.

L'articolo 10-bis.1, comma 4, lett. b) della legge n. 196 del 2009 definisce una metodologia di misurazione dell'evasione tributaria e contributiva, riferita a tutti i principali tributi e contributi, basata sul confronto tra i dati della Contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'Anagrafe tributaria e dall'INPS. In altre parole, la scelta del legislatore riflette l'assunzione che una quantificazione robusta del *gap* possa essere effettuata utilizzando una metodologia *top down*.

La misurazione del *tax gap* viene, quindi, presentata nella Relazione per le seguenti tipologie di imposte erariali e locali: l'IRPEF, distinguendo tra lavoratori autonomi, imprese e lavoratori dipendenti irregolari, l'IRES, l'IVA, l'IRAP, la cedolare secca sulle locazioni, il canone RAI, le accise sui prodotti energetici, le imposte immobiliari gravanti sui fabbricati diversi dall'abitazione principale e le addizionali locali IRPEF (regionale e comunale).

Per quanto concerne, invece, l'evasione contributiva, la stima dell'ammontare dei contributi evasi sia dai datori di lavoro, sia dai lavoratori dipendenti si basa sui dati di Contabilità nazionale relativi al numero di lavoratori dipendenti irregolari (in termini di occupati e posizioni) e alle ore da essi lavorate; la misura delle retribuzioni relative al lavoro irregolare consente di definire un intervallo di

possibili stime dell'ammontare di evasione contributiva che riguarda sia la quota a carico del datore di lavoro, che entra nel costo del lavoro, sia quella a carico del lavoratore, inclusa nelle retribuzioni lorde dei lavoratori regolari.

I principali risultati delle metodologie illustrate per la quantificazione dell'evasione sono sinteticamente riportati nelle Tabelle III.1 e III.2.

La Tabella III.1 mostra che, in media, per il triennio 2018-2020, per il quale si dispone di un quadro completo delle valutazioni, il *gap* complessivo risulta di circa 96,3 miliardi di euro, di cui 84,4 miliardi di mancate entrate tributarie e 11,9 miliardi di mancate entrate contributive. Tale risultato risente in modo particolare della riduzione significativa del *gap* in valore assoluto registrata nel 2020. In particolare, il *gap* complessivo, tributario e contributivo, risulta pari a 86,9 miliardi di euro, con una riduzione di 12,7 miliardi di euro rispetto al 2019, di cui circa 76 miliardi di sole entrate tributarie, con una riduzione di quasi 11 miliardi di euro rispetto al 2019.

Tuttavia, occorre evidenziare che questi risultati sono fortemente influenzati dalla peculiarità dell'anno d'imposta 2020, caratterizzato dalla crisi pandemica. Infatti, a seguito dello *shock* pandemico, la previsione normativa di molteplici forme di esenzione e agevolazione fiscale ha contribuito a ridurre in modo significativo il gettito potenziale. L'analisi della serie storica del *gap* in valore assoluto risulta, quindi, profondamente influenzata dallo *shock* pandemico che rende l'anno d'imposta 2020 anomalo (*outlier*) rispetto agli altri anni d'imposta.

Anche l'analisi in termini relativi del *tax gap*, ovvero la stima della propensione al *gap*, calcolata attraverso il rapporto tra il *tax gap* in valore assoluto e il gettito potenziale, deve essere valutata con estrema cautela dal punto di vista dei risultati complessivi, riportati nella Tabella III.2. Infatti, la propensione al *gap* si riduce di un punto percentuale nel 2020, raggiungendo il picco minimo del 17,3 per cento. Tuttavia, tale risultato, rappresentando una semplice media ponderata della propensione al *gap* delle singole imposte, risulta anch'esso profondamente distorto dalla variazione del gettito potenziale osservata nel 2020.

La Tabella III.3 può aiutare a comprendere l'effettiva scomposizione dei contributi di ciascuna imposta alla propensione al *gap*⁵. La differenza nella propensione al *gap* tra il 2020 e il 2019 è dovuta quasi totalmente all'IVA, con un contributo alla riduzione di 0,5 punti percentuali, cui corrisponde anche una riduzione della propensione al *gap* dal 19,9 per cento al 19,2 per cento. Nel caso dell'IVA, quindi, il contributo al *gap* si è ridotto a causa della riduzione di entrambe le componenti, ovvero la propensione al *gap* dell'imposta nonché il peso dell'imposta potenziale sul totale.

Invece, per quanto riguarda l'evasione dell'IRPEF sul lavoro autonomo e d'impresa, la riduzione di 0,4 punti percentuali dipende esclusivamente dal fatto che, a fronte di una propensione al *gap* che aumenta dal 69,2 per cento al 69,7 per

⁵ Nella Tabella III.3 sono calcolati, per ciascuna imposta il peso dell'imposta potenziale e il contributo alla propensione al *gap*. In termini analitici, la propensione al *gap* aggregata è data da $PG = TG/IP$, dove TG è il *tax gap* e IP è l'imposta potenziale. Questo rapporto può essere riscritto come $PG = \sum_i TG_i / \sum_i TP_i = \sum_i (TG_i / TP_i) \times TP_i / \sum_i TP_i$, dove TG_i / TP_i è la propensione al *gap* per l'imposta i mentre $TP_i / \sum_i TP_i$ è il peso dell'imposta potenziale i esima sull'imposta potenziale totale. Il contributo al *gap* per ciascuna imposta è il prodotto di questi due fattori e la somma dei contributi al *gap* di ciascuna imposta è pari al *gap* totale.

cento, il peso dell'imposta potenziale sul totale si riduce, come si evince dalla Tabella III.2⁶.

L'effetto complessivo è, pertanto, dovuto prevalentemente alla variazione dei pesi del gettito potenziale di ciascuna imposta rispetto al totale. In particolare, se il peso dell'imposta potenziale IRPEF di autonomi e imprenditori non si fosse ridotto - a causa dello shock pandemico - di 0,7 punti percentuali, l'incremento della propensione al *gap* di questa imposta avrebbe avuto un impatto ben maggiore sulla propensione al *gap* complessiva.

Non vengono qui presentate le stime provvisorie relative al *tax gap* 2021 per le principali imposte, in quanto l'Istat ha recentemente effettuato, nelle stime diffuse il 22 settembre 2023, una significativa revisione del PIL per il biennio 2021-2022. Di tale dato potrà tenersi conto nell'Aggiornamento a questa Relazione che verrà pubblicato ad inizio dicembre 2023.

TABELLA III.1: GAP DELLE ENTRATE TRIBUTARIE E CONTRIBUTIVE IN MILIONI DI EURO

Tipologia di imposta	2016	2017	2018	2019	2020	Differenza 2020-2016	Media 2018-20
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	4.103	4.338	4.431	4.589	3.855	-248	4.292
IRPEF lavoro autonomo e impresa	33.357	33.327	32.923	32.476	28.212	-5.145	31.204
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	768	799	797	803	696	-72	765
IRES	10.287	8.632	7.906	8.980	8.487	-1.800	8.458
IVA	34.162	36.824	31.158	26.889	22.899	-11.263	26.982
IRAP	4.952	5.109	5.197	5.026	4.613	-340	4.945
LOCAZIONI	767	729	693	551	121	-646	455
CANONE RAI	240	225	239	241	248	9	243
ACCISE sui prodotti energetici	1.611	2.077	1.498	1.914	1.722	111	1.711
IMU-TASI	5.721	5.514	5.455	5.462	5.191	-530	5.369
Totale entrate tributarie	95.968	97.575	90.297	86.932	76.044	-19.924	84.424
Totale entrate tributarie (al netto delle accise e dell'IMU)	88.636	89.983	83.344	79.556	69.131	-19.505	77.344
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.764	2.928	2.940	2.965	2.547	-217	2.818
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.119	8.804	9.317	9.719	8.311	192	9.115
Totale entrate contributive	10.883	11.731	12.257	12.684	10.858	-25	11.933
Totale entrate tributarie e contributive	106.851	109.306	102.554	99.616	86.902	-19.949	96.357

⁶ Un effetto simile ma molto meno rilevante si riscontra anche sull'IRES. In generale, dunque, tale effetto sembra essere strettamente connesso con il *tax gap* delle imposte dirette ed è quindi probabilmente collegato all'autoliquidazione delle imposte.

TABELLA III.2: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA

Propensione al <i>gap</i> nell'imposta	2016	2017	2018	2019	2020	Differenza 2020-2016	Media 2018-2020
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,8%	2,9%	2,8%	2,8%	2,4%	-0,4%	2,7%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	66,4%	68,0%	67,5%	69,2%	69,7%	3,2%	68,8%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,1%	7,3%	7,1%	7,0%	6,3%	-0,8%	6,8%
IRES	26,6%	23,7%	21,4%	23,8%	24,9%	-1,7%	23,4%
IVA	25,9%	27,3%	22,9%	19,9%	19,2%	-6,7%	20,6%
IRAP	18,8%	18,8%	18,5%	18,2%	17,7%	-1,1%	18,1%
LOCAZIONI	9,4%	8,8%	8,3%	6,7%	1,6%	-7,7%	5,6%
CANONE RAI	9,9%	10,3%	10,8%	10,9%	11,2%	1,3%	11,0%
ACCISE sui prodotti energetici	8,4%	10,7%	7,8%	9,7%	10,8%	2,4%	9,4%
IMU-TASI	23,7%	23,0%	22,7%	22,8%	22,1%	-1,5%	22,5%
Totale	20,8%	21,0%	19,1%	18,3%	17,3%	-3,6%	18,2%
Totale al netto delle accise e dell'IMU	21,2%	21,4%	19,4%	18,4%	17,2%	-4,0%	18,4%

Per il lavoro dipendente la propensione è calcolata come il rapporto tra la stima dell'evasione fiscale per i lavoratori dipendenti irregolari e l'ammontare delle ritenute IRPEF sui lavoratori dipendenti pubblici e privati (al lordo della stima sull'evasione dei lavoratori irregolari). Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti.

TABELLA III.3: CONTRIBUTI DI CIASCUNA IMPOSTA ALLA PROPENSIONE AL GAP - 2019-2020

Tipologia di imposta	2019			2020			Differenza		
	Propensione al <i>gap</i>	Peso del gettito potenziale sul totale	Contributo alla propensione al <i>gap</i>	Propensione al <i>gap</i>	Peso del gettito potenziale sul totale	Contributo alla propensione al <i>gap</i>	Propensione al <i>gap</i>	Pesi	Contributi
	(a)	(b)	(c) = (a) x (b)	(a)	(b)	(c) = (a) x (b)			
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,8%	34,1%	1,0%	2,4%	36,4%	0,9%	-0,4%	2,3%	-0,1%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	69,2%	9,9%	6,8%	69,7%	9,2%	6,4%	0,5%	-0,7%	-0,4%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,0%	2,4%	0,2%	6,3%	2,5%	0,2%	-0,7%	0,1%	0,0%
IRES	23,8%	7,9%	1,9%	24,9%	7,8%	1,9%	1,0%	-0,2%	0,0%
IVA	19,9%	28,5%	5,7%	19,2%	27,1%	5,2%	-0,7%	-1,4%	-0,5%
IRAP	18,2%	5,8%	1,1%	17,7%	5,9%	1,0%	-0,5%	0,1%	0,0%
LOCAZIONI	6,7%	1,7%	0,1%	1,6%	1,7%	0,0%	-5,1%	-0,1%	-0,1%
CANONE RAI	10,9%	0,5%	0,1%	11,2%	0,5%	0,1%	0,3%	0,0%	0,0%
ACCISE sui prodotti energetici	9,7%	4,1%	0,4%	10,8%	3,6%	0,4%	1,1%	-0,5%	0,0%
IMU	22,8%	5,0%	1,1%	22,1%	5,3%	1,2%	-0,6%	0,3%	0,0%
Totale	18,3%	100,0%	18,3%	17,3%	100,0%	17,3%	-1,0%	0,0%	-1,0%

IV. LA VALUTAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE STRUTTURALI DERIVANTI DAL MIGLIORAMENTO DELLA COMPLIANCE FISCALE

L'articolo 1, comma 3, della legge di bilancio 2021-2023⁷, ha introdotto un nuovo dispositivo di alimentazione del 'Fondo per la riduzione della pressione fiscale' (d'ora in avanti 'Fondo'), istituito dal comma 2 della medesima legge al fine di dare attuazione a interventi in materia di riforma del sistema fiscale. Il Fondo è alimentato dalle risorse stimate come maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo, fermo restando il rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica. Conseguentemente, il comma 6 ha abrogato i commi da 431 a 435 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, che avevano istituito il precedente 'Fondo per la riduzione della pressione fiscale'.

A differenza del previgente meccanismo, il nuovo Fondo viene alimentato con le sole entrate generate dal miglioramento dell'adempimento spontaneo dei contribuenti (*tax compliance*) e potrà essere destinato al finanziamento di interventi di riduzione della pressione fiscale⁸.

L'articolo 1, comma 4, della legge di bilancio 2021-2023 stabilisce che, ai fini della determinazione delle risorse di cui al comma 3, si considerano, in ciascun anno, le maggiori entrate derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo che sono indicate, con riferimento al terzo anno precedente alla predisposizione della legge di bilancio, nella 'Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva', redatta ai sensi dell'articolo 10-bis.1, comma 3, della legge n. 196 del 2009. La valutazione di quest'anno deve pertanto fare riferimento alla variazione della *tax compliance* riferita all'anno d'imposta 2020, così come risulta dalla stima definitiva riportata nella Relazione 2023.

Sulla base della metodologia utilizzata dalla Commissione incaricata di redigere la Relazione, delle *best practices* internazionali e delle principali evidenze della letteratura teorica ed empirica in materia, la variazione della *tax compliance* è costituita dalla variazione (col segno negativo) del *tax gap* nel 2020 rispetto al 2019. Vale la pena ricordare che l'indicatore di variazione del *tax gap* non viene costruito come differenza in termini assoluti tra il *tax gap* del 2020 rispetto a quello registrato nel 2019, ma come prodotto tra la variazione della propensione al *gap* (assunta come *proxy* della propensione all'evasione) tra il 2020 e il 2019 e il gettito teorico dell'imposta nel 2020. Come evidenziato anche in un recente contributo della

⁷ Legge 30 dicembre 2020, n. 178.

⁸ L'articolo 1, comma 130 della legge di bilancio 2023-2025, ha istituito nuovamente il 'Fondo per la riduzione della pressione fiscale'. Inoltre, è stato previsto che la dotazione del Fondo sia anche alimentata dalle maggiori entrate ascrivibili all'imposizione sui redditi derivanti da plusvalenze relative a operazioni aventi a oggetto criptoattività.

Relazione⁹, questo indicatore è in grado di isolare l'effetto della variazione della *tax compliance* dagli effetti delle variazioni congiunturali e normative sulla base imponibile e sul gettito teorico dell'imposta. In altri termini, è possibile tenere conto del cd. scenario controfattuale, che consente di valutare quale sarebbe stata l'evasione dell'imposta nel 2020 se la propensione all'evasione fosse stata quella registrata nel 2019.

Inoltre, la quantificazione fa riferimento esclusivamente al *gap* dell'IVA e delle imposte dirette (IRPEF e IRES) sul reddito da lavoro autonomo e d'impresa, in considerazione di aspetti legati al calcolo e al monitoraggio della *tax compliance*, sulla base dei requisiti e delle condizioni previste dalla norma, che verranno di seguito illustrate. La Tabella IV.1 riporta il calcolo della variazione della *tax compliance* nel 2020 rispetto al 2019, sulla base dei risultati aggiornati pubblicati nella Relazione 2023; la variazione della *compliance* viene riportata valutando sia il *tax gap* in termini assoluti, sia la variazione nella propensione al *gap*.

TABELLA IV.1: LA VARIAZIONE DELLA TAX COMPLIANCE -2020-2019-. DATI IN MILIONI DI EURO.

		Anno	IVA	IRPEF	IRES	Totale
Propensione al <i>gap</i>	a)	2019	19,86%	69,16%	23,81%	
	b)	2020	19,18%	69,68%	24,86%	
Gettito teorico	c)	2019	135.423	46.955	37.719	
	d)	2020	119.367	40.487	34.144	
<i>Tax gap</i>	e)	2019	26.889	32.476	8.980	
	f)	2020	22.899	28.212	8.487	
Variazione <i>tax compliance</i>	g) = - (f) - e)	<i>tax gap</i>	3.990	4.264	493	8.747
	h) = - (b) - a)) * d)	Propensione al <i>gap</i>	802	-210	-358	235

I risultati mostrano un miglioramento della *tax compliance* nel 2020 rispetto al 2019 pari a un minimo di 235 milioni (nel caso del calcolo basato sulla variazione della propensione al *gap*) e a un massimo di 8,7 miliardi (nel caso del calcolo basato sulla variazione assoluta del *tax gap*). Tale differenza si spiega con il dato anomalo del gettito potenziale nell'anno d'imposta 2020, che riduce notevolmente l'impatto della riduzione della propensione al *gap* in termini di recupero di ammontare del gettito complessivo.

La norma vigente prevede due condizioni necessarie per determinare le risorse da destinare al Fondo. La prima condizione è indicata al comma 4 e si riferisce alla definizione delle maggiori entrate "permanenti"; la seconda condizione, indicata al comma 5, intende accertare il rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica.

In particolare, la condizione di cui al comma 4 prevede che le maggiori entrate, così come determinate nella Tabella IV.1, siano considerate permanenti se per i tre anni successivi a quello oggetto di quantificazione, la somma algebrica della stima della variazione delle entrate derivanti in ciascun anno dal miglioramento dell'adempimento spontaneo risulti non negativa. Tale condizione implica, di fatto, che il miglioramento della *tax compliance* registrato nel 2020 non sia stato successivamente annullato da un peggioramento della *tax compliance* nel triennio successivo 2021-2023.

⁹ Vedi Box 1.C.3, 'Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva 2019', pp. 11-12.

Il successivo periodo del medesimo comma prevede che qualora la suddetta somma algebrica risulti negativa, l'ammontare delle maggiori entrate permanenti è dato dalla differenza, se positiva, tra le maggiori entrate di cui al primo periodo e il valore negativo della somma algebrica della variazione delle entrate da miglioramento dell'adempimento spontaneo stimata con riferimento ai tre anni successivi. Viceversa, se la differenza di cui al periodo precedente è negativa o pari a zero, l'ammontare delle maggiori entrate permanenti è pari a zero. In sintesi, nel primo caso si fa riferimento a un peggioramento parziale della *tax compliance*; nel secondo caso a un peggioramento in grado di annullare tutta la variazione positiva della *tax compliance* registrata nel 2020.

Sotto il profilo metodologico, per calcolare la variazione della *tax compliance* per il triennio successivo al 2020 si sarebbero dovute utilizzare, per il 2021, le stime preliminari riportate nella Relazione 2023, mentre per il biennio successivo si fa riferimento alla stima elaborata dal Dipartimento delle finanze¹⁰. Tuttavia, avendo l'Istat anticipato già a metà settembre che la revisione del PIL 2021 sarebbe stata particolarmente rilevante, le stime provvisorie relative al *tax gap* 2021 per le principali imposte non sono state riportate nella Relazione 2023 e saranno inserite nell'Aggiornamento della stessa che verrà pubblicato ad inizio dicembre 2023. La quantificazione della variazione della *tax compliance* qui riportata deve ritenersi, conseguentemente, provvisoria e non tiene conto della revisione dei Conti nazionali¹¹ effettuata da Istat.

Tale stima viene effettuata solo con riferimento all'IVA e alle imposte dirette per i redditi da lavoro autonomo e d'impresa. Inoltre, l'ammontare delle risorse potenziali derivanti dalla variazione positiva della *tax compliance*, riportate nella Tabella IV.1, deve essere opportunamente corretto per tener conto delle risorse derivanti dal miglioramento della *tax compliance* che sono state già impiegate per finanziare interventi di spesa o di riduzione delle entrate.

La Tabella IV.2 illustra il calcolo delle risorse potenziali da destinare al Fondo, tenendo conto della condizione prevista dal comma 4. A fronte di una variazione positiva della *compliance* di 235 milioni, si osserva che circa 1,2 miliardi, stimati *ex-ante* come effetto di miglioramento della *tax compliance* a seguito dell'introduzione nel 2020 dell'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, delle disposizioni di prevenzione delle frodi nel settore della commercializzazione e distribuzione dei carburanti e del contrasto alle frodi IVA sulle auto, sono stati già impiegati a copertura delle manovre di finanza pubblica. Pertanto, la variazione netta della *tax compliance*, potenzialmente da destinare al Fondo, risulta negativa di circa un miliardo¹².

¹⁰ La stima elaborata dal Dipartimento delle finanze si basa sul cd. metodo del residuo. Tale metodologia consente di depurare l'andamento delle imposte dagli effetti dovuti alla variazione del ciclo economico e della normativa. Il residuo non spiegato viene interpretato come variazione della *tax compliance*. Si tratta di una metodologia necessariamente meno ottimale rispetto all'approccio *top-down*, basato sul confronto tra i dati della Contabilità nazionale e quelli delle dichiarazioni fiscali, utilizzato nella Relazione. Tuttavia, laddove non è possibile, in assenza dei dati, applicare l'approccio *top down*, il metodo del residuo può considerarsi robusto al fine di soddisfare quanto previsto dalla condizione posta dal comma 4 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2021-2023.

¹¹ Istat, 'Conti Economici Nazionali' 22 settembre 2023.

¹² Occorre evidenziare che la quantificazione degli effetti di miglioramento della *compliance* era stata effettuata *ex-ante*, prima del verificarsi della crisi pandemica. La crisi pandemica ha inevitabilmente contribuito a ridurre notevolmente l'impatto del recupero di gettito dal miglioramento della *compliance*.

Conseguentemente, per quest'anno non è possibile destinare risorse al Fondo per la riduzione della pressione fiscale¹³.

Il calcolo sulla variazione della *compliance* nel triennio successivo 2021-2023, riportato nelle righe successive in Tabella IV.2 ai sensi dell'articolo 1, comma 4, della legge n. 178 del 2020, risulta comunque irrilevante ai fini della determinazione delle risorse da destinare al Fondo.

Anche con riferimento al comma 5, il quale prevede che, nel rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica, la Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza indichi la quota delle maggiori entrate permanenti rispetto alle previsioni tendenziali formulate per il Documento di economia e finanza, derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo e determinate ai sensi del comma 4, da destinare al Fondo di cui al comma 2, la quantificazione, comunque riportata nella Tabella IV.3, risulta altrettanto irrilevante ai fini della determinazione delle risorse da destinare al Fondo.

TABELLA IV.2: MAGGIORI ENTRATE PERMANENTI - CONDIZIONE EX ART 1. C. 4 L. 178/2020 - (DATI IN MILIONI DI EURO)					
Anno	Metodo	Quantificazione	IVA	IRPEF/IRES	Totale
2020	Approccio <i>top-down</i>	variazione <i>compliance</i>	802	-567	235
		<i>di cui già impiegati</i>	1.239	0	1.239
		a) var. <i>compliance</i> residua	-437	-567	-1.004
2021 (*)	Approccio <i>top-down</i>	variazione <i>compliance</i>	5.757	3.772	9.528
		<i>di cui già impiegati</i>	264	0	264
		b) var. <i>compliance</i> residua	5.492	3.772	9.264
2022	Metodo del "residuo"	variazione <i>compliance</i>	-2.603	7.018	4.415
		interventi normativi	-3.020	-1.436	-4.456
		c) var. <i>compliance</i> netta	417	8.454	8.871
2023	Metodo del "residuo"	variazione <i>compliance</i>	-3.989		-3.989
		interventi normativi	1.223		1.223
		d) var. <i>compliance</i> netta	-5.212		-5.212
Condizione ex art. 1 comma 4 Legge 178/2020		e) = b) + c) + d)	697	12.225	12.922
Fondo potenziale		f) = max { 0, a) }			0

(*) La quantificazione non tiene conto della revisione dei Conti nazionali effettuata da Istat nel mese di settembre 2023.

¹³ Si ricorda, tuttavia, che ai sensi dell'articolo 41 del decreto-legge 48/2023 la dotazione del Fondo per la riduzione della pressione fiscale, di cui all'articolo 1, comma 130, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, è incrementata di 4.064 milioni di euro per l'anno 2024. Ai relativi oneri si è provveduto attraverso la differenza tra i saldi programmatici e i saldi tendenziali registrati nel biennio 2023-24, ai sensi dell'articolo 44 del medesimo decreto-legge.

TABELLA IV.3: FONDO PER LA RIFORMA DEL SISTEMA FISCALE - ART.1 C. 5 L. 178/2020 - (dati in milioni di euro)

	Anno	Previsioni		
		2023	DEF 2023	NADEF 2023
IVA		158.832	157.164	-1.668
Saldo IRPEF		6.432	7.793	1.361
Saldo IRES		8.527	14.851	6.324
Totale	a)	173.791	179.808	6.017
Fondo potenziale	b)			0
Condizione ex art. 1 comma 5 Legge 178/2020				a) > b)
Fondo potenziale	c) = b)			0
Fondo effettivo				0

V. LA RIDUZIONE DEL TAX GAP 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"¹⁴. 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 2019¹⁵.

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).

Sebbene ancora non definitivi, i risultati preliminari per l'anno d'imposta 2021 sono molto incoraggianti ai fini del raggiungimento degli obiettivi previsti dal PNRR. In generale, nel corso degli ultimi anni, le politiche di contrasto all'evasione sono risultate molto efficaci e, come enfatizzato anche nel Rapporto 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 2026¹⁶; dall'altro lato, l'introduzione della fatturazione elettronica obbligatoria,

¹⁴ 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.

¹⁵ 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.

¹⁶ 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.

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 parte 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 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.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 mi-

glioramenti 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. Inoltre, in data 30 luglio 2022 è pervenuto il parere favorevole - atto n. 276 del 2022 - del Garante per la protezione dei dati personali in merito alla bozza di valutazione di impatto - di cui all'art. 1, comma 684, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 - predisposta dall'Agenzia delle entrate.
- *Traguardo M1C1-105: Aumento del 20% delle "lettere di conformità".* L'Agenzia delle entrate ha predisposto un documento di pianificazione che illustra i criteri di rischio che saranno utilizzati per la predisposizione delle liste di contribuenti nei cui confronti attivare le iniziative di stimolo della *compliance*. Detto cronoprogramma è stato condiviso con il partner tecnologico Sogei e le diverse attività sono già state inserite nei piani tecnici di automazione. Pertanto, per ciascuna lista è già delimitata la platea di riferimento ed individuato il periodo dell'anno in cui le comunicazioni saranno inviate ai contribuenti. Rispetto all'obiettivo complessivo di 2.581.090 "lettere di compliance", al 20 gennaio 2023 sono state inviate 2.636.882 comunicazioni (pari al 102% dell'obiettivo prefissato). L'obiettivo è stato dunque raggiunto¹⁷.
- *Traguardo M1C1-106: Riduzione del 5% del numero di "lettere di conformità" che rappresentano falsi positivi.* Ogni criterio di incrocio delle informazioni è stato già sottoposto a una fase preliminare di sperimentazione, finalizzata ad

¹⁷ Pur essendo state inviate n. 2.637.383 lettere di compliance, considerato che per n. 501 comunicazioni non è stato possibile attribuire un identificativo univoco - poiché risultano inviate a contribuenti che hanno ricevuto anche un'altra comunicazione della stessa tipologia - in sede di *assessment* è stato rendicontato il valore di 2.636.822.

individuare le possibili anomalie presenti nelle platee di riferimento (es. sovrarappresentazione di singoli codici ATECO, presenza di regimi speciali di tassazione). Inoltre, si sottolinea che le fasi di verifica continueranno, iterativamente, sino all’invio dei singoli “gruppi” di comunicazioni. A fronte dell’invio di 2.636.882 comunicazioni di *compliance*, il numero dei falsi positivi è risultato pari a 34.498 alla data del 14 febbraio 2023. Di conseguenza non è stata superata la soglia fissata dal target, che si ricorda essere pari a 126.500. L’obiettivo è stato pertanto raggiunto.

- *Traguardo M1C1-107: Aumento del 15% del gettito fiscale generato dalle "lettere di conformità".* Rispetto all’obiettivo - pari a euro 2.449.500.000 - il totale degli incassi derivanti delle comunicazioni di stimolo della compliance risulta pari a euro 2.945.556.829, con riferimento al periodo novembre 2021-ottobre 2022. Pertanto, lo stato di avanzamento del target risulta essere del 120%. L’obiettivo è stato quindi raggiunto.
- *Traguardo M1C1-109: Inviare le prime dichiarazioni IVA precompilate.* A partire dal 10 febbraio 2023, l’Agenzia delle entrate ha reso disponibile nella specifica area web del portale “Fatture e corrispettivi” del proprio sito internet la dichiarazione annuale IVA precompilata per tutti i contribuenti titolari di partita IVA che rientrano nella platea sperimentale, ossia 2.404.637 soggetti IVA. A partire dal 15 febbraio 2023, sono state messe a disposizione anche tutte le funzionalità per consentire la modifica, l’integrazione dei dati riportati nei differenti quadri e l’invio della dichiarazione. A fronte del valore obiettivo di 2.300.000 dichiarazioni IVA precompilate, sono state predisposte 2.404.637 dichiarazioni, pari al 105% del target. L’obiettivo è stato quindi raggiunto.

In termini operativi, vi sono oggi forti potenzialità nell’analisi del rischio, compreso quello di omessa fatturazione, che derivano sia dallo sfruttamento massivo del rilevante patrimonio informativo di cui l’Amministrazione dispone, e di cui potrebbe disporre in prospettiva a seguito di evoluzioni normative ed organizzative, sia dal potenziamento delle infrastrutture tecnologiche funzionale a rendere possibile l’applicazione di tecniche di intelligenza artificiale. Lo sfruttamento e l’utilizzo massivo delle informazioni e lo sviluppo di attività di *compliance risk management* diventano quindi parte integrante di una strategia di contrasto dell’omessa fatturazione, come delle altre tipologie di evasione.

L’obiettivo di riduzione dell’evasione rimane una sfida importante soprattutto nei prossimi anni. L’azione di contrasto all’evasione fiscale è tra gli obiettivi principali della Legge delega al Governo per la riforma fiscale¹⁸.

Le misure della Legge delega consolidano e rafforzano alcuni strumenti già esistenti e ne introducono di nuovi, come illustrato di seguito, per definire ed attuare mirate azioni di intervento, che potranno contribuire con maggiore efficacia all’obiettivo di riduzione del *tax gap*.

Un giusto bilanciamento tra l’approccio basato sui controlli e quello collaborativo tra Fisco e contribuenti rappresenta oggi la sfida più importante per le istituzioni e i governi.

L’efficacia degli *audit* sarà migliorata attraverso controlli selettivi, basati su indicatori che orienteranno l’attività di accertamento dell’Amministrazione

¹⁸ Legge 9 agosto 2023, n. 111.

finanziaria sui soggetti più a rischio. Queste azioni saranno favorite dalla completa interoperabilità delle banche dati a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

Per potenziare le analisi del rischio, la delega prevede la piena utilizzazione dei dati del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, il ricorso alle tecnologie digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale, nel rispetto della disciplina unionale sulla tutela dei dati personali. Sul piano europeo e internazionale, sarà assicurato il potenziamento della cooperazione amministrativa attraverso lo scambio di informazioni tra giurisdizioni fiscali per contrastare efficacemente e tempestivamente l'evasione, l'elusione e le frodi fiscali, migliorare la coerenza delle norme fiscali internazionali e garantire un ambiente fiscale più trasparente.

Inoltre, come previsto anche dalla Riforma dell'amministrazione fiscale 1.12 del PNRR, nella Legge di Bilancio 2023-2025¹⁹, per gli anni 2023 e 2024, l'Agenzia delle entrate è autorizzata ad assumere con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, nei limiti della vigente dotazione organica, in aggiunta alle vigenti facoltà assunzionali, un contingente di personale pari a 3.900 unità da inquadrare nell'Area dei funzionari²⁰.

Il rapporto di fiducia e lealtà tra contribuenti e fisco sarà rafforzato migliorando il livello di *compliance* volontaria. Per perseguire questo obiettivo, saranno introdotte nuove misure per la razionalizzazione degli obblighi dichiarativi e per la semplificazione degli adempimenti per i contribuenti. Con questi interventi si intende perseguire una riduzione dei costi di adempimento e il recupero di evasione fiscale dovuta a omissioni o errori dei contribuenti ascrivibili alla complessità del sistema fiscale.

Saranno inoltre semplificate le procedure di accertamento. La delega introduce misure che intendono modificare profondamente l'accertamento incentrandolo sulla *tax compliance* volontaria, anche istituendo un concordato preventivo biennale e rafforzando la *cooperative compliance*.

L'utilizzo completo di tutte le tecnologie a disposizione, tutte le banche dati e la loro interoperabilità renderà possibile circoscrivere l'attività di controllo nei confronti dei soggetti a più alto rischio e a prevenire l'evasione e l'elusione. Il maggior ricorso al regime di *cooperative compliance* è a sua volta coerente con la logica della prevenzione attraverso l'incentivo all'adempimento spontaneo ed è in linea con le recenti raccomandazioni dell'OCSE²¹ e degli organismi internazionali. Il nuovo concordato preventivo consentirà all'Amministrazione finanziaria di formulare una proposta di definizione biennale della base imponibile, utilizzando anche gli indicatori sintetici di affidabilità fiscale (ISA), introdotti dal 2018 in sostituzione degli studi di settore, che generano un voto da 1 a 10 sull'affidabilità

¹⁹ Articolo 1, comma 256, Legge 29 dicembre 2022, n.197. Come previsto dal successivo comma 257, è stata autorizzata la spesa di euro 48.165.000 per l'anno 2023 e di euro 191.840.220 annui a decorrere dall'anno 2024.

²⁰ Tale dotazione organica riguarda l'Area dei funzionari prevista dal vigente sistema di classificazione del contratto collettivo nazionale di lavoro 2019-2021 - Comparto Funzioni centrali, mediante l'indizione di procedure concorsuali pubbliche, anche in deroga alle disposizioni in materia di concorso unico contenute nell' articolo 4, comma 3-quinquies, del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 101, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 ottobre 2013, n. 125, nonché alle disposizioni in materia di mobilità tra le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 30 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

²¹ Vedi, tra gli altri: Organisation for Economic Co-operation and Development. "Tax Morale II Building trust between tax administrations and large businesses" (2022); "Cooperative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks". (2016); Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies (2017); "Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance" (2013).

fiscale del contribuente, sulla base della “conformità” della sua dichiarazione rispetto ad alcuni valori presunti dei ricavi, del valore aggiunto e del reddito, e che già prevedono un regime premiale.

Saranno introdotti interventi finalizzati al miglioramento dei procedimenti di riscossione.

La riforma fiscale prevede il progressivo superamento del ruolo, l’accesso semplificato ad una rateizzazione stabile e l’estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione per migliorare l’azione di recupero. Sempre nell’ambito della riscossione, le più evolute tecnologie e l’interoperabilità dei sistemi perseguiranno l’obiettivo di eliminare duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali, con conseguenti riduzioni dei costi e miglioramento dell’efficienza.

TABELLA V.1: TRAGUARDI E OBIETTIVI PNRR

Numero sequenziale	Misura correlata (riforma o investimento)	Traguardo / Obiettivo	Indicatori quantitativi (per gli obiettivi)	Calendario indicativo per il conseguimento	Descrizione di ogni Traguardo e Obiettivo	Risultato raggiunto
M1C1-103 (item i)	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Traguardo	n/a	2022T2	Piena operatività della banca dati e dell'infrastruttura informatica dedicata per la messa a disposizione della dichiarazione IVA precompilata	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.
M1C1-103 (item ii)	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Traguardo	n/a	2022T2	La banca dati utilizzata per le "lettere di conformità" (comunicazioni tempestive ai contribuenti per i quali sono state rilevate anomalie) è migliorata al fine di ridurre l'incidenza dei falsi positivi e aumentare il numero di comunicazioni inviate ai contribuenti	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. I miglioramenti introdotti garantiscono la possibilità di sviluppare criteri di indagine complessi e verificare preventivamente la presenza di possibili falsi positivi.
M1C1-103 (item iii)	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Traguardo	n/a	2022T2	L'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.

M1C1-103 <i>item iv</i>	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Traguardo	n/a	2022T2	<p>Il completamento del processo di pseudonimizzazione dei dati e istituzione dell'infrastruttura digitale per l'analisi dei mega-dati generati attraverso l'interoperabilità della banca dati completamente pseudonimizzata, al fine di aumentare l'efficacia dell'analisi dei rischi alla base del processo di selezione</p> <p>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 che ne ha dato parere favorevole.</p>
M1C1-105	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Obiettivo	2.581.090 lettere	2022T4	<p>Il numero di "lettere di conformità" (comunicazioni tempistiche ai contribuenti per i quali sono state riscontrate anomalie) deve essere aumentato almeno del 20% rispetto al 2019 (2.150.908 lettere).</p> <p>Al 20 gennaio 2023 sono state inviate 2.636.882 comunicazioni (pari al 102% dell'obiettivo prefissato).</p>
M1C1-106	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Obiettivo	126.500 falsi positivi	2022T4	<p>Il numero di "lettere di conformità" (comunicazioni tempistiche ai contribuenti per i quali sono state rilevate anomalie ma non frodi nella verifica ex-post) che rappresentano falsi positivi deve essere ridotto almeno del 5% rispetto al 2019 (132.825).</p> <p>A fronte dell'invio di 2.636.882 comunicazioni di compliance, il numero dei falsi positivi è risultato pari a 34.498 alla data del 14 febbraio 2023. Di conseguenza non è stata superata la soglia fissata dal target.</p>
M1C1-107	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Obiettivo	2.449.500.000 euro	2022T4	<p>Il totale degli incassi derivanti dalle comunicazioni di stimolo della compliance risulta pari a euro 2.945.556.829, con riferimento al periodo novembre 2021-ottobre 2022. Pertanto, lo stato di avanzamento del target risulta essere del 120%.</p>
M1C1-109	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Obiettivo	2.300.000 dichiarazioni precompilate IVA	2023T2	<p>Almeno 2 300 000 contribuenti devono ricevere dichiarazioni IVA precompilate per l'esercizio fiscale 2022.</p> <p>Sono state predisposte 2.404.637 dichiarazioni, pari al 105% del target.</p>

PAGINA BIANCA

ALLEGATO IV

**Relazione sull'economia non osservata
e sull'evasione fiscale e contributiva**

PAGINA BIANCA

INDICE

I.	SINTESI	52
II.	L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2017-2020	58
II.1	La definizione di economia non osservata (NOE) nella Contabilità nazionale e l'attuale metodo di stima del sommerso economico	58
II.2	Principali evidenze per il 2020.....	59
III.	EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA	72
III.1	Principali evidenze per il periodo 2016-2020	72
III.2	Quantificazione delle maggiori entrate da adempimento spontaneo	105
IV.	STRATEGIE E RISULTATI DEGLI INTERVENTI DI PREVENZIONE E CONTRASTO	108
IV.1	Prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale.....	108
IV.2	Prevenzione e contrasto dell'evasione contributiva	133
V.	VALUTAZIONE DI ALCUNE <i>POLICY</i> E ANALISI DI ALCUNE POTENZIALI LINEE DI INTERVENTO.....	146
V.1	La valutazione delle <i>policy</i>	146
V.2	Analisi di alcune aree di intervento.....	158
	APPENDICI METODOLOGICHE	181

I. SINTESI

La struttura della presente Relazione¹, in continuità con l'edizione del 2022, trova riscontro negli obiettivi posti dalla legge n. 196 del 2009 e tiene conto delle novità introdotte con la legge di bilancio per il 2021 e con il PNRR.

In particolare, nei Capitoli II e III sono riportati, rispettivamente, i dati relativi all'economia sommersa e le stime del *tax gap* - fiscale e contributivo- aggiornati al 2020. Il Capitolo III contiene anche la conseguente quantificazione delle maggiori risorse derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo. Il Capitolo IV è dedicato ad illustrare i risultati conseguiti nell'azione di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva nell'anno 2022. Infine, il Capitolo V propone alcune valutazioni di *policy* e analisi di aree di possibile intervento.

Sulla base dei Conti nazionali pubblicati a marzo del 2023, il valore aggiunto generato dal **sommerso economico** evidenzia una **tendenza decrescente a partire dal 2018**, che **culmina con una flessione del 14,5% nel 2020**, attestandosi a 157,3 miliardi di euro. Questo ultimo anno è stato caratterizzato dal fermo delle attività economiche, indotto dalle misure per contrastare la pandemia da COVID 19, determinando una contrazione del Pil a prezzi correnti pari al 7,5%. Anche se si considera il *trend* macroeconomico, rapportando il valore aggiunto generato dal sommerso economico al Pil, si conferma la tendenza decrescente; l'incidenza sul Pil, infatti, scende dal 11,2% del 2017 al 9,5% del 2020.

Come noto le stime del sommerso economico, che è una delle componenti dell'economia non osservata, non consentono di quantificare direttamente le entrate complessivamente sottratte alla finanza pubblica dall'**evasione fiscale e contributiva**. Per questa ragione come indicatore dell'evasione viene utilizzato il *tax gap*, che si pone l'obiettivo di misurare l'impatto del mancato adempimento degli obblighi di dichiarazione e versamento delle principali imposte e dei contributi². All'analisi del *tax gap*, effettuata dall'Agenzia delle entrate, dal Dipartimento delle finanze e dall'Istat, è dedicato il Paragrafo III.1, mentre la metodologia è descritta nella prima parte dell'Appendice. Malgrado la natura del *tax gap* e del sommerso economico sia diversa, è interessante rilevare che l'andamento di queste due variabili, nel medio periodo, è piuttosto simile.

La Tabella I.1 mostra che, in media, per il **triennio 2018-2020**, per il quale si dispone di un quadro completo delle valutazioni, il **gap complessivo risulta di circa 96,3 miliardi di euro**, di cui 84,4 miliardi di mancate entrate tributarie e 11,9 miliardi di mancate entrate contributive. Tale risultato risente in modo particolare della riduzione significativa del *gap* in valore assoluto registrata nel 2020. In particolare, il *gap* complessivo, tributario e contributivo, risulta pari a 86,9 miliardi di euro, con una riduzione di 12,7 miliardi di euro rispetto al 2019, di cui circa 76 miliardi di sole entrate tributarie, con una riduzione di quasi 11 miliardi di euro rispetto al 2019.

Tuttavia, occorre evidenziare che questi risultati sono fortemente influenzati dalla peculiarità dell'anno d'imposta 2020, caratterizzato dalla crisi pandemica. Infatti, a seguito dello *shock* derivato dalla suddetta crisi, la previsione normativa di molteplici forme di esenzione e agevolazione fiscale ha contribuito a ridurre in modo significativo il gettito

¹ La presente Relazione è stata approvata dalla [Commissione](#) nella seduta del 25 settembre 2023.

² In termini generali, si può dire che, quando viene utilizzata la metodologia c.d. *top down*, il *tax gap* è calcolato partendo dalle stime del sommerso economico ed effettuando una serie di ulteriori elaborazioni, come più dettagliatamente documentato nell'Appendice a questa Relazione. La prima parte dell'Appendice descrive nel dettaglio la metodologia seguita per la stima dei diversi *tax gap*.

potenziale. L'analisi della serie storica del *gap* in valore assoluto risulta, quindi, profondamente influenzata dallo *shock* pandemico che rende l'anno d'imposta 2020 anomalo (*outlier*) rispetto agli altri anni d'imposta.

Anche l'analisi in termini relativi del *tax gap*, ovvero la stima della propensione al *gap*, calcolata attraverso il rapporto tra il *tax gap* in valore assoluto e il gettito potenziale, deve essere valutata con estrema cautela dal punto di vista dei risultati complessivi, riportati nella Tabella I.2. Infatti, la propensione al *gap* si riduce di un punto percentuale nel 2020, raggiungendo il picco minimo del 17,3%. Tuttavia, tale risultato, rappresentando una semplice media ponderata della propensione al *gap* delle singole imposte, risulta anch'esso profondamente distorto dalla variazione del gettito potenziale osservata nel 2020.

La Tabella I.3 può aiutare a comprendere l'effettiva scomposizione dei contributi di ciascuna imposta alla propensione al *gap*³. **La differenza nella propensione al *gap* tra il 2020 e il 2019 è dovuta quasi totalmente all'IVA**, con un contributo alla riduzione di 0,5 punti percentuali, cui corrisponde anche una riduzione della propensione al *gap* dal 19,9% al 19,2%. Nel caso dell'IVA, quindi, il contributo al *gap* si è ridotto a causa della riduzione di entrambe le componenti, ovvero la propensione al *gap* dell'imposta nonché il peso dell'imposta potenziale sul totale.

Invece, per quanto riguarda l'evasione dell'IRPEF sul lavoro autonomo e d'impresa, **la riduzione di 0,4 punti percentuali dipende esclusivamente dal fatto che, a fronte di una propensione al *gap* che aumenta dal 69,2% al 69,7%, il peso dell'imposta potenziale sul totale si riduce**, come si evince dalla Tabella I.2⁴.

L'effetto complessivo è, pertanto, dovuto prevalentemente alla variazione dei pesi del gettito potenziale di ciascuna imposta rispetto al totale. In particolare, se il peso dell'imposta potenziale IRPEF di autonomi e imprenditori non si fosse ridotto - a causa dello *shock* pandemico - di 0,7 punti percentuali, l'incremento della propensione al *gap* di questa imposta avrebbe avuto un impatto ben maggiore sulla propensione al *gap* complessiva.

³ Nella Tabella I.3 sono calcolati, per ciascuna imposta il peso dell'imposta potenziale e il contributo alla propensione al *gap*. In termini analitici, la propensione al *gap* aggregata è data da $PG = TG/IP$, dove TG è il *tax gap* e IP è l'imposta potenziale. Questo rapporto può essere riscritto come $PG = \sum_i TG_i / \sum_i TP_i = \sum_i (TG_i / TP_i) \times TP_i / \sum_i TP_i$, dove TG_i / TP_i è la propensione al *gap* per l'imposta i mentre $TP_i / \sum_i TP_i$ è il peso dell'imposta potenziale i sulla imposta potenziale totale. Il contributo al *gap* per ciascuna imposta è il prodotto di questi due fattori e la somma dei contributi al *gap* di ciascuna imposta è pari al *gap* totale.

⁴ Un effetto simile ma molto meno rilevante si riscontra anche sull'IRES. In generale, dunque, tale effetto sembra essere strettamente connesso con il *tax gap* delle imposte dirette ed è quindi probabilmente collegato all'autoliquidazione delle imposte.

TABELLA I.1: GAP DELLE ENTRATE TRIBUTARIE E CONTRIBUTIVE IN MILIONI DI EURO

Tipologia di imposta	2016	2017	2018	2019	2020	Differenza 2020-2016	Media 2018-2020
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	4.103	4.338	4.431	4.589	3.855	-248	4.292
IRPEF lavoro autonomo e impresa	33.357	33.327	32.923	32.476	28.212	-5.145	31.204
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	768	799	797	803	696	-72	765
IRES	10.287	8.632	7.906	8.980	8.487	-1.800	8.458
IVA	34.162	36.824	31.158	26.889	22.899	-11.263	26.982
IRAP	4.952	5.109	5.197	5.026	4.613	-340	4.945
LOCAZIONI	767	729	693	551	121	-646	455
CANONE RAI	240	225	239	241	248	9	243
ACCISE sui prodotti energetici	1.611	2.077	1.498	1.914	1.722	111	1.711
IMU-TASI	5.721	5.514	5.455	5.462	5.191	-530	5.369
Totale entrate tributarie	95.968	97.575	90.297	86.932	76.044	-19.924	84.424
Totale entrate tributarie (al netto delle accise e dell'IMU)	88.636	89.983	83.344	79.556	69.131	-19.505	77.344
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.764	2.928	2.940	2.965	2.547	-217	2.818
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.119	8.804	9.317	9.719	8.311	192	9.115
Totale entrate contributive	10.883	11.731	12.257	12.684	10.858	-25	11.933
Totale entrate tributarie e contributive	106.851	109.306	102.554	99.616	86.902	-19.949	96.357

TABELLA I.2: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA

Propensione al gap nell'imposta	2016	2017	2018	2019	2020	Differenza 2020-2016	Media 2018-2020
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,8%	2,9%	2,8%	2,8%	2,4%	-0,4%	2,7%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	66,4%	68,0%	67,5%	69,2%	69,7%	3,2%	68,8%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,1%	7,3%	7,1%	7,0%	6,3%	-0,8%	6,8%
IRES	26,6%	23,7%	21,4%	23,8%	24,9%	-1,7%	23,4%
IVA	25,9%	27,3%	22,9%	19,9%	19,2%	-6,7%	20,6%
IRAP	18,8%	18,8%	18,5%	18,2%	17,7%	-1,1%	18,1%
LOCAZIONI	9,4%	8,8%	8,3%	6,7%	1,6%	-7,7%	5,6%
CANONE RAI	9,9%	10,3%	10,8%	10,9%	11,2%	1,3%	11,0%
ACCISE sui prodotti energetici	8,4%	10,7%	7,8%	9,7%	10,8%	2,4%	9,4%
IMU-TASI	23,7%	23,0%	22,7%	22,8%	22,1%	-1,5%	22,5%
Totale	20,8%	21,0%	19,1%	18,3%	17,3%	-3,6%	18,2%
Totale al netto delle accise e dell'IMU	21,2%	21,4%	19,4%	18,4%	17,2%	-4,0%	18,4%

Per il lavoro dipendente la propensione è calcolata come il rapporto tra la stima dell'evasione fiscale per i lavoratori dipendenti irregolari e l'ammontare delle ritenute IRPEF sui lavoratori dipendenti pubblici e privati (al lordo della stima sull'evasione dei lavoratori irregolari). Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti.

TABELLA I.3: CONTRIBUTI DI CIASCUNA IMPOSTA ALLA PROPENSIONE AL GAP - 2019-2020

Tipologia di imposta	2019			2020			Differenza		
	Propensione al gap	Peso del gettito potenziale sul totale	Contributo alla propensione al gap	Propensione al gap	Peso del gettito potenziale sul totale	Contributo alla propensione al gap	Propensione al gap	Pesi	Contributi
	(a)	(b)	(c) = (a) x (b)	(a)	(b)	(c) = (a) x (b)			
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,8%	34,1%	1,0%	2,4%	36,4%	0,9%	-0,4%	2,3%	-0,1%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	69,2%	9,9%	6,8%	69,7%	9,2%	6,4%	0,5%	-0,7%	-0,4%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,0%	2,4%	0,2%	6,3%	2,5%	0,2%	-0,7%	0,1%	0,0%
IRES	23,8%	7,9%	1,9%	24,9%	7,8%	1,9%	1,0%	-0,2%	0,0%
IVA	19,9%	28,5%	5,7%	19,2%	27,1%	5,2%	-0,7%	-1,4%	-0,5%
IRAP	18,2%	5,8%	1,1%	17,7%	5,9%	1,0%	-0,5%	0,1%	0,0%
LOCAZIONI	6,7%	1,7%	0,1%	1,6%	1,7%	0,0%	-5,1%	-0,1%	-0,1%
CANONE RAI	10,9%	0,5%	0,1%	11,2%	0,5%	0,1%	0,3%	0,0%	0,0%
ACCISE sui prodotti energetici	9,7%	4,1%	0,4%	10,8%	3,6%	0,4%	1,1%	-0,5%	0,0%
IMU	22,8%	5,0%	1,1%	22,1%	5,3%	1,2%	-0,6%	0,3%	0,0%
Totale	18,3%	100,0%	18,3%	17,3%	100,0%	17,3%	-1,0%	0,0%	-1,0%

Appare, dunque, confermata la tendenza alla contrazione dell'economia sommersa e dell'evasione fiscale nel medio periodo, a beneficio dell'efficienza e dell'equità dell'intero sistema economico con conseguenti impatti positivi sulla finanza pubblica.

A seguito della novità introdotta con la legge di bilancio per il 2021⁵, la quantificazione di tali impatti deriva da un'articolata procedura. Il presupposto è il calcolo della riduzione del *tax gap* "riferita al terzo anno precedente alla predisposizione della legge di bilancio". Questo calcolo si basa sul confronto tra il *tax gap* del 2020 (che è appunto il terzo anno precedente il 2023) e il *tax gap* del 2019, a parità di base imponibile potenziale. Secondo le stime riportate nel Paragrafo III.2, la riduzione del *tax gap* del 2020 rispetto al 2019, escludendo l'effetto dovuto alla variazione delle basi imponibili potenziali occorsa tra questi due anni, risulta compresa tra un minimo di 235 milioni di euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione della propensione al *gap*) e a un massimo di 8,7 miliardi di euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione assoluta del *tax gap*). Tale differenza si spiega con il dato anomalo del gettito potenziale nell'anno d'imposta 2020, che riduce notevolmente l'impatto della riduzione della propensione al *gap* in termini di recupero di ammontare del gettito complessivo.

Non vengono qui presentate le stime provvisorie relative al *tax gap* 2021 per le principali imposte, in quanto l'Istat ha recentemente effettuato, nelle stime diffuse il 22 settembre 2023, una significativa revisione del PIL per il biennio 2021-2022. Di tale dato potrà tenersi conto nell'Aggiornamento a questa Relazione che verrà pubblicato ad inizio dicembre 2023.

Nella letteratura economica⁶ è ormai diffusa la consapevolezza che i livelli e gli andamenti dell'evasione dipendano da un complesso insieme di fattori, tra i quali rivestono un'importanza fondamentale, ancorché non esclusiva, le strategie di prevenzione e contrasto dell'evasione definite ed attuate dalle Pubbliche amministrazioni. Il Capitolo IV è dedicato all'illustrazione di tale strategia che, nel nostro Paese, vede concorrere - insieme all'evoluzione del quadro normativo - una pluralità di soggetti e, in particolare, l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, la Guardia di Finanza, le Regioni e gli

⁵ Articolo 1, commi 2 e successivi della legge 178 del 2020. Si noti, in particolare, che il comma 3 di questa norma richiede una quantificazione riferita al terzo anno precedente alla predisposizione della legge di bilancio e quindi riferita, per questa Relazione, al 2019.

⁶ La letteratura di riferimento è molto estesa. Un'efficace sintesi è offerta nell'articolo di James Alm, *What Motivates Tax Compliance*, pubblicato sul *Journal of Economic Surveys*, volume 33, Issue 2, 2019.

Enti locali, l'Ispettorato nazionale del lavoro (INL), l'Inps e l'Inail. La Tabella I.3 sintetizza i principali risultati conseguiti dalle Amministrazioni direttamente impegnate nelle attività di prevenzione e controllo dell'evasione.

TABELLA I.3: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Agenzia delle entrate	Lettere di promozione della compliance	Invio, nel 2022, di oltre 2.521 mila comunicazioni a cittadini che avevano dimenticato di riportare in dichiarazione una parte del loro reddito complessivo e che sono stati messi in condizione di rimediare con sanzioni più lievi agli errori compiuti nel passato. Nei primi 9 mesi del 2023, inoltre, le comunicazioni inviate sono pari a 2.742 mila.
	Misure volte ad attrarre persone e imprese estere in Italia	n. 15 soggetti ammessi al regime di <i>cooperative compliance</i> n. 421 istanze di <i>patent box</i> concluse, di cui 181 con accordo
	Controlli eseguiti	426.686 controlli eseguiti
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Settore Dogane	Gettito: 27,1 miliardi di euro Extra-gettito: MDA per 1,4 miliardi di euro e sanzioni per 1,8 miliardi di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 34.303 Sequestri: 7,1 milioni di Kg/l e 38,1 milioni di pezzi Valore stimato del sequestro: 794 milioni di euro
	Settore Accise (energie e alcoli)	Gettito: 26,8 miliardi di euro Extra-gettito (MDA): 278,4 milioni di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 11.949
	Settore Accise (tabacchi)	Gettito: 14,6 miliardi di euro Extra-gettito (svincoli irregolari riscossi): 1,6 milioni di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 1.562 Sequestri all'interno degli spazi doganali: 1,1 milioni di pacchetti di sigarette, 3.623 sigari e 61,0 kg di tabacco sfuso Sequestri fuori dagli spazi doganali: oltre 210 tonnellate tabacchi
	Settore Giochi	Gettito: 11,2 miliardi di euro Extra-gettito (imposta accertata): 448,7 milioni di euro Extra-gettito (sanzioni tributarie e amministrative): 284,3 milioni di euro
Guardia di Finanza	Indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	12.122
	Sequestri preventivi per reati in materia di IVA e imposte dirette	2,4 miliardi di euro
	Sequestri di crediti d'imposta inesistenti	2,4 miliardi di euro
	Soggetti denunciati per reati in materia di IVA e imposte dirette	14.045
	Soggetti arrestati per reati in materia di IVA e imposte dirette	290
	Reati in materia di IVA e imposte dirette segnalati all'Autorità Giudiziaria	10.471
	Verifiche, controlli fiscali e altri controlli	55.683
	Evasori totali scoperti	6.270
	Lavoratori in nero e irregolari scoperti	31.164
INL	Attività di vigilanza aziende ispezionate	100.192
	Recupero contributi e premi evasi (€)	1.153.324.990 euro
	Lavoratori in nero	19.932
	Lavoratori irregolari	314.069
INPS Verifiche amministrative	Contributi evasi accertati	301.058.258 euro di maggiori entrate
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni	54.468.785 euro di minori uscite
INAIL Verifiche amministrative	Premi accertati Censim./Indotto (€)	Dalle attività di verifica svolte dal personale amministrativo sono stati accertati premi per un importo pari a euro 26.280.033

Il Paragrafo I del Capitolo V risponde alla finalità, esplicitamente indicata dall'articolo 10-bis.1, comma 4, lettera e), della legge n. 196 del 2009 di «*valutare i risultati dell'attività di contrasto e prevenzione, nonché di stimolo all'adempimento spontaneo*». Il perse-

guimento di tale obiettivo esige un approccio scientifico, fondato su tecniche econometriche e di *policy evaluation*. In questa edizione della Relazione particolare attenzione sarà dedicata agli impatti dell'aumento della soglia a 65mila euro per il regime forfettario, nonché su quelli connessi al regime della *cooperative compliance* e all'introduzione della fatturazione elettronica.

Nel Paragrafo II del Capitolo V vengono analizzati alcuni temi centrali nel dibattito di politica fiscale, ovvero lo stato di attuazione del PNRR, la regolamentazione delle criptovalute, il contrasto delle frodi IVA e quello dell'elusione fiscale delle multinazionali.

II. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2017-2020

II.1 LA DEFINIZIONE DI ECONOMIA NON OSSERVATA (NOE) NELLA CONTABILITÀ NAZIONALE E L'ATTUALE METODO DI STIMA DEL SOMMERSO ECONOMICO

Gli schemi di misurazione dell'economia su cui si basano i Conti nazionali prodotti dall'Istat definiscono una specifica componente, l'Economia non osservata (o NOE, acronimo inglese di *Non-Observed Economy*), che comprende l'insieme delle attività economiche che, per motivi differenti, sfuggono all'osservazione statistica diretta. L'inclusione delle diverse componenti della NOE nei Conti nazionali consente di rispettare il principio dell'eshaustività nella rappresentazione dei flussi economici (stabilito nei manuali internazionali SNA e SEC⁷ e verificato dalle autorità statistiche europee), assicurando la comparabilità internazionale dei dati sul Prodotto interno lordo (Pil) e il Reddito nazionale lordo (Rnl).

Le principali componenti della NOE sono rappresentate dal sommerso economico e dall'economia illegale; il sommerso statistico e l'economia informale ne completano lo spettro.

Il **sommerso economico** include tutte quelle attività che sono volontariamente celate alle autorità fiscali, previdenziali e statistiche. Esso è generato da dichiarazioni non corrette riguardanti sia il fatturato e/o i costi delle unità produttive (in modo da generare una sotto-dichiarazione del valore aggiunto), sia l'utilizzo di *input* di lavoro (ovvero l'impiego di lavoro irregolare). L'**economia illegale** è definita dall'insieme delle attività produttive aventi per oggetto beni e servizi illegali, o che, pur riguardando beni e servizi legali, sono svolte senza adeguata autorizzazione o titolo. Il **sommerso statistico** include tutte quelle attività che sfuggono all'osservazione diretta per inefficienze informative (errori campionari e non campionari, errori di copertura negli archivi, ecc.⁸). Infine, l'**economia informale** include le attività produttive svolte in contesti poco o per nulla organizzati, basati su rapporti di lavoro definiti nell'ambito di relazioni personali o familiari e non regolati da contratti formali.

La **stima del sommerso economico** nei Conti nazionali comprende le componenti relative a:

1. sotto-dichiarazione del valore aggiunto;
2. componente del valore aggiunto riconducibile all'impiego di lavoro irregolare;
3. altre componenti del sommerso economico.

La **sotto-dichiarazione del valore aggiunto** è connessa al deliberato occultamento di una parte del reddito da parte delle imprese attraverso dichiarazioni volutamente errate del fatturato o dei costi alle autorità fiscali (con un analogo comportamento riscontrato nelle rilevazioni statistiche ufficiali). In questo ambito, sul piano delle fonti assume un ruolo centrale il *Frame-SBS*, la base di dati di tipo censuario dei conti economici delle imprese italiane che operano per il mercato, risultato di una complessa procedura di integrazione di

⁷ L'applicazione del SEC 2010 è definita dal Regolamento (Ue) del Parlamento europeo e del Consiglio, n. 549/2013, relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali dell'Unione europea; il manuale SNA è il System of National Accounts delle Nazioni Unite, la cui versione più recente è quella del 2008.

⁸ Con l'adozione, in occasione dell'ultima revisione dei Conti nazionali, di metodi di misurazione basati su nuove fonti informative l'incidenza del sommerso statistico è ormai da considerare marginale.

dati d'indagine e amministrativi. L'ampia disponibilità di dati individuali consente di applicare specifiche procedure di stima per diverse tipologie di impresa, definendo modelli di misurazione adatti alle caratteristiche di segmenti omogenei del sistema produttivo; la popolazione delle unità sottoposte alla procedura comprende tutte le imprese operanti sul mercato che occupano meno di 100 addetti e non rientrano in particolari condizioni di non trattabilità ed esclusione.

Il **valore aggiunto generato dall'impiego di lavoro irregolare** rappresenta l'altra componente rilevante del sommerso economico. La procedura di misurazione si articola in due fasi distinte: nella prima si determina l'*input* di lavoro irregolare, in termini di occupati, posizioni lavorative, ore effettivamente lavorate ed unità di lavoro equivalenti a tempo pieno; nella seconda si definisce il contributo al valore aggiunto generato da ciascuna unità di lavoro a tempo pieno (ULA). Il contributo incide su tre componenti di valore aggiunto: la remunerazione delle unità di lavoro dipendenti; la remunerazione del lavoro degli indipendenti; il *mark-up* degli imprenditori sulla remunerazione dei dipendenti.

La procedura è disegnata in modo di assicurare l'additività delle stime della componente generata dal lavoro irregolare e di quella riferita alla rivalutazione del valore aggiunto.

La Decisione della Commissione del 24/7/1998 prevede, inoltre, che la quota di IVA fatturata regolarmente dal venditore ma poi non versata all'erario, definita nel documento come frode IVA senza consenso, venga misurata ed inclusa nel valore aggiunto in quanto, di fatto, risulta in una quota sommersa del margine operativo lordo. Viene, pertanto, effettuata una stima separata della frode IVA senza consenso, che utilizza come base imponibile il valore aggiunto sottodichiarato e generato dall'impiego di lavoro irregolare.

La stima del sommerso economico viene completata con l'**individuazione di altre componenti specifiche** stimate in maniera indiretta, come l'attività delle famiglie che concedono in affitto gli immobili (ad uso residenziale e non residenziale) di cui sono proprietarie senza un regolare contratto di locazione. Per alcuni settori (alberghi, ristoranti, servizi alla persona) nel valore aggiunto del datore di lavoro è inclusa una stima delle mance ricevute dal personale. Infine, un'ulteriore integrazione alla stima del valore aggiunto emerge al momento della riconciliazione fra le stime indipendenti degli aggregati dell'offerta e della domanda, che porta alla definizione del livello del Pil. Tale integrazione include, in proporzione non identificabile, la quota di economia sommersa che non può essere catturata attraverso le procedure di correzione sopra descritte.

II.2 PRINCIPALI EVIDENZE PER IL 2020

II.2.1 La quantificazione del sommerso economico incorporata nei Conti nazionali

Sulla base dei Conti nazionali pubblicati a marzo del 2023, il **valore aggiunto generato dal sommerso economico evidenzia una tendenza decrescente a partire dal 2018**, che culmina con una flessione del 14,5% nel 2020, attestandosi a 157,3 miliardi di euro (Tabella II.2.1). Questo ultimo anno è stato caratterizzato dal fermo delle attività economiche, indotto dalle misure per contrastare la pandemia da COVID 19, determinando una contrazione del Pil a prezzi correnti pari al 7,5%. Anche se si considera il *trend* macroeconomico, rapportando il valore aggiunto generato dal sommerso economico al Pil, si conferma la tendenza decrescente; l'incidenza sul Pil, infatti, scende dal 11,2% del 2017 al 9,5% del 2020 (Tabella II.2.2).

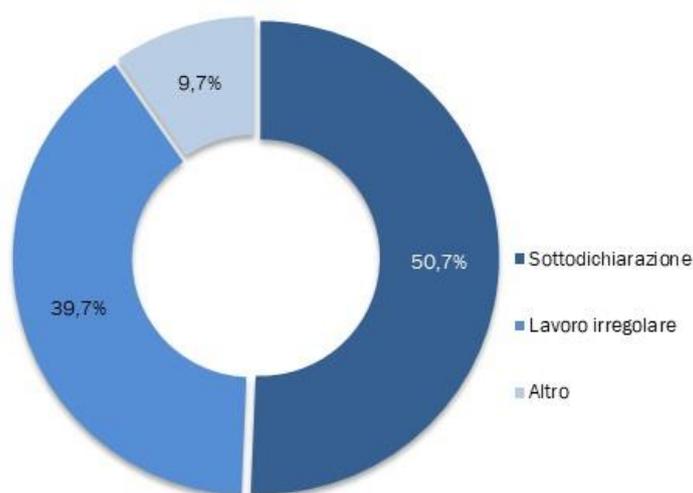
TABELLA II.2.1: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2017-2020, MILIONI DI EURO

Anni	2017	2018	2019	2020
Economia sommersa	194.965	188.931	183.893	157.283
da Sotto-dichiarazione	98.473	93.953	90.397	79.679
da Lavoro irregolare	80.234	78.034	77.033	62.383
Altro	16.257	16.944	16.463	15.222
Totale valore aggiunto	1.557.796	1.589.576	1.611.369	1.502.655
Pil	1.736.593	1.771.391	1.796.649	1.661.020

TABELLA II.2.2: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO E SUL PIL - ANNI 2017-2020, VALORI PERCENTUALI

Anni	2017	2018	2019	2020
Incidenza economia sommersa su valore aggiunto	12,5	11,9	11,4	10,5
da Sotto-dichiarazione	6,3	5,9	5,6	5,3
da Lavoro irregolare	5,2	4,9	4,8	4,2
Altro	1,0	1,1	1,0	1,0
Incidenza economia sommersa su Pil	11,2	10,7	10,2	9,5

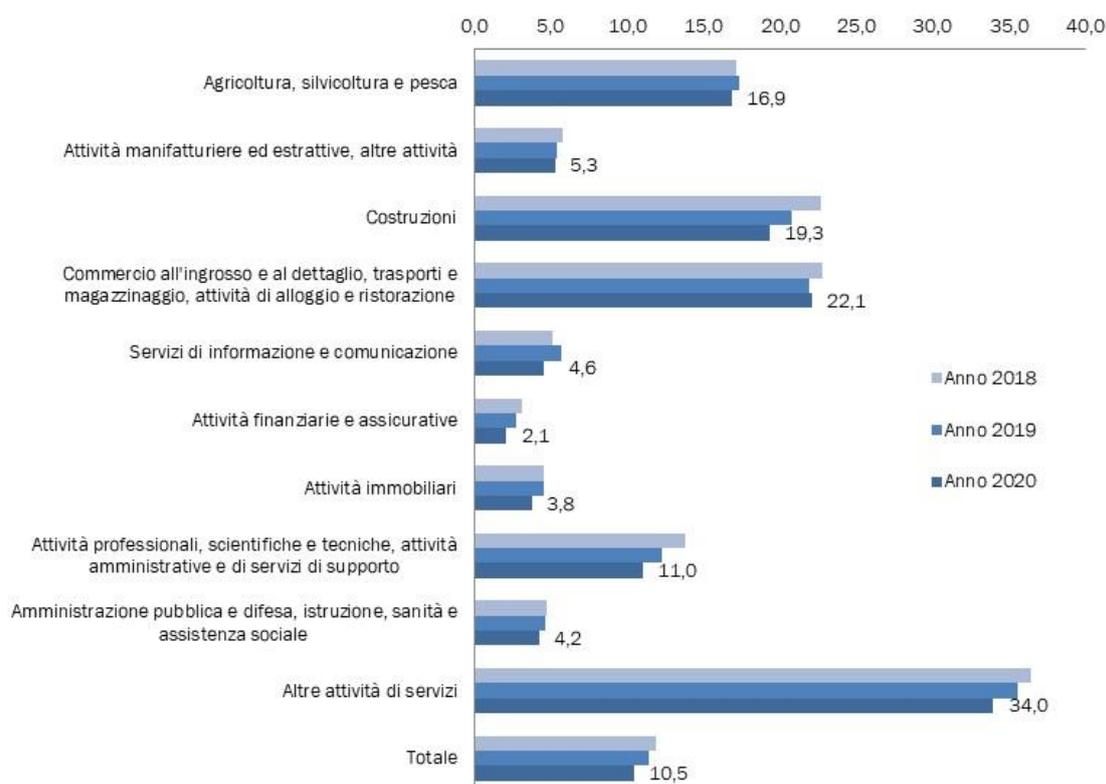
Le componenti più rilevanti dell'economia sommersa sono quelle legate alla correzione della sotto-dichiarazione del valore aggiunto e all'impiego di lavoro irregolare. Nel 2020 esse determinano, rispettivamente, il 50,7% e il 39,7% del valore aggiunto complessivo generato dall'economia sommersa. Meno rilevante, sebbene significativo (9,7%), è il contributo delle altre componenti (mance, fitti "in nero" e integrazione domanda-offerta) (Figura II.2.1).

FIGURA II.2.1: COMPOSIZIONE DELL'ECONOMIA SOMMERSA - ANNO 2020, VALORI PERCENTUALI

Fra il 2018 e il 2020, la distribuzione dell'economia sommersa per settore di attività economica non ha subito variazioni di rilievo (Figura II.2.2). La sua incidenza sul valore aggiunto complessivo risulta particolarmente elevata nel settore terziario, e in particolare

nelle Altre attività dei servizi, dove nel 2020 si attesta al 34,0%, nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (22,1 %), nelle Costruzioni (19,3%), nell'Agricoltura, silvicoltura e pesca (16,9%) e nelle Attività professionali, scientifiche, tecniche (11,0%). Meno rilevante è il peso del sommerso nelle Attività immobiliari (3,8%) e in quelle finanziarie e assicurative (2,1%), riconducibile per quest'ultime esclusivamente alle Attività ausiliare dell'intermediazione finanziaria. Nel settore Amministrazione pubblica, difesa, istruzione, sanità e assistenza sociale, infine, l'incidenza del sommerso è pari al 4,2% ed è ascrivibile esclusivamente all'attività di produzione per il mercato dell'istruzione, della sanità e dell'assistenza sociale. Le unità classificate nel settore delle Amministrazioni pubbliche sono, infatti, per definizione, escluse dalla popolazione dei potenziali sotto-dichiaranti, né per esse esiste *input* di lavoro irregolare. Si osserva che la contrazione dell'incidenza dell'economia sommersa sul Pil è stata trainata dalla rilevante caduta del sommerso nei settori delle Costruzioni e delle Attività professionali, scientifiche, tecniche (rispettivamente -3,3 e -2,8 punti percentuali dal 2018 al 2020).

FIGURA II.2.2: INCIDENZA DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO - ANNI 2018-2020, VALORI PERCENTUALI



Al fine di individuare le caratteristiche dell'economia sommersa, che appare più legata al tipo di mercato in cui si svolgono le transazioni e alla tipologia dei clienti/fornitori, nelle tabelle che seguono si propone una disaggregazione settoriale che classifica i prodotti/servizi sulla base dell'omogeneità delle loro funzioni (e dei mercati cui si rivolgono) piuttosto che del processo produttivo.

Nella classificazione proposta, le attività economiche dell'industria sono distinte in Produzione di beni di consumo, Produzione di beni di investimento e Produzione di beni intermedi (che include il comparto energetico e della gestione dei rifiuti). Nel settore terziario, le attività dei Servizi professionali sono analizzate separatamente dagli Altri servizi alle imprese. Inoltre, dal settore dei Servizi generali forniti dalle Amministrazioni pubbliche (regolamentazione, affari esteri, difesa, giustizia, ordine pubblico ecc.) è stato scorporato

quello dell'Istruzione, sanità e assistenza sociale, trattandosi di attività in cui, nel segmento di mercato, è presente una significativa componente di sommerso.

Se nel 2020, come già evidenziato, l'incidenza sul valore aggiunto complessivo dei flussi generati dall'economia sommersa è pari al 10,5% (Tabella II.2.2), i settori in cui tale incidenza è più elevata sono gli Altri servizi alle persone (34,0%) e il Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (22,1%), seguiti da quelli delle Costruzioni (19,3%), dell'Agricoltura (16,9%) e dei Servizi professionali (11,2%). Nel settore Istruzione, sanità e assistenza sociale, in cui operano imprese, Amministrazioni pubbliche e Istituzioni sociali private al servizio delle famiglie, il valore aggiunto sommerso pesa per il 7% ed è completamente ascrivibile ai produttori per il mercato (Tabella II.2.6).

Dall'esame dell'incidenza delle diverse componenti dell'economia sommersa all'interno del valore aggiunto nel periodo 2017-2020 (Tabelle II.2.3 - II.2.6) emergono importanti differenze settoriali.

Nel settore primario il sommerso è completamente imputabile all'utilizzo di occupazione non regolare. Il sistema fiscale cui sono sottoposte le imprese agricole, infatti, è caratterizzato dalla presenza di regimi forfettari, riduzioni dell'imponibile, applicazione di aliquote ridotte, che rendono difficilmente configurabile la presenza di una dichiarazione mendace del reddito di impresa.

Nel 2020 il peso della sotto-dichiarazione del valore aggiunto sul complesso dell'economia sommersa risulta particolarmente significativo nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione, negli Altri servizi alla persona, nelle Costruzioni e nei Servizi professionali (pari, rispettivamente, al 12,5%, all'11,2%, all'11,1% e al 7,6%). All'interno dell'industria l'incidenza di tale componente è più marcata nelle attività economiche connesse alla Produzione di beni alimentari e di consumo (8,1%) che non in quelle di Produzione di beni di investimento (2,5%); mentre il peso risulta minimo (0,6%) nella Produzione di beni intermedi, energia e rifiuti (Tabella II.2.6).

Il valore aggiunto prodotto dalla componente di lavoro irregolare è, invece, molto rilevante nel settore degli Altri servizi alle persone, dove pesa per il 21,8% - ed è fondamentalmente imputabile al lavoro domestico - e nell'Agricoltura, silvicoltura e pesca (16,9%). Il contributo del lavoro irregolare è invece decisamente contenuto nei settori dell'industria (tra l'1,1% e il 2,6% nei tre comparti) e in quello degli Altri servizi alle imprese (1,5%) (Tabella II.2.6).

TABELLA II.2.3: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA - ANNO 2017, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale Economia sommersa
	da Sotto dichiarazione	da Lavoro irregolare	Altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	16,9	-	16,9
Produzione beni alimentari e di consumo	9,4	3,1	-	12,5
Produzione beni di investimento	2,5	1,5	-	4,0
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,7	1,5	-	2,2
Costruzioni	12,2	10,7	-	22,9
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	13,3	7,9	3,0	24,2
Servizi professionali	11,2	4,5	-	15,7
Altri servizi alle imprese*	2,8	1,7	1,4	5,9
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,6	6,1	-	8,7
Altri servizi alle persone	13,5	22,7	0,7	36,9
TOTALE	6,3	5,2	1,0	12,5

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA II.2.4: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA - ANNO 2018, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale Economia sommersa
	da Sotto dichiarazione	da Lavoro irregolare	Altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	17,1	-	17,1
Produzione beni alimentari e di consumo	8,8	2,9	-	11,8
Produzione beni di investimento	2,3	1,4	-	3,7
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,6	1,1	-	1,7
Costruzioni	11,8	10,9	-	22,7
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	12,4	7,4	3,0	22,8
Servizi professionali	11,4	4,6	-	16,0
Altri servizi alle imprese*	2,4	1,6	1,5	5,6
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,5	5,4	-	7,8
Altri servizi alle persone	12,7	23,0	0,7	36,4
TOTALE	5,9	4,9	1,1	11,9

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA II.2.5: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA - ANNO 2019, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale Economia sommersa
	da Sotto dichiarazione	da Lavoro irregolare	Altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	17,3	-	17,3
Produzione beni alimentari e di consumo	8,1	2,9	-	11,0
Produzione beni di investimento	2,2	1,3	-	3,5
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,6	1,0	-	1,6
Costruzioni	11,0	9,8	-	20,8
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	12,0	7,0	2,9	21,9
Servizi professionali	9,2	4,6	-	13,8
Altri servizi alle imprese*	2,4	1,7	1,3	5,5
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,5	5,1	-	7,6
Altri servizi alle persone	11,5	23,3	0,8	35,6
TOTALE	5,6	4,8	1,0	11,4

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA II.2.6: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA - ANNO 2020, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale Economia sommersa
	da Sotto dichiarazione	da Lavoro irregolare	Altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	16,9	-	16,9
Produzione beni alimentari e di consumo	8,1	2,6	-	10,8
Produzione beni di investimento	2,5	1,2	-	3,6
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,6	1,1	-	1,7
Costruzioni	11,1	8,2	-	19,3
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	12,5	6,1	3,5	22,1
Servizi professionali	7,6	3,6	-	11,2
Altri servizi alle imprese*	2,3	1,5	1,1	4,8
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,1	4,8	-	7,0
Altri servizi alle persone	11,2	21,8	0,9	34,0
TOTALE	5,3	4,2	1,0	10,5

*Inclusi i fitti imputati

II.2.2 Il lavoro irregolare nel 2020

Il ricorso al lavoro non regolare da parte di imprese e famiglie è un dato strutturale del mercato del lavoro italiano. Dopo aver segnato nel 2019 una flessione dell'1,6%, nel 2020 le

unità di lavoro a tempo pieno (ULA) in condizione di non regolarità mostrano una marcata diminuzione del 18,6%, attestandosi a 2 milioni e 918 mila, occupate in prevalenza come dipendenti (2 milioni e 144 mila unità) (Tabella II.2.7). La forte diminuzione, indotta principalmente dalle misure adottate per contrastare la diffusione dell'epidemia di COVID 19, ha interessato prevalentemente le unità indipendenti irregolari (-22,9%), rispetto a quelle dipendenti (-2,4%). Anche le unità di lavoro regolari hanno segnato nel loro complesso una forte riduzione (-9,8%), anche se di entità molto più contenuta rispetto a quella delle unità di lavoro irregolari. Nel segmento regolare si è assistito ad una ricomposizione del mercato del lavoro, in quanto la riduzione si è concentrata sulle sole unità di lavoro indipendenti (-13,4%), mentre le unità di lavoro dipendenti hanno fatto registrare una lieve crescita (+0,7%). Il tasso di irregolarità, utilizzato quale indicatore di diffusione del fenomeno e calcolato come incidenza percentuale delle ULA non regolari sul totale, scende, quindi, nel 2020 a 13,6% dal 14,4% dell'anno precedente.

Se si analizza il medio periodo, si osserva che rispetto al 2017, le unità di lavoro irregolari nel 2020 sono circa 782 mila in meno, come sintesi di una diminuzione di 551 mila unità dipendenti e 231 mila unità indipendenti. Il tasso di irregolarità scende, nei quattro anni, dal 15,5% del 2017 al 13,6% del 2020 (Tabella II.2.7).

TABELLA II.2.7: UNITA' DI LAVORO REGOLARI E NON REGOLARI PER POSIZIONE NELLA PROFESSIONE ANNI 2017- 2020, IN MIGLIAIA

Anni	Regolari	Non regolari	Totale	Tasso di regolarità	Tasso di irregolarità
Totale					
2017	20.245	3700	23.945	84,5	15,5
2018	20.482	3644	24.125	84,9	15,1
2019	20.551	3586	24.137	85,1	14,9
2020	18.534	2918	21.451	86,4	13,6
Dipendenti					
2017	14.205	2.695	16.900	84,1	15,9
2018	14.474	2.647	17.121	84,5	15,5
2019	14.574	2.583	17.157	84,9	15,1
2020	13.358	2.144	15.502	86,2	13,8
Indipendenti					
2017	6.040	1.005	7.045	85,7	14,3
2018	6.008	996	7.004	85,8	14,2
2019	5.977	1.004	6.980	85,6	14,4
2020	5.176	774	5.949	87,0	13,0

Il tasso di irregolarità è elevato in Agricoltura, silvicoltura e pesca, dove rimane stabile su valori superiori al 18,0% nel quadriennio in esame.

Nell'Industria il peso della componente irregolare dell'occupazione si attesta al 10,2% nel biennio 2017-2018 e scende al 9,7% e al 9,4%, rispettivamente, nel 2019 e nel 2020.

La presenza del lavoro irregolare è molto eterogenea nel comparto dei servizi, poiché al suo interno sono comprese sia le attività della Pubblica Amministrazione, che impiega solo lavoro regolare, sia le attività dei servizi privati alle imprese e alle famiglie, dove gli irregolari sono più diffusi: l'incidenza del lavoro irregolare è massima nel settore degli Altri servizi alle persone, con un tasso di irregolarità totale del 43% nel 2020. Nell'insieme dei servizi il tasso di irregolarità è in diminuzione, passando dal 16,8% del 2017 al 14,5% del

2020. Nei quattro anni considerati il tasso di irregolarità del terziario scende di 2,5 punti percentuali per i dipendenti e di 1,9 punti percentuali per gli indipendenti (Tabella II.2.8).

TABELLA II.2.8: TASSO DI IRREGOLARITÀ DELLE UNITÀ DI LAVORO PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNI 2017-2020

Macrosettore	2017			2018			2019			2020		
	Dipendenti	Indipendenti	Totale									
Agricoltura, silvicoltura e pesca	38,2	7,8	18,4	38,5	8,1	18,8	37,8	8,7	18,8	36,3	8,6	18,4
Industria	9,8	11,6	10,2	9,7	11,8	10,2	9,2	11,5	9,7	8,9	11,7	9,4
Industria in senso stretto	7,1	9,9	7,5	7,0	9,8	7,4	6,7	10,1	7,1	6,4	10,4	6,9
Prod. beni alimentari e di consumo	9,1	10,0	9,3	9,0	9,8	9,2	8,6	10,2	9,0	8,4	10,9	8,9
Prod. beni di investim.	5,5	9,5	5,9	5,3	9,4	5,7	5,2	9,6	5,7	5,1	9,1	5,5
Prod. beni intermedi, energia e rifiuti	6,3	11,7	6,6	6,2	11,4	6,4	5,5	10,5	5,8	5,3	11,0	5,5
Costruzioni	20,5	12,9	17,0	20,5	13,3	17,3	19,2	12,6	16,3	18,0	12,6	15,7
Servizi	17,1	16,0	16,8	16,5	15,8	16,3	16,2	16,0	16,1	14,6	14,1	14,5
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	14,7	17,5	15,8	14,1	17,7	15,4	13,8	17,8	15,3	12,1	15,8	13,5
Servizi professionali	10,7	7,2	8,1	10,0	6,9	7,8	9,0	6,8	7,4	8,0	6,1	6,6
Altri servizi alle imprese	7,5	15,0	9,4	7,4	14,7	9,2	7,8	14,8	9,5	7,2	13,4	8,7
Servizi generali delle A.A.P.P.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Istruzione, sanità e assistenza sociale	7,7	17,1	9,0	7,1	16,9	8,6	7,0	17,9	8,6	7,0	16,1	8,3
Altri servizi alle persone	52,0	27,6	47,7	51,1	27,1	46,9	50,5	27,6	46,4	46,0	26,6	43,0
TOTALE	15,9	14,3	15,5	15,5	14,2	15,1	15,1	14,4	14,9	13,8	13,0	13,6

II.2.3 La distribuzione territoriale dell'economia non osservata

La distribuzione territoriale dell'incidenza dell'economia non osservata, disaggregata nelle sue principali componenti, presentata in questo rapporto, utilizza le informazioni rese disponibili dalle procedure di calcolo dei Conti Economici Territoriali. Su base regionale vengono identificate la sotto-dichiarazione e l'attività generata dal lavoro irregolare, mentre sono aggregati in un'unica stima le rimanenti componenti del sommerso economico (mance, fitti in nero e integrazione domanda-offerta) e l'economia illegale. Per rendere chiaro il confronto, occorre considerare che l'incidenza complessiva sul Valore aggiunto del 2020 di questo insieme di componenti dell'economia non osservata è pari a circa il 2,2% (in dettaglio, l'incidenza dell'illegale e delle altre voci del sommerso sono pari, rispettivamente, all'1,2% e all'1%).

Nel 2020, l'incidenza dell'economia non osservata è molto alta nel Mezzogiorno, dove rappresenta il 16,8% del complesso del valore aggiunto, seguita dal Centro dove il peso si attesta al 12,0%. Sensibilmente più contenute, e inferiori alla media nazionale, sono le quote raggiunte nel Nord-est e nel Nord-ovest, pari rispettivamente al 9,8% e 9,2% (Figura II.2.3).

Il peso relativo delle tre diverse componenti dell'economia non osservata si conferma anche a livello ripartizionale; prevale ovunque l'incidenza della componente della rivalutazione da sotto-dichiarazione che raggiunge il livello più alto nel Mezzogiorno (pari al 7,1% del valore aggiunto) mentre quello più contenuto è registrato nel Nord-ovest (4,3%).

Anche la quota di valore aggiunto generato da impiego di lavoro irregolare è significativa nel Mezzogiorno, dove si attesta al 6,5%. L'incidenza risulta pari alla media nazionale al Centro (4,2%), mentre è inferiore nelle altre due ripartizioni (3,3% al Nord-est e 3,2% al Nord-ovest).

La Calabria è la regione in cui il peso dell'economia non osservata è massimo, con il 18,8% del valore aggiunto complessivo; l'incidenza più bassa si registra nella Provincia Autonoma di Bolzano-Bozen (8,2%). Puglia (7,7%), Campania (7,5%), Marche e Molise (entrambe 7,1%), Calabria e Umbria (entrambe 7%) presentano la quota più alta di rivalutazione del valore aggiunto sottodichiarato; le quote più basse si registrano, invece, nella Provincia autonoma di Bolzano-Bozen (2,9%) e nella Provincia Autonoma di Trento (3,5%).

Il peso del sommerso dovuto all'impiego di input di lavoro irregolare è particolarmente elevato in Calabria (8,3%) e Campania (6,9%); le quote più contenute sono quelle osservate in Lombardia (3%), Veneto (3,1%), Friuli Venezia Giulia (3,2%) e nella Provincia autonoma di Bolzano-Bozen (3,3%).

Per avere una rappresentazione completa di come l'economia sommersa condizioni il totale dell'economia, oltre a considerare l'incidenza del sommerso sul valore aggiunto di ciascuna regione, occorre prendere in considerazione anche quanto il sommerso di ciascuna regione impatti sul totale nazionale. Pertanto, oltre alla già commentata incidenza regionale, che può essere definita "propensione", è necessario analizzare il peso che il sommerso di ciascuna regione ha sul valore aggiunto nazionale. Questo secondo indicatore, che può essere definito "impatto", è calcolato come il rapporto tra il sommerso di ciascuna regione e il valore aggiunto nazionale (Tabella II.2.9). L'impatto dipende dalla dimensione dell'economia locale e, pertanto, non può essere considerato a sé stante ma deve essere completato dall'analisi della propensione. Per facilitare la lettura sia la propensione che l'impatto sono stati trasformati in una scala ordinale che classifica ciascuna regione in base alla posizione assunta rispetto alla media nazionale e i risultati ottenuti sono illustrati nella Tabella II.2.10. Si osserva la posizione della Campania che si caratterizza per valori superiori alla media nazionale sia per la propensione sia per l'impatto del sommerso. Di contro, la Calabria e la Sardegna, entrambe con una propensione molto superiore alla media nazionale, hanno un impatto inferiore in virtù della minore dimensione del sistema economico. Emerge anche il ruolo del Lazio che, pur presentando una propensione in linea con la media nazionale, mostra un impatto significativamente alto sul sommerso nazionale.

FIGURA II.2.3: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA SUL VALORE AGGIUNTO NELLE REGIONI ITALIANE - ANNO 2020, VALORI PERCENTUALI

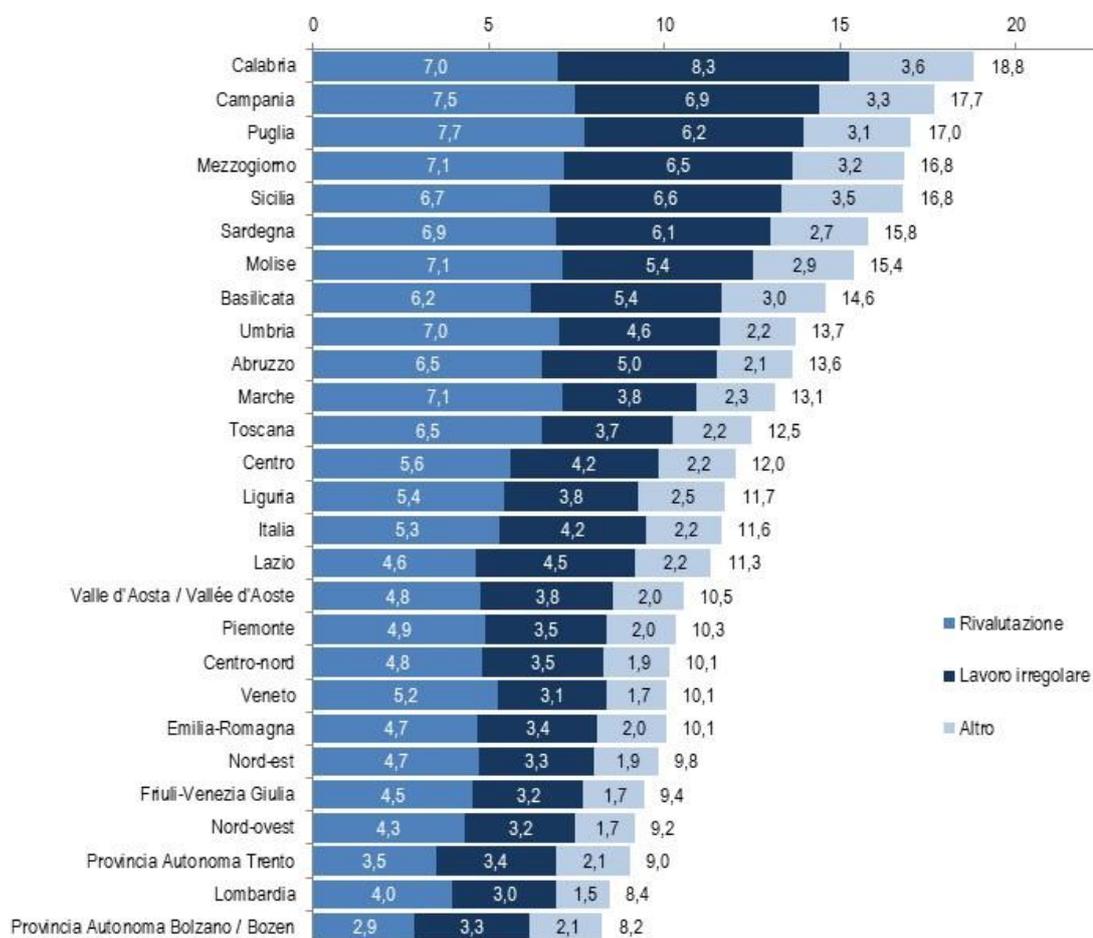


TABELLA II.2.9: COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA PER REGIONE. DISTRIBUZIONE PERCENTUALE - ANNO 2020

	Sotto-dichiarazione	Lavoro irregolare	Altro	Totale NOE
Mezzogiorno	30,1	35,0	32,6	32,3
Nord-ovest	26,8	25,2	25,8	26,0
Centro	22,6	21,6	21,7	22,1
Nord-est	20,6	18,2	19,9	19,6
Lombardia	16,7	16,1	15,5	16,3
Lazio	9,7	12,2	11,3	10,9
Campania	8,7	10,3	9,4	9,4
Veneto	9,1	6,8	7,3	7,9
Emilia-Romagna	8,1	7,5	8,3	7,9
Toscana	6,4	8,0	8,1	7,3
Sicilia	8,0	5,8	6,7	7,0
Piemonte	7,0	6,4	6,9	6,8
Puglia	6,4	6,5	6,2	6,4
Calabria	2,5	3,7	3,1	3,0
Marche	2,8	2,5	3,1	2,8
Liguria	3,2	2,2	2,5	2,7
Sardegna	2,6	2,9	2,5	2,7
Abruzzo	2,3	2,2	1,8	2,2
Friuli-Venezia Giulia	1,9	1,7	1,7	1,8
Umbria	1,7	1,4	1,3	1,5
P. A. Bolzano	0,8	1,1	1,4	1,0
P. A. Trento	0,8	1,0	1,2	0,9
Basilicata	0,8	0,9	1,0	0,9
Molise	0,5	0,5	0,5	0,5
Valle d'Aosta / Vallée d'Aoste	0,2	0,2	0,2	0,2
Italia	100,0	100,0	100,0	100,0

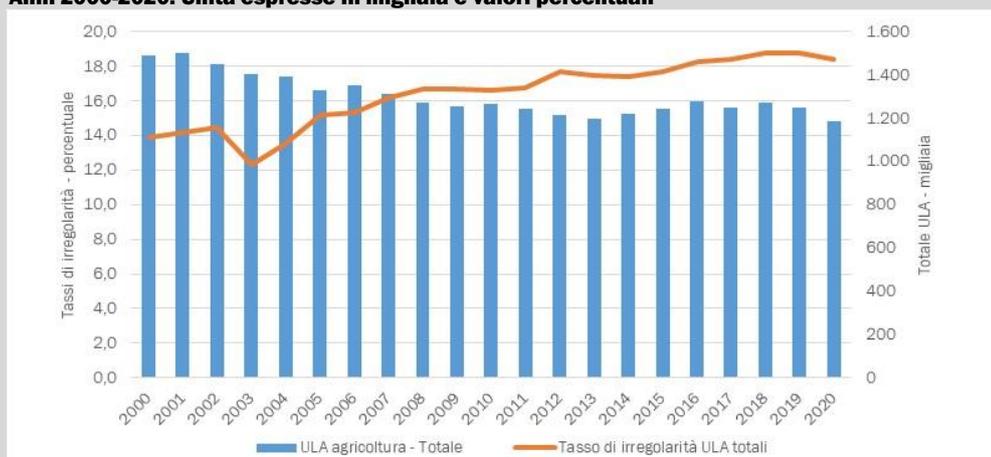
TABELLA II.2.10: CLASSIFICAZIONE DELLE REGIONI IN BASE AGLI INDICATORI DI PROPENSIONE E DI IMPATTO

		IMPATTO				
		Molto inferiore	Inferiore	Medio	Superiore	Molto superiore
PROPENSIONE	Molto superiore			Calabria Sardegna	Puglia Sicilia	Campania
	Superiore	Basilicata Molise	Abruzzo Umbria			
	Medio			Liguria Marche	Piemonte Toscana	Lazio
	Inferiore					Emilia Romagna Veneto
	Molto inferiore	Trento	Bolzano Friuli Venezia Giulia	Valle D'Aosta		Lombardia

Box II.2.1: Il lavoro irregolare in agricoltura

Nel corso degli anni duemila, l'occupazione in agricoltura, silvicoltura e pesca, misurata in termini di unità di lavoro a tempo pieno (ULA), ha manifestato un andamento decrescente, passando dal punto di massimo, registrato nel 2001, in cui si sono stimate 1.502 mila ULA totali, al punto di minimo del 2020 in cui le stesse sono risultate pari a 1.186 mila (Figura 1). Il tasso di irregolarità, misurato tramite il rapporto tra le ULA irregolari e le ULA complessive, ha manifestato una tendenza opposta. Dopo una marcata flessione registrata nel 2003, la serie storica ha seguito un sentiero di sviluppo con modeste oscillazioni intorno ad una tendenza crescente, passando dal 12,3% del 2003 al 18,8% degli anni 2018-19. Nel 2020 il tasso ha subito una lieve riduzione attestandosi al 18,4%.

Figura 1. ULA totali occupate e tasso di irregolarità in Agricoltura, silvicoltura e pesca. Anni 2000-2020. Unità espresse in migliaia e valori percentuali

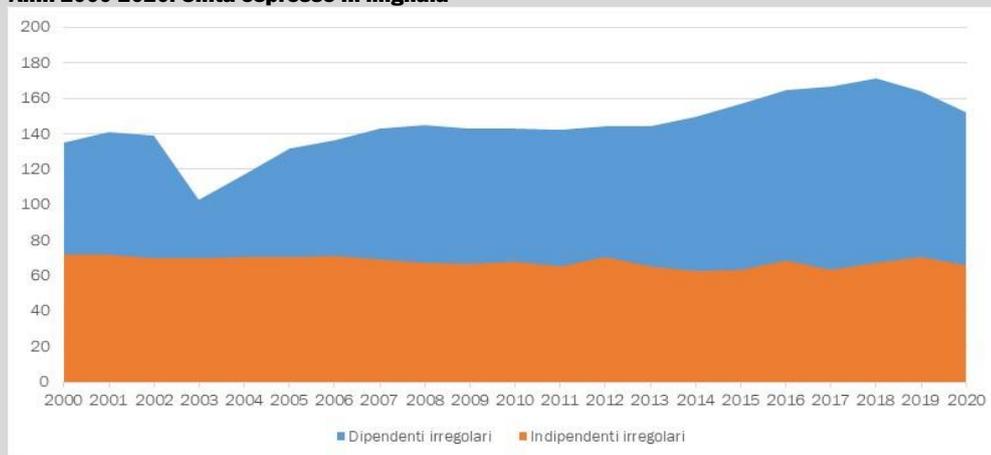


Fonte: Stime di contabilità nazionale

Il settore agricolo si caratterizza per un'elevata polverizzazione della produzione realizzata sul territorio, ne è la prova il fatto che, nel 2020, circa il 65% dell'occupazione totale era rappresentata da indipendenti, pari a 766 mila ULA.

Nello stesso anno si registrano 152 mila ULA dipendenti irregolari e 66 mila indipendenti irregolari, con un tasso di irregolarità rispettivamente pari al 36,3% e all'8,6%. Le due componenti hanno seguito una dinamica differente nel corso degli anni duemila (Figura 2). Da un lato gli indipendenti irregolari, pur con qualche oscillazione si sono mantenuti intorno a un valor medio costante, compreso tra i 63 e 72 mila ULA. Dall'altro i dipendenti irregolari hanno fatto rilevare una brusca contrazione nel 2003, toccando il valore minimo della serie pari a 103 mila ULA, per poi intraprendere un sentiero di crescita che li ha condotti a conseguire il massimo della serie nel 2018, 172 mila ULA.

Figura 2. ULA dipendenti e indipendenti irregolari in Agricoltura, silvicoltura e pesca. Anni 2000-2020. Unità espresse in migliaia

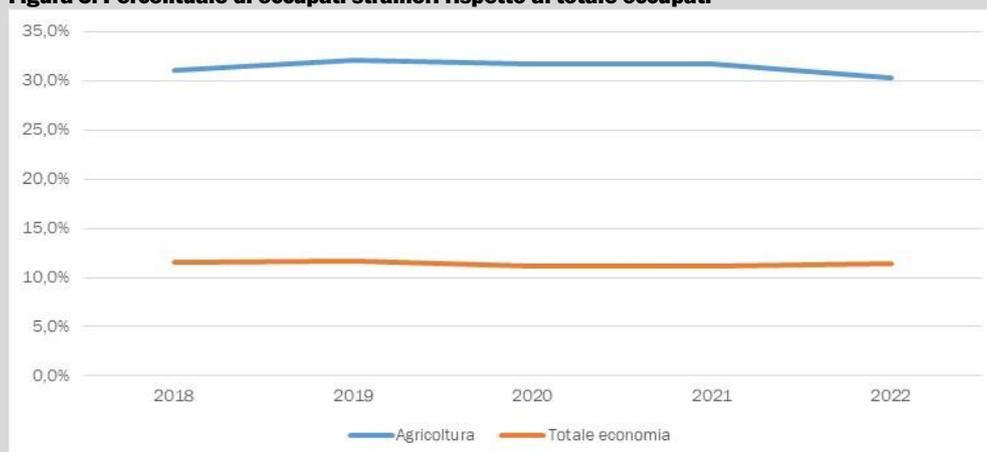


Fonte: Stime di contabilità nazionale

Per avere delle informazioni circa la presenza del lavoro straniero è necessario utilizzare la fonte di dati offerta dalla Rilevazione sulle forze di lavoro (Rfl), che misura l'input di lavoro in termini di occupati e non di ULA⁹. Di conseguenza, per accostare i dati Rfl sulla presenza di lavoratori stranieri con quelli di CN, nel prosieguo, anche i tassi di irregolarità saranno espressi in termini di occupati.

In Rfl, il settore agricolo si caratterizza per una presenza di stranieri quasi tripla rispetto al totale nazionale (Figura 3). Nel 2022 gli occupati stranieri in agricoltura rappresentavano il 30,3%, rispetto al totale degli occupati dello stesso settore, mentre l'analogo dato a livello di totale economia si attesta sull'11,4%. Nel 2022 si segnala però una contrazione degli stranieri in agricoltura che nell'anno precedente avevano fatto segnalare un'incidenza pari al 31,7%.

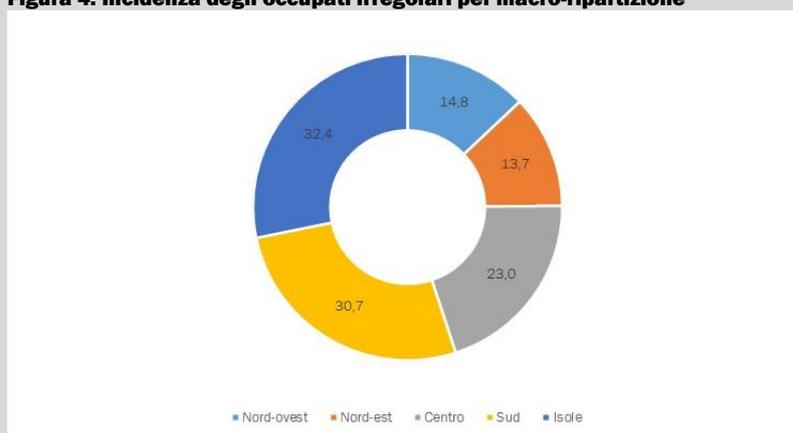
Figura 3. Percentuale di occupati stranieri rispetto al totale occupati



Fonte: Rilevazione sulle forze lavoro

Il dato degli occupati stimato in contabilità nazionale consente di avere delle indicazioni anche su come si ripartisce il tasso di irregolarità nelle differenti aree geografiche del paese (Figura 4). Le concentrazioni più elevate si osservano nella macro-ripartizioni meridionali, con una punta massima nelle isole, 32,4%, seguite dalle regioni del sud con valori di poco inferiori, 30,7%. Le aree del centro si collocano in una posizione mediana, 23,0%, mentre le percentuali più basse si registrano al nord. In questa macro-ripartizione il sommerso appare leggermente più presente nel nord-ovest, 14,8%, rispetto che al nord-est, 13,7%.

Figura 4. Incidenza degli occupati irregolari per macro-ripartizione



Fonte: Stime di contabilità nazionale

⁹ Negli schemi di contabilità nazionale le ULA rappresentano le posizioni lavorative ricondotte ad unità equivalenti a tempo pieno e forniscono una misura del volume di lavoro che partecipa al processo di produzione del reddito realizzato sul territorio economico di un paese. Tale calcolo discende dal volume di ore effettivamente lavorate ed è necessario in quanto le ore lavorate in ciascuna posizione lavorativa possono variare rispetto ad uno standard a tempo pieno, a seconda che si tratti di attività principale o secondaria svolta dalla persona, dell'orario di lavoro (a tempo pieno o part-time), della posizione contributiva o fiscale (regolare, non regolare).

III. EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA

III.1 PRINCIPALI EVIDENZE PER IL PERIODO 2016-2020

III.1.1 Stima del *tax gap* per l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)

La Tabella III.1.1.1 illustra i valori del *gap* per l'IRPEF da impresa e lavoro autonomo in milioni di euro, nonché in percentuale all'imposta potenziale e al PIL, distinguendo tra componente non dichiarata e componente dichiarata ma non versata.

TABELLA III.1.1.1: AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER IMPRESE E LAVORATORI AUTONOMI E RAPPORTI RISPETTO ALLA BASE POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL - ANNI 2016-2020						
	Anno	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IRPEF imprese e lav.aut in mln di euro (IRPEF _{nv})	Non dichiarato (*)	31.497	31.411	30.657	30.263	26.336
	Non versato (**)	1.860	1.916	2.266	2.213	1.876
	Complessivo	33.357	33.327	32.923	32.476	28.212
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % dell'imposta potenziale (IRPEF _{nv} / IRPEF _p)	Non dichiarato (*)	62,7%	64,1%	62,8%	64,5%	65,0%
	Non versato (**)	3,7%	3,9%	4,6%	4,7%	4,6%
	Complessivo	66,4%	68,0%	67,5%	69,2%	69,7%
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % del PIL (IRPEF _{nv} / PIL)	Non dichiarato (*)	1,9%	1,8%	1,7%	1,7%	1,6%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	2,0%	1,9%	1,9%	1,8%	1,7%

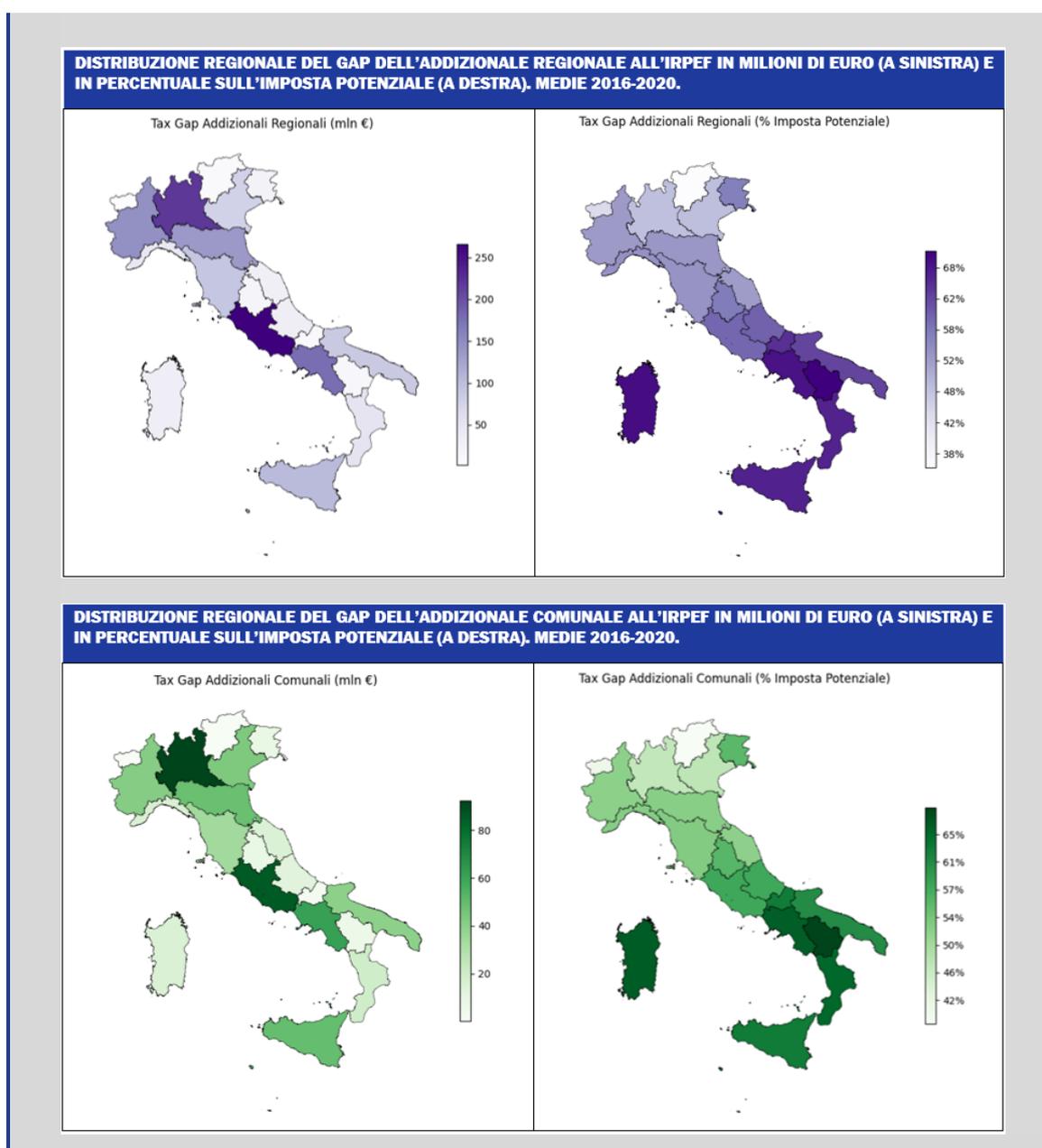
(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2020

Il quinquennio 2016-2020 è stato caratterizzato da una **netta diminuzione dell'importo del *gap* da omessa dichiarazione** (in milioni di euro), andamento presumibilmente innescato dalla riduzione della platea di riferimento, a sua volta determinata dall'introduzione e progressiva espansione del regime forfetario e accentuato, nell'ultimo anno del periodo, dall'impatto della pandemia Covid-19, che ha comportato una contrazione generalizzata dell'attività economica. L'incidenza di tali fattori sugli importi dichiarati e non dichiarati risulta tuttavia non omogenea, determinando di conseguenza un ***trend* altalenante della propensione al *gap*** (ovvero del *gap* in rapporto all'imposta potenziale) nel periodo considerato. Per quanto riguarda la parte di *gap* relativa alla componente dei mancati versamenti, si registra un *trend* di crescita nel periodo oggetto di osservazione, che tuttavia nell'anno d'imposta 2019, l'ultimo per il quale sono attualmente disponibili i dati di fonte amministrativa, sembra registrare una prima battuta d'arresto che però non può ancora considerarsi totalmente consolidata.

Box III.1.1.1: Il *tax gap* delle addizionali per i titolari di Partita IVA

Le addizionali regionali e comunali all'IRPEF rappresentano la quota aggiuntiva di imposta sui redditi destinata agli enti locali, la cui determinazione deriva dall'applicazione di un'aliquota differenziata sul territorio, all'interno dei margini fissati dalla legge, ad una base imponibile pressoché sovrapponibile con quella del tributo nazionale. Le seguenti mappe mostrano la distribuzione del *gap* delle addizionali regionale e comunale (media 2016-2020) per i contribuenti titolari di partita IVA.

Tali stime sono influenzate sia dalla differente determinazione dell'aliquota a livello locale, sia dalla diversa distribuzione dei redditi imponibili tra le regioni. Ne consegue che, in termini di importi, le regioni maggiormente colpite dal fenomeno risultino essere il Lazio, che oltre a detenere una quota non trascurabile del *gap* IRPEF, è anche caratterizzata da aliquote delle addizionali più elevate, e la Lombardia. D'altra parte, se si osserva lo stesso fenomeno in termini di propensione, ovvero rapportando gli importi al gettito potenziale, si riscontra la consueta dicotomia tra regioni settentrionali e meridionali, con queste ultime che presentano una maggiore tendenza alla *non-compliance*.



Per quanto riguarda la *tax gap* dell'IRPEF riconducibile ai lavoratori dipendenti irregolari, si riportano, di seguito, le stime relative al periodo 2016-2020, già pubblicate il 19 dicembre 2022 a seguito della revisione dei Conti nazionali effettuata dall'Istat. Per stimare i valori relativi al 2021 occorre attendere che l'Istat provveda alla pubblicazione dei dati relativi all'Economia non osservata nei Conti nazionali prevista per il mese di settembre 2023.

La stima dell'IRPEF evasa dai lavoratori dipendenti irregolari è complementare rispetto alle stime effettuate dall'Agenzia delle entrate per calcolare il *tax gap* dell'IRPEF riconducibile ad altre categorie di soggetti. I lavoratori dipendenti irregolari rappresentano una quota rilevante del mercato del lavoro irregolare¹⁰ e un insieme eterogeneo di tipologie

¹⁰ Il mercato del lavoro irregolare è definito come l'insieme di attività lavorative volontariamente sottratte all'osservazione da parte delle autorità, al fine di evitare il pagamento delle imposte in senso lato, dei contributi sociali obbligatori, e di non ottemperare alle regolamentazioni amministrative e agli *standard* del mercato del lavoro

lavorative: posizioni totalmente irregolari, lavoratori formalmente regolari con altre occupazioni non regolari, ore lavorate in nero o con retribuzioni o altri compensi percepiti “fuori busta paga”, immigrati illegali.

Con riferimento agli anni di imposta 2016-2020, le stime dell’evasione fiscale IRPEF riconducibili al lavoro dipendente irregolare sono state effettuate mediante un approccio basato sulle elaborazioni Istat relative alle retribuzioni dei lavoratori irregolari misurate all’interno della Contabilità nazionale¹¹ e sui dati delle dichiarazioni fiscali elaborati dal Ministero dell’economia e delle finanze. Tale approccio consente di approssimare l’IRPEF evasa sulle posizioni lavorative classificate dall’Istat come totalmente irregolari applicando le aliquote registrate nel mercato regolare nella stessa branca di attività.

La Tabella III.1.1.2 riporta i risultati ottenuti per gli anni di imposta 2016-2020. I dati si riferiscono alle posizioni lavorative dipendenti irregolari per l’intera economia e per i settori più numerosi in termini di posizioni irregolari. Si considerano due scenari: i) l’ipotesi in base alla quale i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria uguale a quella dei dipendenti regolari (per strato); ii) l’ipotesi in base alla quale i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria diversa da quella dei dipendenti regolari. Come già evidenziato nell’Aggiornamento alla Relazione 2022, considerando la prima ipotesi, la dinamica dell’evasione fiscale IRPEF da lavoro dipendente irregolare registra nel 2020, una diminuzione pari a 734 milioni di euro rispetto al 2019. È utile rilevare come questi risultati rappresentati possano manifestare una sottostima del fenomeno, per almeno tre motivi: i) sono state considerate aliquote calcolate sulla base degli importi dichiarati che riflettono il peso delle imposte dichiarate in ciascuna branca di attività economica; ii) le stime si riferiscono alle sole posizioni lavorative irregolari totali. In aggiunta, la costruzione delle aliquote effettive risente delle ulteriori limitazioni di seguito indicate: i) sono state considerate imprese con un numero di addetti fino a 19; ii) la classificazione per dimensione di impresa operata da Istat non trova esatto riscontro in quella presente nel database MEF. Al tempo stesso, poiché la retribuzione dei lavoratori dipendenti irregolari è inferiore a quella dei lavoratori regolari, l’aliquota effettiva applicata potrebbe essere distorta verso l’alto, il che determinerebbe una sovrastima del gettito IRPEF evaso.

¹¹ Le definizioni adottate sono contenute nella nota metodologica del già citato Report dell’Istat “L’Economia Non Osservata nei Conti nazionali: anni 2011-2014” del 14 ottobre 2016; per ulteriori elementi si veda De Gregorio, C. & Giordano, A. (2014) “Nero a metà”: contratti part-time e posizioni full-time fra i dipendenti delle imprese italiane”, Istat working paper, n. 3. Si noti, in particolare, che la definizione di lavoro irregolare utilizzata dall’Istat non include le componenti dei compensi “fuori busta paga”.

TABELLA III.1.1.2: AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER LAVORATORI DIPENDENTI IRREGOLARI – ANNI 2016-2020

VARIABILE	2016		2017		2018		2019		2020	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
Base imponibile evasa totale	37.096	27.947	38.791	28.927	38.806	28.734	39.146	28.349	33.890	24.163
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.669	1.689	2.725	1.778	2.849	1.862	2.914	1.828	2.747	1.821
Personale Domestico	8.832	8.881	8.806	8.831	8.659	8.712	8.805	8.619	7.756	7.486
Famiglie										
Base imponibile IRPEF evasa	34.145	25.836	35.683	26.724	35.693	26.564	36.007	26.188	31.179	22.329
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.433	1.540	2.484	1.621	2.597	1.697	2.656	1.666	2.504	1.659
Personale Domestico	8.470	8.517	8.444	8.469	8.307	8.357	8.444	8.265	7.438	7.179
Famiglie										
Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	4.103	3.045	4.338	3.171	4.431	3.205	4.589	3.271	3.855	2.712
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	157	100	164	107	191	125	220	139	211	140
Personale Domestico	962	967	969	971	952	958	1.016	994	904	873
Famiglie										
GAP addizionale regionale lavoratori dipendenti irregolari	550	416	571	428	568	422	569	414	491	352
GAP addizionale comunale lavoratori dipendenti irregolari	219	165	228	171	229	170	234	170	205	147
Totale Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	4.871	3.626	5.137	3.770	5.228	3.798	5.392	3.855	4.551	3.211
n. posizioni lavorative irregolari*		3.054		3.096		3.048		2.970		2.745

Note: importi espressi in milioni di euro. * importi espressi in migliaia di unità. I dati relativi alle branche di attività 'Agric. Allev. Silvic. e Pesca' sono ottenuti come somma dei codici di attività economica 1-4; 'Personale domestico famiglie' rappresenta il codice di attività 97. (1) e (2) si riferiscono alle ipotesi 1 e 2 così come definite nella scheda tecnica Istat.

A partire dall'edizione 2019, si inserisce una nuova componente del *gap* relativa agli **omessi versamenti ascrivibili ai non titolari di partita IVA** (Tabella III.1.1.3). Si tratta di contribuenti che non dichiarano redditi derivanti dalle attività imprenditoriali e professionali ma risultano percepire altre tipologie di redditi (quali ad esempio da lavoro dipendente, da pensione, derivanti da rendite, ecc.).

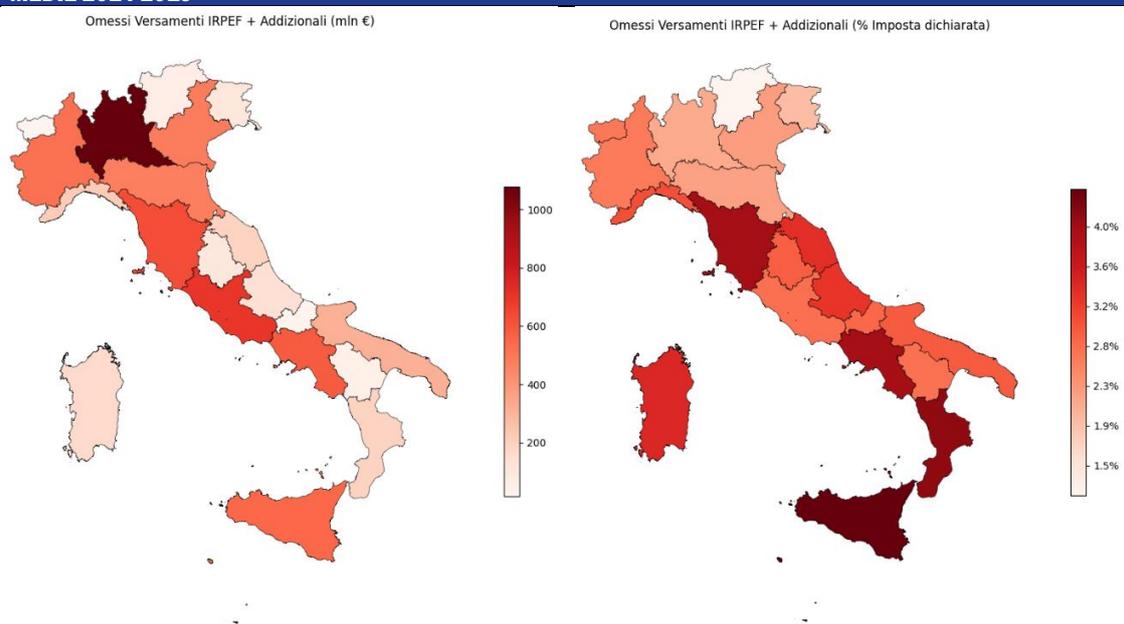
La serie storica dal **2014 al 2019**, ultimo anno per cui sono disponibili i dati, evidenzia un **ammontare degli omessi versamenti** che passa da 1.008 a 1.281 milioni di euro, con una **crescita continua su tutto il periodo**. Rapportando tale valore all'imposta dichiarata, l'incidenza risulta leggermente in crescita, con un valore che nell'ultimo biennio è intorno allo 0,6%. L'entità molto modesta di tale percentuale, se confrontata con quanto osservato per i titolari di partita IVA, è ascrivibile al ruolo esercitato dai sostituti di imposta che, per una larga parte dei redditi dichiarati dalla platea sotto osservazione, presiedono anche al versamento dell'imposta.

TABELLA III.1.1.3: AMMONTARE DEGLI OMESSI VERSAMENTI (IN MILIONI DI EURO) IRPEF E ADDIZIONALI, PER I NON TITOLARI DI PARTITA IVA - ANNI 2014-2019

	Anno	2014	2015	2016	2017	2018	2019
		Non titolari di partita IVA	Ammontare	1.008	1.040	1.053	1.063
	Propensione	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,6%	0,6%

La figura che segue riporta, invece, la **distribuzione territoriale dei mancati versamenti IRPEF e delle relative addizionali** (media 2014-2019) per tutte le tipologie di contribuenti, in milioni di euro (a sinistra) e in rapporto all'imposta dichiarata (a destra). Nella distribuzione degli importi, predomina la regione Lombardia, caratterizzata sia da una maggiore quota di popolazione, sia da un reddito pro-capite più elevato della media, mentre l'incidenza percentuale risulta più omogenea, con le eccezioni della Sicilia e del Trentino Alto Adige, che si collocano rispettivamente all'estremo superiore e inferiore della scala.

FIGURA III.1.1.1: DISTRIBUZIONE REGIONALE DEI MANCATI VERSAMENTI IRPEF E DELLE RELATIVE ADDIZIONALI IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA DICHIARATA (A DESTRA) - MEDIE 2014-2019



III.1.2 Stima del *tax gap* per l'imposta sul reddito delle società (IRES)

La Tabella III.1.2.1 illustra i valori del *gap* IRES in milioni di euro, nonché in percentuale all'imposta potenziale e al PIL, distinguendo tra componente non dichiarata e componente dichiarata ma non versata.

TABELLA III.1.2.1: AMMONTARE DEL GAP IRES E RAPPORTI RISPETTO ALLA BASE POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL - ANNI 2016-2020

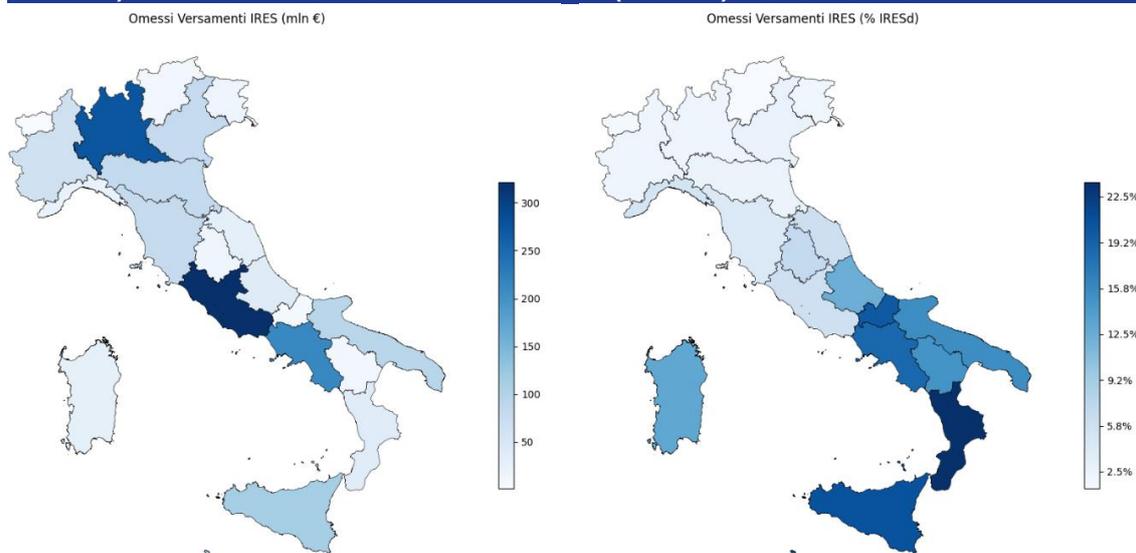
	Anno	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IRES in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato (*)	8.789	7.156	6.394	7.063	6.776
	Non versato (**)	1.498	1.476	1.512	1.917	1.711
	Complessivo	10.287	8.632	7.906	8.980	8.487
Gap IRES in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato (*)	22,7%	19,6%	17,3%	18,7%	19,8%
	Non versato (**)	3,9%	4,0%	4,1%	5,1%	5,0%
	Complessivo	26,6%	23,7%	21,4%	23,8%	24,9%
Gap IRES in % del PIL (IRESNV/PIL)	Non dichiarato (*)	0,5%	0,4%	0,4%	0,4%	0,4%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	0,6%	0,5%	0,4%	0,5%	0,5%

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2020.

Nel quinquennio 2016-2020, la serie storica del *gap* da omessa dichiarazione presenta un *trend* complessivamente decrescente sia negli importi che nella propensione. Quest'ultimo fenomeno è presumibilmente riconducibile all'entrata a regime di provvedimenti mirati (come, ad esempio, la trasmissione dei corrispettivi telematici e l'ampliamento dei *bonus* edilizi).

La componente dei mancati versamenti, nel periodo oggetto di osservazione (2016-2019), presenta invece un *trend* crescente, similmente all'IRPEF. La Figura III.1.2.1 riporta la distribuzione territoriale dei mancati versamenti IRES in milioni di euro (mappa a sinistra) e in rapporto all'imposta dichiarata (mappa a destra), da cui si evince che la distribuzione degli importi risulta fortemente influenzata dalla prevalente collocazione territoriale delle società di capitali in Lombardia e Lazio; l'incidenza percentuale del fenomeno è invece più marcata nelle regioni meridionali.

FIGURA III.1.2.1: DISTRIBUZIONI REGIONALI DEI MANCATI VERSAMENTI IRES IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA DICHIARATA (A DESTRA) - MEDIE 2014-2019



III.1.3 Stima del *tax gap* per l'imposta sul valore aggiunto (IVA)

La stima del *gap* IVA in termini di imposta con metodo *top down*¹² deriva, in estrema sintesi, dalla differenza tra l'IVA potenziale, ricavata dai dati di Contabilità nazionale¹³ resi coerenti con la normativa tributaria, e quella effettivamente generata dal sistema economico a seguito delle transazioni gravate dal tributo nel periodo di riferimento. Quest'ultimo aggregato, coerentemente con i criteri di contabilizzazione dei Conti nazionali¹⁴, corrisponde all'IVA effettiva di competenza (IVAEC), riportato nella Tabella III.1.3.1 (colonna 5), calcolato scontando l'IVA lorda da adempimento spontaneo (Tabella III.1.3.1, colonna 1¹⁵) dei rimborsi, delle compensazioni e della variazione dello *stock* di credito.

TABELLA III.1.3.1: FLUSSI CHE CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL GETTITO IVA DI COMPETENZA - ANNI 2016-2020 (MILIONI DI EURO)

Anni	IVA lorda (1)	IVA competenza Economica (2)	Stock crediti (3)	Variazione stock crediti (4)	IVA effettiva di competenza (IVAEC) (5)
2016	124.336	98.742	36.161	852	97.889
2017 ¹	129.569	102.760	40.683	4.522	98.238
2018	133.577	104.294	39.940	-743	105.037
2019	136.861	106.311	37.717	-2.223	108.534
2020	126.664	95.794	37.043	-674	96.468

¹Allargamento dello *split payment* (luglio 2017).

¹² Per ulteriori approfondimenti si veda la nota metodologica in Appendici Metodologiche della Relazione 2021.

¹³ I dati di Contabilità nazionale vengono utilizzati in quanto includono al loro interno l'economia sommersa. Esistono due stime della base potenziale, a seconda dell'ipotesi che si formula sulle modalità di realizzazione dell'evasione IVA: con consenso, tra venditore e acquirente, e senza consenso, ovvero il venditore fattura regolarmente all'acquirente e poi non versa l'IVA.

¹⁴ A livello comunitario viene utilizzata l'IVA di competenza economica. La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95 e successive modificazioni.

¹⁵ L'ammontare in oggetto esclude gli introiti derivanti da attività di accertamento e controllo e non comprende le somme versate per condoni e sanatorie.

Nell'arco temporale 2016-2019, le serie storiche dell'IVAEC (Tabella III.1.3.1, colonna 5) e dell'IVA di competenza economica (Tabella III.1.3.1, colonna 2¹⁶), presentano una dinamica positiva, sospinta dall'allargamento (nel 2017) dello *split payment*, e dall'introduzione della fatturazione elettronica (nel 2019). La crescita divergente registrata nel 2017 tra i due aggregati è spiegata dalla crescita eccezionale dello *stock* di crediti (+4,5 miliardi di euro) nel 2017, che ha fortemente ridotto la crescita dell'IVAEC rispetto a quella dell'IVA di competenza economica. Tale variazione è in parte fisiologica e riconducibile al provvedimento relativo all'estensione dello *split payment* alle società partecipate della Pubblica amministrazione e a quelle quotate nel FTSE MIB¹⁷, le quali hanno potuto usufruire di una proroga nei versamenti di agosto e novembre che, verosimilmente, ha traslato al 2018 buona parte dell'IVA dovuta sui loro acquisti in *split*, lasciando inalterata la periodicità della detrazione della stessa imposta.

La pandemia da Covid-19 ha determinato una battuta d'arresto per gli aggregati di finanza pubblica nel 2020, facendo scendere i valori di IVAEC e di IVA di competenza economica al di sotto dei valori registrati nel 2016. Tale riduzione è principalmente imputabile alla caduta dell'IVA lorda che decresce in aggregato di 10 miliardi (-7%) rispetto al 2019 a causa della crisi economico-sanitaria iniziata a marzo 2020. Occorre tenere presente che il valore di IVA lorda include al suo interno, per l'anno 2020, non solo l'IVA da adempimento spontaneo, ma anche una stima degli importi di IVA di competenza del 2020, il cui versamento è stato sospeso e prorogato al 2021/2022 a seguito degli interventi normativi messi in atto per contrastare l'emergenza da COVID-19 (quali i decreti-Legge "Cura Italia" - n.18 del 2020, "Liquidità" - n. 23 del 2020, "Rilancio" - n.34 del 2020, "Agosto" n. 104 del 2020 e "Ristori" - n.137 del 2020).

La serie storica del *gap* in valore assoluto (Tabella III.1.3.2) è caratterizzata da un *trend* decrescente nell'intervallo 2016-2020, interrotto nel 2017 dagli effetti contabili dello *split* che hanno portato ad un *break* nella dinamica dello *stock* di crediti, con conseguente aumento del valore assoluto del *gap*.

TABELLA III.1.3.2: GAP IVA IN VALORE ASSOLUTO (MLN DI EURO) E INCIDENZA RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) E AL PIL - ANNI 2016-2020						
Aggregato	Tipologia	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IVA in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	24.274	26.694	20.942	18.073	15.391
	Dichiarato e non versato ¹	9.888	10.130	10.216	8.817	7.508
	Totale non versato	34.162	36.824	31.158	26.889	22.899
Gap IVA in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	18,4%	19,8%	15,4%	13,3%	12,9%
	Dichiarato e non versato ¹	7,5%	7,5%	7,5%	6,5%	6,3%
	Totale non versato	25,9%	27,3%	22,9%	19,9%	19,2%
Gap IVA in % del PIL (IVANV/PIL)	Non dichiarato	1,4%	1,5%	1,2%	1,0%	0,9%
	Dichiarato e non versato ¹	0,6%	0,6%	0,6%	0,5%	0,5%
	Totale non versato	2,0%	2,1%	1,8%	1,5%	1,4%

¹ dati desunti dai controlli automatici ai sensi dell'art. 54 bis del D.P.R. 633/72.

La dinamica della propensione a evadere l'imposta, ottenuta come rapporto tra *gap* e imposta potenziale, conferma pienamente l'andamento sopra esposto (Tabella III.1.3.2): nell'arco temporale 2016-2020, tale misura di *compliance* presenta un *trend* decrescente, a eccezione del rialzo registrato nel 2017 (+1,4 punti percentuali), rispetto al 2016.

Il peggioramento di *compliance* del 2017 va letto alla luce degli effetti contabili dello *split* sull'IVAEC, ed è legato alla possibilità, data dall'ampliamento della misura, per le

¹⁶ L'IVA di competenza economica viene utilizzata dalla Commissione europea per calcolare il *gap*. Per ulteriori approfondimenti si veda il box di confronto nelle Appendici metodologiche della Relazione 2021.

¹⁷ Il provvedimento è entrato in vigore a partire dal mese di luglio 2017.

società partecipate delle Pubbliche amministrazioni e le maggiori società quotate in borsa, di usufruire di un periodo di dilazione del versamento dell'imposta sugli acquisti. Se nel calcolo fosse stata utilizzata l'IVA di competenza economica, il segno sarebbe risultato invertito e si sarebbe registrato un miglioramento della *compliance*. Pertanto, gli effetti dell'allargamento dello *split* andrebbero letti considerando congiuntamente il triennio 2016-2018, in cui la propensione ad evadere l'imposta si riduce (-3 punti percentuali).

Il forte recupero di *compliance* registrato nel biennio 2018-2019 è causato, oltre che dal "secondo" *split payment*¹⁸, dalla fatturazione elettronica¹⁹, introdotta nel 2018 per alcune categorie di soggetti e generalizzata nel 2019. Tali effetti comportano una riduzione del *gap* non dichiarato di circa 2 punti percentuali, corrispondenti ad un recupero in termini monetari di circa 2,8 miliardi di euro.

La riduzione del *gap* non dichiarato, seppur in maniera molto contenuta in termini di propensione all'evasione (-0,5 punti percentuali), prosegue anche nel 2020, ed è probabilmente legata alla ricomposizione dei panieri di consumo in risposta alla crisi epidemiologica che ha comportato un maggiore consumo di beni durevoli, caratterizzati da aliquote più elevate, e un calo nella quota dei servizi caratterizzati tipicamente da una maggiore propensione all'evasione.

La Tabella III.1.3.2 evidenzia, alla voce "dichiarato e non versato", la componente di mancato versamento riconducibile a errori nell'interpretazione delle norme o a carenze di liquidità (contribuenti che dichiarano di dover pagare l'imposta ma non effettuano il versamento²⁰). Attualmente, i dati disponibili in versione pressoché definitiva esposti in tabella, riguardano gli anni 2016-2018, mentre i restanti sono stimati in ragione della dinamica del *gap* complessivo.

Come maggiore dettaglio, è possibile analizzare anche la diffusione del *gap* IVA a livello regionale, sia in termini assoluti sia in termini di propensione al *gap*. Il confronto di queste due grandezze è determinante per capire la modalità di estensione territoriale del fenomeno evasivo; infatti, come mostrato dalla Tabella III.1.3.3, che riporta la media degli anni 2017-2020²¹ del *gap*, non c'è concordanza fra le regioni ad alta propensione ad evadere con quelle con maggior ammontare evaso.

In particolare, il *gap* in termini assoluti è originato prevalentemente nel Nord Ovest, in cui si registrano circa 9,6 miliardi di euro, che corrispondono al 33% del totale nazionale, mentre sia alle regioni del Nord Est (5,8 miliardi di euro), sia all'area del Centro Italia (6,2 miliardi di euro), è ascrivibile circa il 20% del *gap*. L'Italia meridionale contribuisce per un quarto al *gap* nazionale, di cui circa l'8% (2,3 miliardi di euro) nelle Isole e il rimanente 18% nelle regioni del Sud (5,4 miliardi di euro).

L'esame della distribuzione territoriale della propensione al *gap* dell'IVA rilascia una mappatura della *compliance* completamente diversa: l'Italia è divisa nettamente in due, da un lato il Meridione in cui la propensione a non adempiere al versamento dell'imposta è superiore alla media nazionale, e dall'altro il Settentrione e il Centro Italia con valori al di sotto della media nazionale.

¹⁸ Il "secondo" *split payment* è stato introdotto a luglio 2017.

¹⁹ Per una quantificazione degli effetti della fatturazione elettronica si veda Relazione Evasione edizione 2020.

²⁰ Quest'ultima è derivata dagli esiti dei controlli automatici effettuati dall'Agenzia delle entrate su tutte le dichiarazioni presentate, ai sensi dell'articolo 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 Ottobre 1972, n. 633.

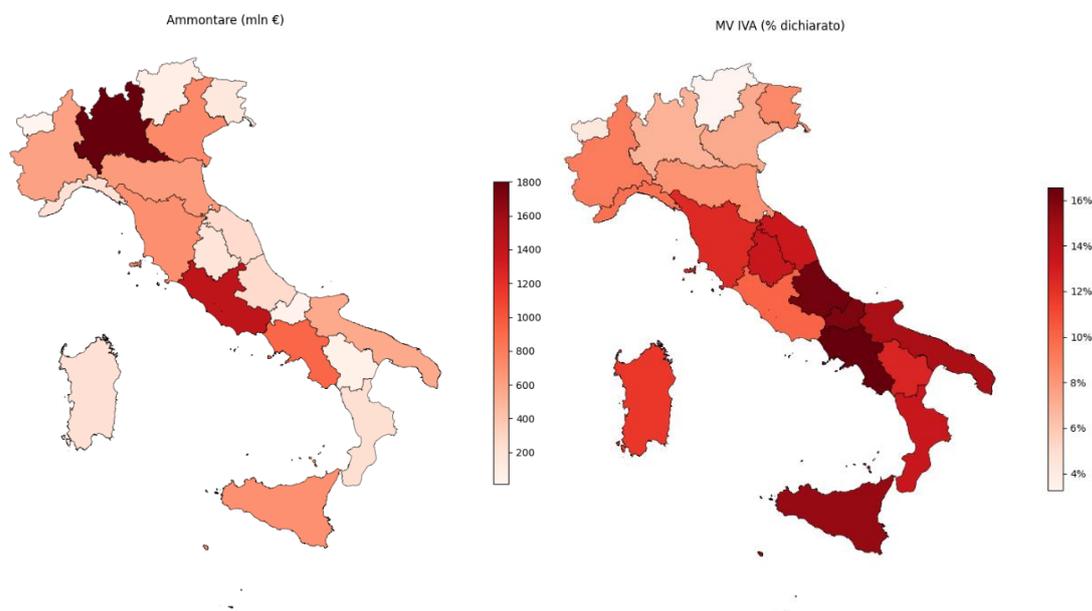
²¹ Le stime sono coerenti con la serie del *gap* IVA rilasciata nell'edizione 2021. Le annualità a cui si riferiscono i dati di contabilità nazionale territoriali sono pubblicate l'anno seguente a quello cui si riferiscono i dati nazionali.

TABELLA III.1.3.3: GAP IVA PER RIPARTIZIONE TERRITORIALE IN VALORE ASSOLUTO (MLN DI EURO) E INCIDENZA RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) - MEDIA 2017 – 2020

Ripartizione Territoriale	GAP IVA mil di euro	Ripartizione territoriale del GAP IVA	Propensione media al GAP IVA
NORD OVEST	9.640	32,74%	21,11%
NORD EST	5.828	19,79%	20,17%
CENTRO	6.223	21,14%	21,24%
SUD	5.394	18,32%	27,89%
ISOLE	2.358	8,01%	26,66%
ITALIA	29.443	100%	22,30%

La Figura III.1.3.1 mostra in dettaglio i livelli dei mancati versamenti in media a livello regionale, sia in termini assoluti sia in rapporto all'imposta dichiarata, per il periodo 2015 - 2019.

Tale mappatura evidenzia che non esiste sempre una corrispondenza tra la distribuzione regionale dell'ammontare evaso e della propensione all'evasione in termini di imposta dichiarata e non versata. Infatti, alcune regioni con minore propensione all'evasione hanno un ammontare evaso in milioni di euro superiore alle altre (ad esempio Lombardia, Lazio e Veneto), mentre altre regioni registrano un basso livello di evasione in termini monetari, ma un livello medio-alto di propensione (ad esempio, Basilicata e Molise). Questo fenomeno è imputabile alle differenze strutturali tra le regioni, soprattutto in termini di dimensioni economiche e demografiche. In alcuni casi, invece, si registra una concordanza nei valori di entrambi gli indicatori (ad esempio, Campania, Valle d'Aosta, Trentino Alto Adige).

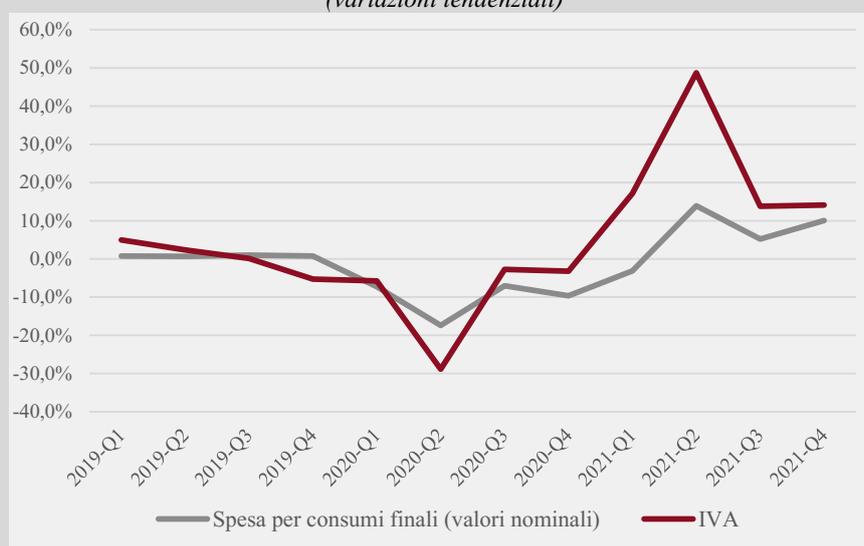
FIGURA III.1.3.1: DISTRIBUZIONE REGIONALE DEI MANCATI VERSAMENTI IN VALORE ASSOLUTO (MLN DI EURO) E RISPETTO ALL'IMPOSTA DICHIARATA (PROPENSIONE IN %) - MEDIA 2015-2019

Box III.1.3.1: L'impatto inatteso del Covid-19 sul gettito IVA nel biennio 2020-21²²

L'andamento dell'imposta sul valore aggiunto di norma segue l'evoluzione della spesa per consumi finali delle famiglie, la variabile macroeconomica che meglio approssima la sua base imponibile. Tuttavia, in tempi di crisi la variazione dell'IVA tende generalmente a essere inferiore a quella dei consumi: aumentano, infatti, i comportamenti volti all'evasione fiscale e i consumatori, a seguito della contrazione del reddito disponibile, riducono gli acquisti di beni durevoli, caratterizzati da aliquota più elevata e da una minore propensione all'evasione.

Contrariamente all'esperienza del passato, durante la crisi legata al Covid-19, la dinamica degli incassi dell'IVA²³ è stata, invece, notevolmente più sostenuta di quella dei consumi: a partire dal secondo semestre del 2020 tale divario è stato crescente nel tempo fino a raggiungere oltre 27 punti percentuali nel primo semestre del 2021. In questo approfondimento si analizzano i fattori che hanno contribuito a questa dinamica inaspettata concentrando sulla componente relativa agli scambi interni²⁴, mostrando come questa sia in parte legata ad alcuni tratti peculiari della crisi pandemica e in parte al dispiegamento di strumenti di contrasto all'evasione.

Figura 1: IVA scambi interni e spesa per consumi finali delle famiglie
(variazioni tendenziali)



Fonte: Istat (conti nazionali trimestrali) e MEF (bollettino entrate tributarie)

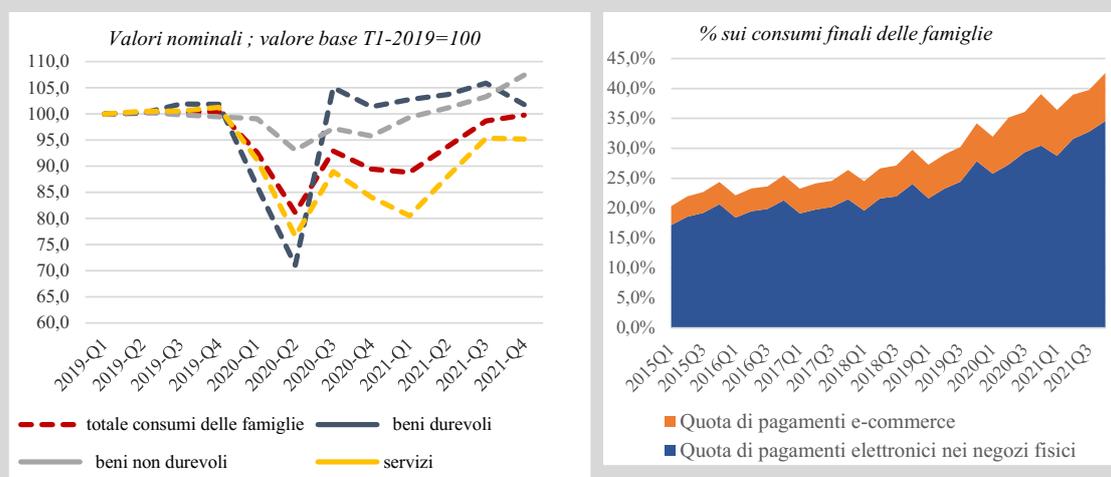
La pandemia ha influito profondamente sulle abitudini di consumo delle famiglie, con effetti rilevanti sulla composizione del paniere di spesa e sulle abitudini di pagamento. Le misure di contenimento e la paura del contagio hanno determinato un drastico calo della spesa per servizi, caratterizzati tipicamente da aliquote più basse e da una più elevata propensione all'evasione; la spesa per beni durevoli, dopo il brusco calo iniziale, si è rapidamente stabilita su livelli superiori a quelli precrisi (cfr. Figura 2). Tale ricomposizione ha comportato un aumento sia dell'aliquota media sia del grado di *compliance* con effetti positivi sul gettito dell'IVA. A ciò si aggiunge la riduzione dell'evasione indotta dall'aumento delle transazioni effettuate con strumenti di pagamento elettronici, la cui quota sul totale dei consumi è cresciuta di circa 10 punti percentuali tra la fine del 2019 e l'ultimo trimestre del 2021 (dal 30% del 2019 al 40% registrato nell'ultimo trimestre del 2021). Inoltre, nel periodo considerato avrebbe influito positivamente sulla dinamica dell'IVA anche l'effettiva entrata in vigore della trasmissione elettronica dei corrispettivi (fatturazione elettronica) e delle altre disposizioni normative finalizzate al contrasto all'evasione approvate negli ultimi anni²⁵.

²² Il testo di questo riquadro si basa su Berardini, F., & Renzi, F. (2022). "Mind the Gap! The (unexpected) Impact of COVID-19 Pandemic on VAT Revenue in Italy", Bank of Italy Occasional Paper (669), Roma.

²³ Si considera la componente degli incassi IVA sugli scambi interni e l'IVA dovuta sulle importazioni (al lordo delle compensazioni) come riportato nel bollettino mensile sulle entrate tributarie del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

²⁴ Al fine di isolare la componente di fondo del gettito maggiormente correlata con l'andamento dei consumi, la serie è stata depurata dagli effetti dei principali provvedimenti normativi che hanno interessato la disciplina dell'imposta nel periodo

Figura 2 – Spesa per consumi finali delle famiglie per voce di spesa e durata (pannello sinistro) e pagamenti elettronici (pannello destro)



Fonte: Elaborazioni su dati Istat (conti nazionali trimestrali)

Sulla base delle analisi effettuate, questi fattori rappresentano le principali determinanti dell'andamento relativamente sostenuto del gettito IVA. Secondo le stime effettuate, a parità di altre condizioni, l'aumento di un punto percentuale della quota di pagamenti elettronici sul totale dei consumi (e la relativa riduzione del contante) determinerebbe, *ceteris paribus*, un aumento del gettito IVA di circa 0,4 punti percentuali. Analogamente, la riduzione di un punto percentuale della quota di spesa per servizi – settori, questi, caratterizzati da una maggiore propensione all'evasione – si tradurrebbe in maggior gettito IVA per circa 0,7 punti percentuali.

Dalla seconda metà del 2021 sul gettito dell'IVA ha influito anche la forte crescita degli investimenti privati. In ripresa già nel primo semestre del 2021 rispetto ai livelli eccezionalmente bassi registrati nell'anno precedente, gli investimenti hanno continuato a crescere nella seconda parte dell'anno superando ampiamente i livelli precrisi, spinti dagli stimoli fiscali a sostegno dell'innovazione tecnologica e, soprattutto, del comparto edilizio, mostrando fluttuazioni sensibilmente più ampie rispetto a quelle dei consumi.

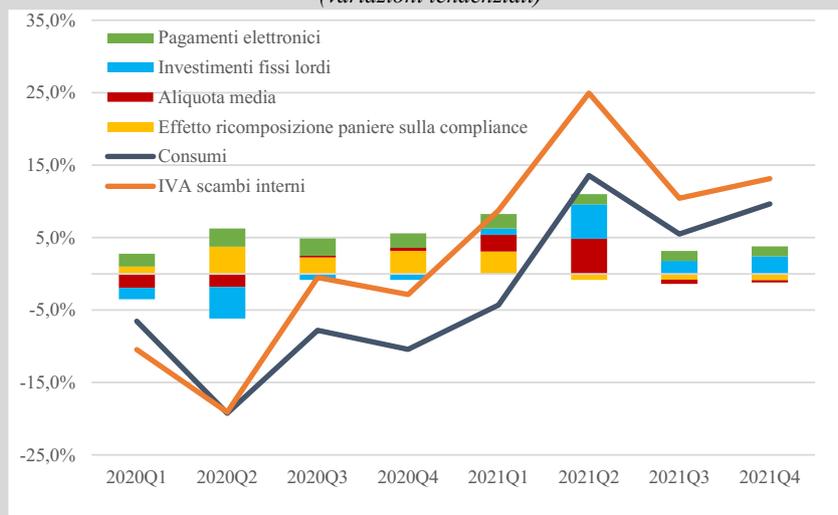
Nel complesso è possibile ricostruire l'andamento del differenziale tra i versamenti dell'IVA sugli scambi interni e i consumi nel 2020-21, distinguendo il contributo delle singole componenti esplicative analizzate (cfr. Figura 3). Nel corso del 2020, la riduzione dell'aliquota media dovuta alla riduzione della spesa per beni non durevoli (in particolare carburanti e prodotti energetici) e il calo della spesa per investimenti sono stati più che compensati dall'aumento di *compliance* dovuto alla maggiore propensione all'utilizzo dei pagamenti

considerato. Si fa riferimento in particolare agli slittamenti dei versamenti ordinari disposti per far fronte all'emergenza pandemica e ai provvedimenti in materia di contrasto all'evasione fiscale (cfr. nota 4). Inoltre, la serie include unicamente i versamenti effettuati da soggetti privati (prevalentemente con F24) e non comprende l'IVA versata dalle Amministrazioni pubbliche in regime di split payment. Le analisi effettuate si basano sulla stima di un modello di regressione lineare per cui la variazione tendenziale dell'IVA sugli scambi interni (al lordo delle compensazioni e corretta per gli effetti dei provvedimenti normativi) è spiegata da: a) la variazione della relativa base imponibile (approssimata dalla spesa per consumi e da quella per investimenti fissi lordi); b) gli effetti sulle aliquote e sulla *compliance* derivanti da modifiche nel paniere di spesa delle famiglie; c) la variazione della quota di spesa effettuata attraverso l'utilizzo di strumenti di pagamento elettronici (sia in negozi fisici che tramite e-commerce). Per maggiori dettagli si rimanda a Berardini, F., & Renzi, F. (2022). "Mind the Gap! The (unexpected) Impact of COVID-19 Pandemic on VAT Revenue in Italy", Bank of Italy Occasional Paper (669), Roma.

²⁵ Tra i principali provvedimenti si segnala l'introduzione della fatturazione elettronica e la trasmissione elettronica dei corrispettivi. La prima è divenuta obbligatoria per tutte le imprese e i lavoratori autonomi residenti in Italia a partire dal 1° gennaio 2019 e, nonostante nelle valutazioni ufficiali avrebbe dovuto avere effetti sul gettito IVA solo per il 2019 (pari a circa l'1 per cento del gettito), è verosimile che una parte degli effetti si sia manifestata anche nel 2020 e nel 2021 per ritardi nell'adeguamento dei contribuenti alla nuova disciplina. Il decreto "fiscale" 2019 (L. 136 del 18 dicembre 2018) ha introdotto l'obbligo di trasmissione dei corrispettivi dal 1° luglio 2019 per le attività con fatturato superiore a 400 mila euro, e dal 1° gennaio 2020 per tutti gli altri. A seguito della situazione emergenziale legata alla crisi pandemica, il DL Rilancio ha prorogato al 1° gennaio 2021 la non applicabilità delle sanzioni. Per effetto di tali disposizioni scontrini e ricevute sono definitivamente sostituiti da un **documento commerciale**, che può essere emesso esclusivamente utilizzando un registratore telematico (RT) o una procedura *web* messa a disposizione gratuitamente dall'Agenzia delle entrate. L'obbligo di trasmissione dei corrispettivi comporta l'esistenza di un collegamento diretto tra le informazioni relative alle vendite e il fisco. Sono interessati da questo cambiamento tutti gli esercenti e commercianti che vendono beni al pubblico, e che detengono attività al dettaglio (operatori B2C). La trasmissione dei corrispettivi completa il processo di digitalizzazione avviato con l'introduzione della fatturazione elettronica (divenuta obbligatoria a partire dal 1° gennaio 2019) che interessa le transazioni tra aziende (operazioni B2B).

elettronici e alla riduzione della spesa per servizi. Nel 2021, invece, tutti i fattori analizzati hanno contribuito positivamente alla dinamica del gettito ampliando il divario rispetto ai consumi: la ricomposizione della spesa in favore di beni durevoli ha avuto effetti positivi tramite la minore propensione all'evasione in questi settori e l'aumento dell'aliquota media; gli investimenti, dopo il forte calo tendenziale registrato nella prima parte del 2020, hanno superato i livelli pre-crisi già a partire dal primo trimestre del 2021 e mostrato variazioni tendenziali in costante aumento, con effetti crescenti sul gettito IVA; infine, è proseguita la tendenza all'utilizzo di pagamenti elettronici, che ha raggiunto circa il 40% del totale della spesa per consumi.

Figura 3 – Scomposizione del divario tra IVA e Spesa per consumi finali delle famiglie
(variazioni tendenziali)



Fonte: Elaborazioni su dati Istat (conti nazionali trimestrali) e su dati Banca d'Italia (tesoreria)

In chiave prospettica il recupero di *compliance* osservato nel 2020-21 dovrebbe avere in parte natura permanente: il maggiore utilizzo dei pagamenti elettronici può essere infatti interpretato come strutturale, se si considera che la pandemia possa aver indotto un cambiamento permanente nelle abitudini di pagamento, accelerando una tendenza già in atto; avrebbero inoltre contribuito i provvedimenti normativi volti al recupero dell'evasione adottati nel corso degli ultimi anni. La maggiore *compliance* dovuta alla ricomposizione dei consumi a favore di beni meno soggetti a rischi di evasione potrebbe invece nel medio periodo essere riassorbita o più che compensata dalla progressiva normalizzazione del paniere di spesa e dalla ripresa della spesa per servizi.

III.1.4 Stima del *tax gap* per l'imposta regionale attività produttive (IRAP)

La base imponibile IRAP risulta rilevante non solo ai fini della stima dell'evasione del tributo, ma anche come indicatore macroeconomico del valore aggiunto occultato al fisco, nonostante gli interventi normativi che ne hanno modificato la composizione.

Nella Tabella III.1.4.1. sono riportati i valori assoluti del *gap* IRAP, in percentuale della base potenziale e del Pil, disaggregati tra la componente dovuta alla mancata dichiarazione e quella derivante dagli omessi versamenti. Da un punto di vista strutturale il *gap* IRAP complessivo si attesta su valori compresi tra gli 5,0 miliardi del 2016 e i 4,6 miliardi del 2020.

Il *gap* dell'IRAP si scompone nella parte dovuta alla mancata dichiarazione, pari, nella media del periodo, a circa l'80% del totale del *gap*, e quella imputabile agli omessi versamenti di imposte dichiarate ed errori (20%).

Nella seconda parte della tabella, per valutare l'intensità del *gap* IRAP, quest'ultimo è rapportato all'imposta potenziale complessiva, comprensiva della parte degli Enti non commerciali, delle Pubbliche amministrazioni, delle banche e delle assicurazioni (settori in cui

per ipotesi l'evasione è considerata nulla). Tale rapporto fornisce una misura della propensione all'evasione del totale dei soggetti incisi dal tributo. La propensione al *gap* si attesta, nella media del periodo, su un valore pari al 18,7%.

TABELLA III.1.4.1: AMMONTARE DEL GAP IRAP E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2016-2020

	Anno	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IRAP in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato	3.955	4.118	4.134	3.925	3.613
	Non versato	997	991	1.063	1.101	1.000
	Complessivo	4.952	5.109	5.197	5.026	4.613
Gap IRAP in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPp)	Non dichiarato	15,0%	15,1%	14,7%	14,2%	13,9%
	Non versato	3,8%	3,6%	3,8%	4,0%	3,8%
	Complessivo	18,8%	18,8%	18,5%	18,2%	17,7%
Gap IRAP in % del PIL (IRAPNV/PIL)	Non dichiarato	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%
	Non versato	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%

Il tax *gap* non versato 2020 è una stima provvisoria suscettibile di revisioni.

La procedura ordinaria di stima del *gap* dell'IRAP prevede che il dato dell'ultimo anno disponibile sia provvisorio e, quindi, suscettibile di revisioni dovute alla disponibilità di informazioni di base più consolidate, sia sul versante statistico sia su quello fiscale. Inoltre, va sottolineato che in questa edizione la stima del 2020 va considerata con estrema cautela, date le condizioni del tutto peculiari dell'anno d'imposta. A seguito della pandemia scoppiata a marzo 2020, infatti, sono state introdotte dal legislatore una serie di misure emergenziali che, sospendendo e/o spostando le scadenze degli adempimenti fiscali, hanno provocato uno sfasamento temporale delle forniture dei dati dichiarativi necessari al calcolo del *tax gap*. Tenuto conto quindi di queste cautele si segnala che, per l'anno d'imposta 2020, si assiste ad una riduzione del *gap* sia in termini assoluti (413 milioni di euro) che in termini relativi (mezzo punto percentuale).

Inoltre, il *trend* decrescente della propensione che si osserva già a partire dal 2017, può essere ascritto al progressivo ampliamento del regime forfetario. Negli ultimi cinque anni il numero di contribuenti che ha aderito al regime di vantaggio introdotto dalla Legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) è andato sempre aumentando (nel 2015 erano circa 750.000, nel 2019 circa 1.748.000). In particolare, l'incremento maggiore si è osservato tra il 2018 e il 2019 (+ 612.135) quando le soglie massime di ricavi/fatturato del regime forfetario sono state unificate²⁶. Questo trend, che ancora è in atto (nel 2021 si registrano 50.000 contribuenti IRAP in meno rispetto all'a.i. 2020), genera un restringimento della platea Irap, e produce così una riduzione della propensione media al *gap* dei contribuenti Irap.

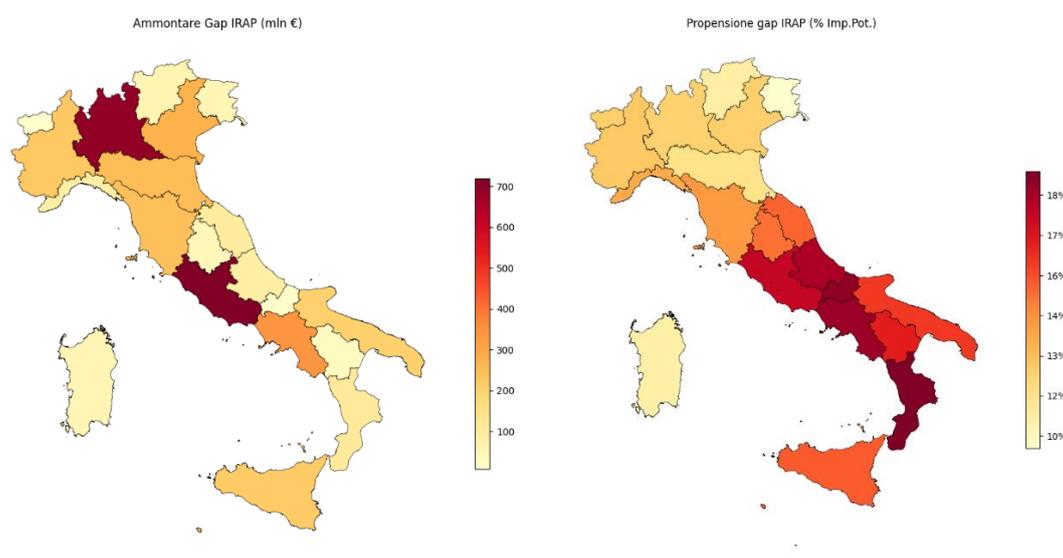
Per i suddetti contribuenti, che sono esentati dal pagamento dell'IRAP, l'Agenzia delle entrate utilizza una procedura di stima della base potenziale ad essi ascrivibile per determinare, stornandola dai dati di Contabilità nazionale, la componente di valore aggiunto che va sottratta alla base imponibile potenziale. L'incidenza di tale storno è quindi aumentata negli ultimi anni e, al momento, si può ipotizzare che la riduzione del *gap* IRAP tra il 2018 e il 2019 (sia in termini assoluti che in termini relativi) sia ascrivibile al cambiamento di composizione della platea di riferimento.

Se si compara la dinamica del *gap* IRAP con quello delle altre imposte si osservano andamenti parzialmente divergenti a riprova del fatto che i comportamenti evasivi non seguono traiettorie solidali, ma si caratterizzano per oscillazioni cicliche proprie. Il fenomeno in linea teorica può essere ascritto a due principali determinanti: a) gli aggregati economici che concorrono a determinare le basi imponibili; b) le diverse misure di policy adottate.

²⁶ Il regime forfetario è un regime fiscale agevolato, destinato agli operatori economici di ridotte dimensioni. La legge di bilancio 2019 ne ha ampliato l'ambito applicativo, innalzando la soglia limite dei ricavi/compensi ed eliminando gli ulteriori requisiti di accesso riguardanti il costo del personale e quello dei beni strumentali.

L'IRAP consente di avere anche una rappresentazione di come si ripartisce il *gap* a livello regionale. Nella Figura III.1.4.1. si riportano le distribuzioni del *gap* non dichiarato in valore assoluto e delle rispettive propensioni (in percentuale), entrambe calcolate come medie del periodo 2015-2020. La figura mostra che il fenomeno si distribuisce in modo eterogeneo a livello territoriale. L'ammontare del *gap* si concentra nelle regioni più popolate, ovvero: Lazio e Lombardia. Il Lazio si caratterizza anche per un'elevata propensione all'evasione, insieme a Calabria, Campania, Molise e Abruzzo. Le regioni più produttive mostrano i tassi di evasione più bassi.

FIGURA III.1.4.1: DISTRIBUZIONI REGIONALI DEL GAP NON DICHIARATO (DATI IN MILIONI DI EURO) E DELLA PROPENSIONE AL GAP (VALORI PERCENTUALI) - MEDIE 2015-2020*



*Gli estremi superiori di ciascuna classe sono identificati dai quartili delle rispettive distribuzioni

III.1.5 La stima del *tax gap* per l'imposta sulle locazioni

La Tabella III.1.5.1 mostra l'ammontare del *gap* relativo ai redditi da locazione e le corrispondenti misure percentuali in rapporto all'imposta potenziale (propensione al *gap*) e al PIL. Ne emerge un **andamento decrescente** con un importo che, dopo una fase di stabilizzazione intorno ai 700 milioni di euro, si riduce ulteriormente, scendendo al di sotto dei 600 milioni, corrispondenti ad una **propensione al *gap* inferiore al 7%**. Si ricorda come il notevole calo registrato per il 2020 sia ascrivibile alla contrazione dei canoni potenziali, come già evidenziato nell'aggiornamento della relazione dello scorso anno: tale circostanza è da considerarsi conseguenza delle restrizioni volte a contenere la pandemia Covid-19.

TABELLA III.1.5.1: AMMONTARE DEL GAP SULLE LOCAZIONI DELLE PERSONE FISICHE E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL - ANNI 2016-2020

	2016	2017	2018	2019	2020
Gap locazioni in mln di euro	767	729	693	551	121
Gap locazioni in % dell'imposta potenziale	9,4%	8,8%	8,3%	6,7%	1,6%
Gap locazioni in % del PIL	0,05%	0,04%	0,04%	0,03%	0,01%
Gettito dichiarato in % del PIL	0,44%	0,44%	0,43%	0,43%	0,44%

III.1.6 La stima del tax gap del canone RAI

Per lungo tempo l'incidenza dell'evasione del canone RAI - imposta sulla detenzione di un apparecchio televisivo - è risultata elevata, crescendo di anno in anno la numerosità degli evasori fino ad un picco di 7,5 milioni nel 2015. Tale mancato gettito veniva attribuito principalmente al metodo di riscossione del canone RAI, basato su adempimento spontaneo, e dalla circostanza che il versamento veniva omesso da una larga platea di detentori di una TV. Pertanto, con l'introduzione nel 2016 del c.d. "canone in bolletta" (articolo 1, commi da 152 a 159, della legge n. 208 del 2015), si è riusciti ad abbattere drasticamente il numero degli evasori i quali, già nel primo anno di applicazione del nuovo sistema di riscossione, sono risultati circa pari a 1,7 milioni.

Negli anni successivi, però, il numero degli evasori è tornato ad aumentare evidenziandosi un *trend* di crescita delle famiglie soggette a canone che non adempiono al versamento dell'imposta, fino al picco del 2020 di oltre 1,9 milioni di evasori. Nel 2021, invece, sembra invertirsi tale tendenza con un numero di evasori in diminuzione e che si attesta su 1,73 milioni, valore questo inferiore a quelli registrati tra il 2017 ed il 2020 (cfr. Tabella III.1.6.1). Va inoltre evidenziato come tra il 2020 ed il 2021 sia cresciuto il numero delle famiglie iscritte a ruolo (+210 mila), con effetti positivi sul gettito complessivo.

TABELLA III.1.6.1: CALCOLO DELLE FAMIGLIE CHE EVADONO COMPLETAMENTE IL CANONE - ANNI 2016-2021

Anno	Famiglie residenti	Famiglie soggette a canone utenti potenziali	Iscritti a ruolo	Evasori
	(a)	(b)	(c)	(d)=(b) - (c)
2016	25.895.640	24.210.029	22.515.507	1.694.522
2017	25.937.723	24.393.168	22.628.352	1.764.816
2018	25.981.996	24.454.428	22.641.154	1.813.274
2019	26.081.199	24.524.375	22.671.636	1.852.739
2020	26.192.443	24.710.526	22.808.461	1.902.065
2021	26.207.546	24.751.383	23.018.530	1.732.853

In effetti, in termini monetari, si nota come negli anni successivi alla riforma del 2016, il gettito sia rimasto pressoché stabile tra il 2017 ed il 2020 (attestandosi su circa 1,97 miliardi di euro), mentre nel 2021 superi gli 1,98 miliardi di euro (si ricorda che il canone ammonta a 90 euro per famiglia). Il generale miglioramento della propensione al pagamento del canone RAI risulta evidente anche considerando il fatto che il numero di utenti che versano il canone è cresciuto dai 21,9 milioni circa del 2020 agli oltre 22,2 milioni del 2021 (Tabella III.1.6.2).

TABELLA III.1.6.2: CALCOLO DEL CANONE ANNUO MEDIO - ANNI 2016-2021

Anno	Canone effettivamente versato - Euro*1.000 (a)	Utenti che versano Canone (b)	Canone annuo medio - Euro (c) =(a)/(b)*1.000
2016	2.175.740	21.807.362	99,8
2017	1.965.950	21.885.338	89,8
2018	1.965.397	21.807.061	90,1
2019	1.966.296	21.847.619	90,0
2020	1.970.064	21.944.148	89,8
2021	1.984.236	22.231.500	89,2

In Tabella III.1.6.3 si evidenzia poi l'andamento del *gap* del canone RAI, dato dal prodotto fra il canone annuo medio e il numero di evasori e morosi, con il dettaglio dei mancati versamenti. In riferimento alla numerosità degli evasori e morosi si osserva come gli stessi sfiorino la soglia dei 2,52 milioni di famiglie nel 2021 con un calo di oltre 240 mila unità rispetto ai 2,76 milioni del 2020. Considerando, poi, solo la componente dei morosi, si osserva come gli stessi diminuiscano di oltre 77,2 mila unità rispetto al 2020 (787 mila soggetti nel 2021 a fronte degli 864 mila dell'anno precedente).

In virtù della diminuzione degli evasori e morosi, quindi, si osserva come il *gap* del canone RAI risulti in calo, dopo il costante aumento registrato tra il 2017 ed il 2020, attestandosi nel 2021 su circa 225 milioni di mancato gettito. Diminuisce, inoltre, l'ammontare dei mancati versamenti, dai 77,6 milioni di euro del 2020 ai 70,2 milioni del 2021, segnali questi di una ripresa economica delle famiglie.

TABELLA III.1.6.3: CALCOLO DEL GAP DEL CANONE - ANNI 2016-2021

Anno	Evasori e morosi (a)	Di cui morosi (b)	Canone annuo medio - Euro (c)	Gap del Canone - Euro*1.000 (d) = (a)*(c)/1.000	Di cui mancati versamenti (e) = (b)*(c)/1.000
2016	2.402.667	708.145	99,8	239.716	70.652
2017	2.507.830	743.014	89,8	225.278	66.745
2018	2.647.367	834.093	90,1	238.607	75.177
2019	2.676.756	824.017	90,0	240.908	74.162
2020	2.766.378	864.313	89,8	248.365	77.598
2021	2.519.883	787.030	89,2	224.900	70.242

Infine, osservando la propensione al *gap* del canone RAI - rapporto fra *gap* e gettito potenziale - si nota (Tabella III.1.6.4) come dopo la crescita registrata tra il 2016 ed il 2020 (dal 9,9% all'11,2%), come nell'anno 2021 si sia registrato un netto calo, attestandosi tale percentuale al 10,2%.

TABELLA III.1.6.4: CALCOLO DELLA PROPENSIONE AL GAP DEL CANONE - ANNI 2016-2021

Anno	Gap del Canone – Euro*1.000 (a)	Canone effettivamente versato- Euro*1.000 (b)	Propensione al <i>gap</i> (c)=(a)/((a)+(b))*100
2016	239.716	2.175.740	9,9%
2017	225.278	1.965.950	10,3%
2018	238.607	1.965.397	10,8%
2019	240.908	1.966.296	10,9%
2020	248.365	1.970.064	11,2%
2021	224.900	1.984.236	10,2%

III.1.7 Stima dell'evasione contributiva per i lavoratori dipendenti irregolari

La Contabilità nazionale stima il numero di lavoratori dipendenti irregolari (in termini di occupati e posizioni) e le ore da essi lavorate tramite un modello statistico che si basa sul confronto (a livello individuale) tra posizioni registrate dai datori di lavoro e condizione lavorativa dichiarata nell'indagine sulle forze di lavoro.

Una procedura basata su un medesimo approccio permette di stimare il differenziale di retribuzione oraria tra lavoratore regolare e lavoratore irregolare a livello di settore di attività economica (98 branche) e dimensione aziendale espressa in termini di addetti (si assume che i lavoratori irregolari siano presenti nelle sole imprese con fino a 19 addetti). Il differenziale retributivo così stimato viene applicato alla retribuzione oraria dei lavoratori regolari (a parità di settore di attività economica e classe dimensionale di impresa) per ottenere una misura della retribuzione oraria dei lavoratori irregolari. Applicando tale retribuzione al relativo numero di ore lavorate si ottiene la stima del valore complessivo di costo del lavoro riferibile ai lavoratori irregolari, per i quali, per definizione, i datori di lavoro non pagano contributi né sostengono altri oneri sociali. In altri termini, nel caso del lavoro dipendente irregolare, per il datore di lavoro la retribuzione corrisponde al costo del lavoro totale, mentre per il lavoratore la retribuzione lorda corrisponde alla retribuzione netta, in quanto i lavoratori non pagano i contributi a loro carico né le imposte.

Nella Tabella III.1.7.1 sono riportate le stime per l'anno 2020 dei salari orari lordi dei lavoratori regolari e di quelli irregolari per macro-settore di attività economica, riferiti al complesso dei datori di lavoro delle imprese *market*, nonché i differenziali impliciti di salario orario lordo (rapporto tra le retribuzioni orarie della componente irregolare e di quella regolare del settore delle imprese *market*). Nel 2020, il rapporto tra la retribuzione lorda dei dipendenti irregolari e quella dei regolari è pari al 48% per il totale delle imprese del settore *market*, con un valore più basso nell'Industria in senso stretto (45%) e più alto nel macro-settore degli Altri servizi (68%), dove è fortemente influenzato dai valori assunti nei comparti del lavoro domestico e dei servizi alla persona.

A partire dalle stime delle retribuzioni si ottiene, come già esposto, la stima relativa al monte salariale irregolare. Nel 2020 le retribuzioni pagate ai lavoratori irregolari ammontano a circa 25 miliardi di euro (pari al 5,1 % delle retribuzioni lorde ricevute dai lavoratori dipendenti totali), in diminuzione rispetto al 2019 in cui erano 29 miliardi di euro (5,5% del totale).

TABELLA III.1.7.1: STIMA DI CONTABILITÀ NAZIONALE DEI SALARI ORARI MEDI DEI LAVORATORI DIPENDENTI REGOLARI E IRREGOLARI - ANNO 2020, VALORI IN EURO E RELATIVI DIFFERENZIALI

	Salario orario lordo dei regolari (imprese market)	Salario orario degli irregolari	Differenziali (salario orario lordo regolari =1)
Agricoltura	11,2	6,6	0,59
Industria senso stretto	19,6	8,8	0,45
Costruzioni	15,3	8,7	0,57
Servizi	17,0	8,6	0,50
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	16,6	9,8	0,59
servizi alle imprese	20,5	9,6	0,47
altri servizi	11,5	7,9	0,68
Totale settore imprese market	17,4	8,4	0,48

La misura delle retribuzioni relative al lavoro irregolare è l'aggregato di partenza su cui è basata la stima dell'evasione contributiva, sia per la componente dei contributi a carico del datore di lavoro, che entra nel costo del lavoro, sia per la componente a carico del lavoratore, inclusa nelle retribuzioni lorde per i lavoratori regolari. Per quanto riguarda i contributi a carico dei datori di lavoro, si fa riferimento ai soli contributi effettivi di loro competenza; tra di essi rientrano anche i versamenti delle aziende al fondo di tesoreria INPS e ai fondi pensione a seguito della riforma della previdenza complementare (Decreto legislativo n. 252/2005) che ha disposto, a decorre dal 2007, che le imprese con più di 50 dipendenti versino per la previdenza complementare le somme accantonate per il trattamento di fine rapporto. Dai dati di base utilizzati per le stime di Contabilità nazionale è possibile calcolare le aliquote implicite (sulle retribuzioni lorde) che corrispondono a tali contributi.

Non vengono invece inclusi nella stima gli oneri sociali che non prevedono un versamento agli organismi di sicurezza sociale, ma che rappresentano solo flussi interni ai conti dell'impresa: si tratta degli accantonamenti al fondo TFR per le imprese al di sotto dei 50 dipendenti che non hanno optato per la previdenza complementare e dei contributi figurativi. Questi ultimi sono la contropartita delle prestazioni sociali erogate direttamente dai datori di lavoro ai dipendenti, senza il tramite degli organismi di sicurezza sociale; vi rientrano i giorni di malattia a carico del datore di lavoro, il rimborso (totale o parziale) effettuato direttamente dal datore di lavoro di spese sanitarie sostenute dal lavoratore, disciplinati da accordi aziendali, etc.

Date queste premesse, è possibile definire stime dei contributi evasi, utilizzando due diverse ipotesi che, differenziandosi in relazione alla retribuzione lorda imponibile utilizzata come riferimento, portano alla stima di una soglia minima e una soglia massima dell'ammontare dell'evasione. Le stime sono effettuate assumendo l'invarianza dell'input di lavoro rispetto a quello effettivo, ossia utilizzando un modello di comportamento statico che non considera la potenziale reazione dei lavoratori e dei datori di lavoro alla "emersione" della base imponibile (per i dettagli sui metodi di stima utilizzati si veda l'appendice metodologica).

La Tabella III.1.7.2 riporta la stima dell'evasione contributiva riconducibile ai datori di lavoro e ai lavoratori per settore di attività economica negli anni 2017-2020, per le due ipotesi formulate nella metodologia adottata. L'ipotesi massima di contributi commisurati alla retribuzione dei lavoratori regolari (Ipotesi 1) porta a una stima dell'evasione contributiva dell'ordine di 11,7 miliardi di euro nel 2017 che raggiunge, nel 2019, circa 12,7 miliardi. Nel 2020, invece, si registra una diminuzione di 1,8 miliardi di euro dovuta principalmente alla diminuzione dell'input di lavoro irregolare per la sospensione e chiusura delle attività economiche, indotte dalle misure per contrastare la pandemia da COVID 19. Nell'ipotesi minima (Ipotesi2), in cui si considera come imponibile la retribuzione effettiva stimata per

i lavoratori irregolari, la stima dell' "evasione contributiva che nel 2017 ammonta a 8,3 miliardi di euro raggiunge nel 2019 8,7 miliardi di euro, per poi scendere nel 2020 a 7,3 miliardi di euro.

TABELLA III.1.7.2: STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA NELLE DUE IPOTESI - ANNI 2017-2020. IMPORTI IN MILIONI DI EURO

Anno 2017	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi carico datore di Lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale
Agricoltura	531	241	772	351	159	510
Industria senso stretto	1.086	347	1.433	678	217	895
Costruzioni	1.314	336	1.651	830	212	1.042
Servizi	5.872	2.003	7.875	4.380	1.491	5.871
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.455	842	3.297	1.673	575	2.247
servizi alle imprese	930	331	1.261	610	217	827
altri servizi	2.488	829	3.317	2.098	699	2.797
Totale economia	8.804	2.928	11.731	6.238	2.079	8.317

Anno 2018	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi carico datore di Lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale
Agricoltura	558	252	810	365	165	530
Industria senso stretto	1.185	361	1.546	715	218	932
Costruzioni	1.456	352	1.808	902	218	1.120
Servizi	6.117	1.975	8.092	4.540	1.469	6.009
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.576	826	3.402	1.765	568	2.333
servizi alle imprese	1.018	340	1.358	669	223	892
altri servizi	2.522	810	3.332	2.106	678	2.784
Totale economia	9.317	2.940	12.257	6.521	2.070	8.591

Anno 2019	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi carico datore di Lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale
Agricoltura	571	258	829	359	162	521
Industria senso stretto	1.204	353	1.557	717	210	927
Costruzioni	1.463	337	1.800	916	211	1.127
Servizi	6.480	2.018	8.497	4.683	1.462	6.145
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.746	842	3.588	1.835	564	2.398
servizi alle imprese	1.115	352	1.467	740	233	974
altri servizi	2.618	825	3.443	2.108	665	2.773
Totale economia	9.719	2.965	12.684	6.675	2.045	8.719

Anno 2020	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi carico datore di Lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale
Agricoltura	539	243	782	357	161	518
Industria senso stretto	1.066	315	1.380	650	192	842
Costruzioni	1.259	289	1.549	793	183	976
Servizi	5.434	1.696	7.130	3.782	1.194	4.975
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.025	626	2.650	1.274	394	1.668
servizi alle imprese	969	310	1.279	616	197	812
altri servizi	2.440	761	3.201	1.892	603	2.495
Totale economia	8.297	2.543	10.840	5.583	1.729	7.312

III.1.8 Stima del *tax gap* sulle accise sui prodotti energetici

Come per gli anni precedenti, si è scelto di concentrare l'analisi del *tax gap* delle accise sul settore della distribuzione dei carburanti (benzina e gasolio), che ha subito negli ultimi decenni profonde trasformazioni a seguito della diffusione di operatori petroliferi non abituali e impianti di distribuzione "no logo", e che, sulla base di informazioni condivise dalle associazioni di categoria, risulta essere caratterizzato da diffusi fenomeni di non assolvimento delle imposte, con conseguenti distorsioni del mercato.

In particolare, coerentemente con la strategia utilizzata dall'Agenzia delle dogane per orientare i controlli antifrode nel settore dei carburanti, si è deciso di limitare l'analisi a benzina e gasolio per autotrazione consumati attraverso la rete di distributori stradali, che rappresenta oltre il 70% dei consumi totali (99% per la benzina e 62% per il gasolio).

La serie storica analizzata è relativa al periodo 2016-2021 e la metodologia di calcolo del *gap* accise è di tipo *top-down*, ovvero è basata sul confronto tra dati fiscali (base imponibile effettiva) e un corrispondente aggregato macroeconomico (in generale rappresentato dai flussi di Contabilità nazionale), che incorpora al suo interno una stima dell'economia non osservata, opportunamente selezionato al fine di costruire una base imponibile teorica onnicomprensiva, con la quale confrontare la base dichiarata.

Nel caso delle accise, la base imponibile effettiva è costituita dalle quantità immesse in consumo²⁷, pubblicate, nell'ambito delle Statistiche dell'Energia, dal Ministero dello sviluppo economico, sulla base delle rilevazioni statistiche effettuate mediante il Questionario sul Petrolio, la cui compilazione è prevista dal decreto legislativo n. 249 del 2012²⁸.

Con riferimento alla base imponibile teorica, i dati relativi alla benzina e al gasolio per autotrazione erogato dagli impianti di distribuzione stradale di carburanti sono stati elaborati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli e derivano dall'inserimento manuale nel sistema informativo AIDA (Automazione Integrata Dogane Accise) dei quantitativi indicati nei Prospetti di chiusura che i gestori dei distributori sono obbligati a compilare al momento della chiusura annuale o dell'esaurimento del registro di carico e scarico²⁹.

Il confronto è stato quindi effettuato tra la base imponibile effettiva, costituita dalle immissioni in consumo in rete (misurate a monte della catena di distribuzione) e la base imponibile teorica, identificata con i quantitativi erogati dai distributori stradali di carburanti (misurati a valle della catena di distribuzione). La differenza tra i due macro-aggregati fornisce una stima dei quantitativi di prodotto (espressi in litri) per i quali l'accisa non è stata assolta³⁰.

²⁷ L'accisa è esigibile all'atto della immissione in consumo, ovvero al momento dell'uscita del prodotto da un deposito fiscale (che detiene il prodotto in sospensione d'imposta) oppure al momento dell'importazione.

²⁸ Il Decreto Legislativo 31 dicembre 2012 n. 249 recante "Attuazione della direttiva 2009/119/CE, che stabilisce l'obbligo per gli Stati membri di mantenere un livello minimo di scorte di petrolio greggio e/o di prodotti petroliferi", prevede l'obbligo, per gli operatori economici che svolgono la loro attività nell'ambito del territorio nazionale, di comunicare al Ministero dello sviluppo economico, con cadenza mensile, le informazioni statistiche sulle produzioni, importazioni, esportazioni, variazione delle scorte, lavorazioni e immissioni in consumo dei prodotti energetici.

²⁹ Ai sensi degli artt. 4 e 5 del D.M. 01/8/1980 e del telexscritto MF =Prot. 4010 del 04/11/1996.

³⁰ Per ulteriori approfondimenti sulla metodologia si rinvia alla Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - Anno 2018, pagg. 72-96. A tal proposito si osserva che, poiché le due grandezze sono misurate con unità di misura differenti (l'immesso in consumo in tonnellate a 15°C e l'erogato in litri a temperatura ambiente), l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, per evidenziare macrofenomeni di evasione, fa riferimento non già alla differenza tra i due macro aggregati quanto piuttosto all'andamento nel tempo del loro rapporto (rapporto sistemico). Ulteriori approfondimenti e miglioramenti sulla metodologia *top down* di stima del *tax gap*, basata sul confronto tra la base imponibile teorica ed effettiva, saranno, pertanto, oggetto di analisi da parte della Commissione.

TABELLA III.1.8.1: CONFRONTO BASE IMPONIBILE EFFETTIVA VS. BASE IMPONIBILE TEORICA								
	Aggregato	Unità di misura	2016	2017	2018	2019	2020	2021
BENZINA	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mln di litri	10.184	10.033	9.790	9.991	7.963	9.533
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MISE)	.000 tonnellate	7.399	7.148	7.211	7.255	5.730	7.005
		mln di litri	9.898	9.563	9.647	9.706	7.666	9.371
	Differenza	mln di litri	285	470	143	285	298	162
		%	2,8%	4,7%	1,5%	2,9%	3,7%	1,7%
GASOLIO	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mln di litri	20.445	20.922	21.042	21.424	17.403	19.936
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MISE)	.000 tonnellate	15.129	15.078	15.638	15.534	12.459	14.392
		mln di litri	18.173	18.112	18.784	18.659	14.966	17.288
	Differenza	mln di litri	2.272	2.810	2.257	2.765	2.438	2.649
		%	11,1%	13,4%	10,7%	12,9%	14,0%	13,3%

Gettito teorico e gettito effettivo sono stati calcolati moltiplicando le basi imponibili per le aliquote di accisa vigenti in ciascun periodo, attualmente pari a 728,4 euro per mille litri per la benzina e 617,4 euro per 1000 litri per il gasolio autotrazione. Ai fini della stima del *policy gap* si è fatto riferimento esclusivamente alla riduzione di accisa sul gasolio impiegato come carburante per l'autotrasporto merci ed altre categorie di trasporto regolare di passeggeri, che consiste nel riconoscimento agli operatori di un credito d'imposta pari alla differenza tra l'aliquota ordinaria vigente per il gasolio autotrazione e l'aliquota agevolata pari a 403,22 euro per 1000 litri e che, sulla base del Rapporto annuale sulle spese fiscali allegato allo Stato di previsione dell'Entrata della Legge di Bilancio 2022-2024, ha un peso pari al 97% delle agevolazioni fiscali concesse sui carburanti a uso autotrazione.

I risultati, in termini di *tax gap*, ottenuti per gli anni 2016-2021 sono riportati nelle Tabelle III.1.8.2 e III.1.8.3. Tali risultati evidenziano come il *tax gap* complessivo, dopo l'incremento registrato nel 2020 per effetto della crisi pandemica, sia tornato, nel 2021, al livello del 2019 (9,5% nel 2021 verso il 9,7% del 2019), con un decremento del *tax gap* della benzina (1,7% nel 2021 verso il 2,9% del 2019) e un lieve incremento del gasolio (14,1% nel 2021 verso il 13,8% del 2019).

TABELLA III.1.8.2: STIMA DEL TAX GAP SULLE ACCISE BENZINA E GASOLIO PER AUTOTRAZIONE							
	Aggregato	2016	2017	2018	2019	2020	2021
BENZINA	Gettito effettivo	7.210	6.965	7.027	7.070	5.584	6.826
	Tax Gap	208	343	104	208	217	118
	Gettito teorico	7.418	7.308	7.131	7.277	5.800	6.944
GASOLIO	Gettito effettivo	10.436	10.361	10.755	10.684	8.617	9.963
	Tax Gap	1.403	1.735	1.394	1.707	1.505	1.635
	Gettito teorico	11.839	12.095	12.149	12.391	10.121	11.598
TOTALE	Gettito effettivo	17.646	17.326	17.782	17.754	14.200	16.789
	Tax Gap	1.611	2.077	1.498	1.914	1.722	1.753
	Gettito teorico	19.257	19.403	19.280	19.668	15.922	18.542

Importi espressi in milioni di euro

TABELLA III.1.8.3: PROPENSIONE AL GAP SULLE ACCISE BENZINA E GASOLIO PER AUTOTRAZIONE							
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
BENZINA	2,8%	4,7%	1,5%	2,9%	3,7%	1,7%	
GASOLIO	11,9%	14,3%	11,5%	13,8%	14,9%	14,1%	
TOTALE	8,4%	10,7%	7,8%	9,7%	10,8%	9,5%	

III.1.9 Stima del *tax gap* delle imposte immobiliari

Il calcolo del *tax gap* delle imposte immobiliari è stato sottoposto, a partire da quest'anno, ad un'importante revisione metodologica. Tale revisione ha riguardato, per coerenza, l'intera serie storica, dall'anno d'imposta 2016.

La revisione metodologica è duplice: da un lato, il miglioramento nella quantificazione del *compliance gap*, basato sulla differenza tra gettito teorico ed effettivo, non più misurati

ad aliquota di base, ma applicando le aliquote deliberate dai singoli comuni; dall'altro lato, una migliore approssimazione del *policy gap*, ovvero l'erosione fiscale connessa alle esenzioni e agevolazioni fiscali previste a legislazione vigente. La prima revisione implica un incremento del *tax gap*, mentre la seconda revisione, riducendo il gettito teorico, va nella direzione opposta.

Resta ferma, tuttavia, la definizione secondo la quale per gettito teorico si intende il gettito che dovrebbe affluire a legislazione fiscale vigente, mentre per gettito effettivo si intende il gettito riscosso dai comuni. L'indicatore in termini percentuali maggiormente utilizzato per identificare il *tax gap* è dato dal rapporto tra la differenza come sopra definita e il gettito teorico (propensione al *gap*).

Per il dettaglio della metodologia si rimanda all'Appendice metodologica. A partire dall'anno 2020, il *tax gap* delle imposte immobiliari, definito come il divario tra il gettito teorico e il gettito effettivo, non è più stimato separatamente per le due componenti IMU e TASI, ma viene quantificato unicamente per la "nuova" IMU, comprensiva della TASI.

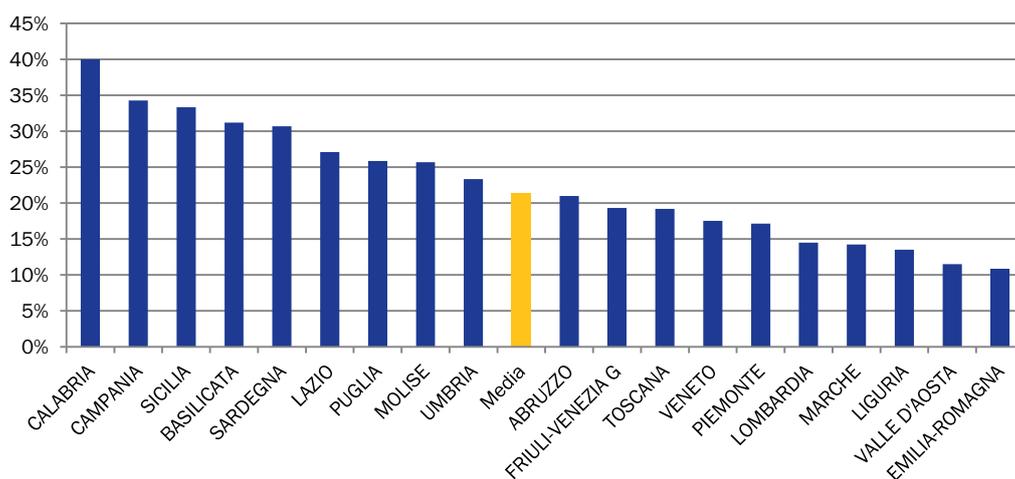
Nel 2021, il *tax gap* dell'IMU è stimato per un ammontare di circa 5,1 miliardi di euro, pari al 21,4% del gettito IMU teorico (Tabella III.1.9.1). La differenza tra la base imponibile IMU teorica e la base imponibile IMU effettiva è di circa 502 miliardi³¹.

TABELLA III.1.9.1: TAX GAP IMU 2021 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)

Totale IMU teorica	Totale IMU effettiva	Tax gap IMU	Propensione al gap	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
23.674	18.619	5.055	21,4%	2.361.772	1.859.434
Dati in milioni di euro					

A livello regionale, l'indicatore del *tax gap* dell'IMU varia dal 40% del gettito teorico in Calabria al 10,9% in Emilia-Romagna e presenta valori più elevati nelle regioni meridionali (Figura III.1.9.1). Particolarmente significativo è anche il *tax gap* registrato in Campania (34,3% del gettito teorico), in Sicilia (33,3%) e in Basilicata (31,2%). Valori più bassi si osservano, invece, in Valle d'Aosta (11,5%), in Liguria (13,5%) e nelle Marche (14,3%).

FIGURA III.1.9.1: TAX GAP IMU 2021 PER REGIONE

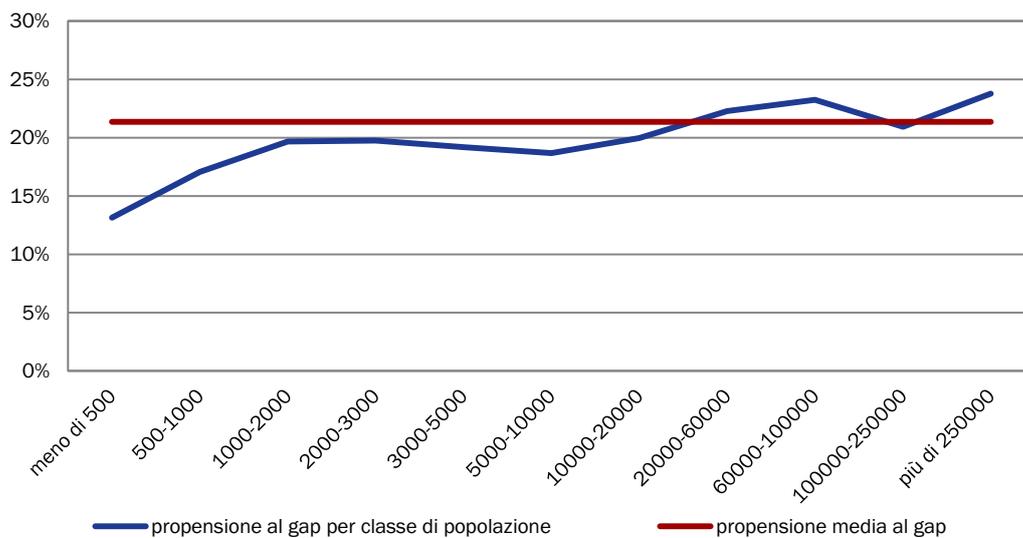


La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura III.1.9.2, evidenzia una relazione tra la propensione al *gap* e l'ampiezza demografica dei comuni. Il *tax gap*, in

³¹ Non sono state considerate le Province Autonome di Trento e Bolzano poiché, per queste Province, l'IMU è stata sostituita, rispettivamente, dall'IMIS (a partire dall'anno 2015) e dall'IMI (a partire dall'anno 2014), che hanno una disciplina differente.

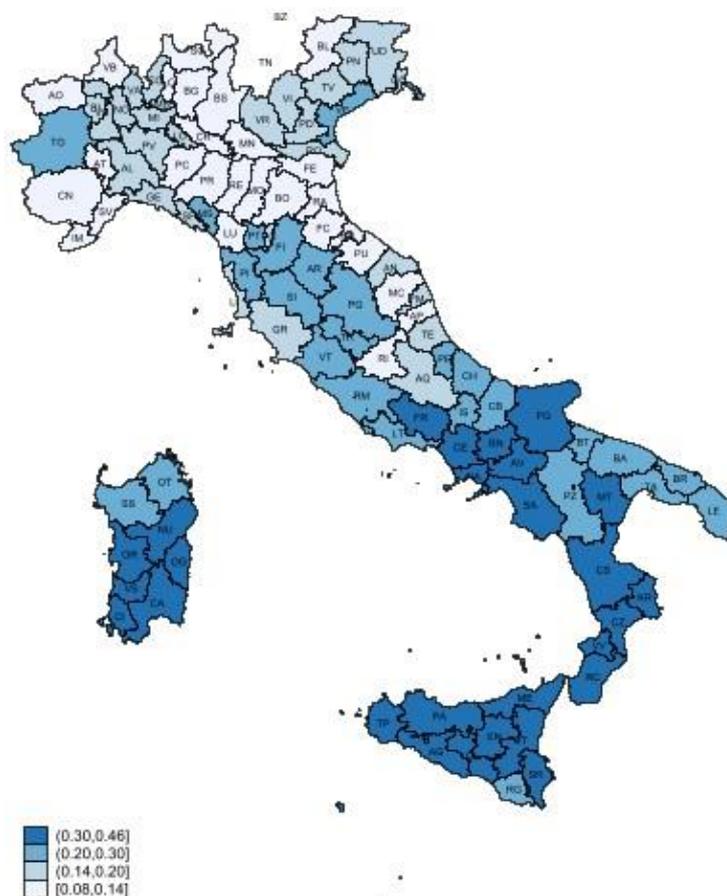
media, risulta pari al 13,1% del gettito teorico IMU nei comuni con meno di 500 abitanti e cresce all'aumentare della dimensione demografica dei comuni, fino a raggiungere il valore di 23,8% del gettito teorico in quelli con più di 250 mila abitanti. Per i comuni compresi nelle ultime quattro classi si registrano valori del *tax gap* superiori alla media, con l'eccezione di quelli presenti nella penultima classe, per i quali il valore del *tax gap* si attesta appena sotto la media (20,9%).

FIGURA III.1.9.2: PROPENSIONE AL GAP IMU 2021 PER CLASSE DI POPOLAZIONE DEI COMUNI



La mappa in Figura III.1.9.3 mostra la propensione al *gap* IMU per provincia ed evidenzia una maggiore concentrazione dell'indicatore nelle regioni meridionali e nelle isole. Si osserva un'importante correlazione spaziale della propensione al *gap*: le province con valori elevati di propensione, infatti, sono spazialmente limitrofe a quelle con altrettanti valori elevati e viceversa.

FIGURA III.1.9.3: TAX GAP IMU 2021 PER PROVINCIA



Nella Tabella III.1.9.2 è illustrato l'andamento del *tax gap* dell'IMU per gli anni 2016-2021, per i quali è possibile confrontare la serie storica di tutte le imposte immobiliari: IMU e TASI dal 2016 al 2019 e la "nuova" IMU nel 2020 e nel 2021.

Le modifiche metodologiche, introdotte a partire da quest'anno, hanno portato alla correzione dell'intera serie storica del calcolo del *gap*. Rispetto alle annualità precedenti della Relazione, si osserva, da un lato, un aumento del gettito, teorico ed effettivo, dovuto all'applicazione delle aliquote deliberate dai singoli comuni, in luogo dell'aliquota di base; dall'altro lato, una riduzione del *gap* dovuta all'aumento delle esenzioni e agevolazioni fiscali ricalcolate sulla base della nuova metodologia³². Grazie alla compensazione di questi due effetti, non si osserva un cambiamento significativo nell'ammontare del *tax gap* delle imposte immobiliari in termini assoluti. In particolare, il *tax gap* varia tra i 5,7 miliardi nel 2016 e i 5,1 miliardi di euro nel 2021, non discostandosi molto dalle precedenti stime. Si conferma, altresì, l'andamento decrescente nel tempo del *tax gap*, sia in termini assoluti che in percentuale rispetto al gettito teorico, con una diminuzione più consistente nel 2020 e nel 2021.

³² Si veda l'Appendice metodologica per i dettagli.

TABELLA III.1.9.2: DINAMICA DEL TAX GAP IMU PER GLI ANNI 2016-2021						
	2016	2017	2018	2019	2020	2021
IMU teorica altri fabbricati	24.183	24.016	23.996	23.993	23.461	23.674
IMU effettiva altri fabbricati	18.462	18.502	18.541	18.532	18.270	18.619
tax gap IMU altri fabbricati	5.721	5.514	5.455	5.462	5.191	5.055
Indicatore tax gap IMU altri fabbricati	23,7%	23,0%	22,7%	22,8%	22,1%	21,4%

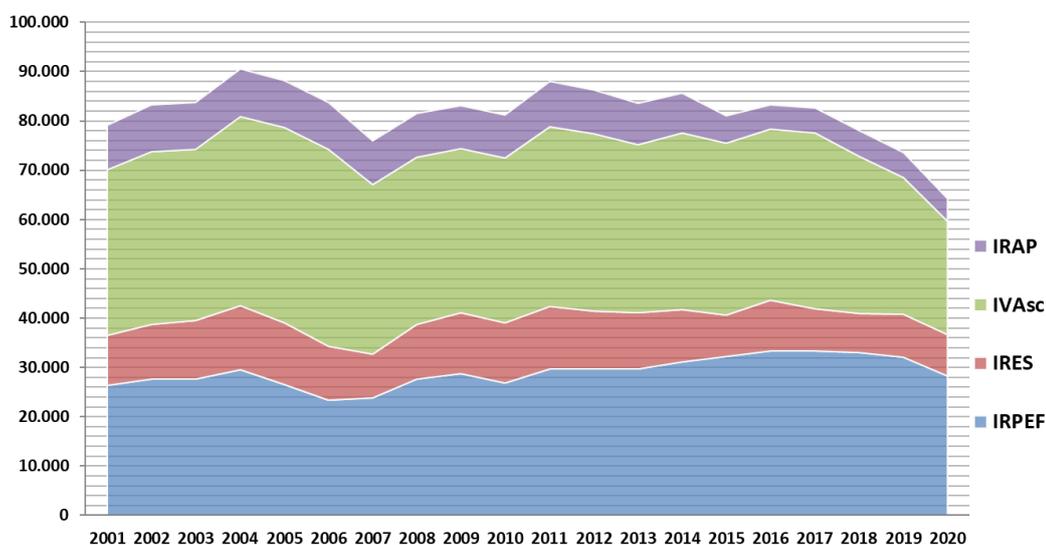
Dati in milioni di euro.

III.1.10 Il tax gap nel lungo periodo

La serie storica dei dati del *tax gap* degli ultimi 20 anni consente di analizzare le tendenze di lungo periodo della *compliance* fiscale in Italia (Tabelle III.1.10.1 e III.1.10.2). L'analisi è di carattere descrittivo ed è limitata alle principali imposte che incidono sul mondo delle imprese e del lavoro autonomo (IRAP, IVA, IRES ed IRPEF da lavoro autonomo e impresa), per le quali si dispone delle stime a partire dal 2001.

La media annuale del *tax gap* tra il 2001 e il 2020 in Italia si attesta intorno agli 80,5 miliardi di euro. Pur se la variazione complessiva è relativamente modesta (una riduzione di circa 15 miliardi di euro tra il 2001 e il 2020) il fenomeno ha subito significative oscillazioni nel corso del periodo considerato. Dalla Figura III.1.10.1 si evince, infatti, che il *tax gap* ha subito una crescita costante negli anni 2001-2004, conseguendo in quell'anno il massimo assoluto della serie storica (90,5 miliardi di euro). Nel triennio successivo si è assistito ad un drastico ridimensionamento che fa registrare nel 2007 un *gap* di 75,9 miliardi di euro. Dal 2008 al 2011 la tendenza si inverte nuovamente collocandosi su un sentiero di crescita, ancorché caratterizzato da significative oscillazioni. È necessario ricordare che la dinamica del *tax gap* è influenzata, tra l'altro, dall'andamento del ciclo economico e che in questo periodo l'Italia è stata interessata da importanti fasi recessive. Tra il 2011 e il 2017 si riscontra un *trend* lievemente decrescente - sebbene le fluttuazioni siano notevoli - che riporta il *tax gap* sostanzialmente ai livelli iniziali. Negli ultimi anni, infine, si osserva una forte riduzione (da 82,6 miliardi di euro nel 2017 a 64,2 miliardi di euro nel 2020).

Nella stessa Figura III.1.10.1 è raffigurata anche la disaggregazione del *tax gap* per tipologia di imposta. La parte più rilevante del *gap* è sempre stata rappresentata dall'IVA, con una media di 33,6 miliardi all'anno. A seguire si trovano l'evasione IRPEF da lavoro autonomo e impresa, che ammonta a circa 29 miliardi all'anno, quella IRES, con in media 10,5 miliardi, e infine il *gap* IRAP con una media di 7,7 miliardi all'anno. È interessante notare che, tuttavia, dal 2018 in poi l'evasione IRPEF ha superato quella IVA, grazie alla progressiva contrazione del *gap* IVA dovuta ai vari provvedimenti introdotti (in particolare *split payment*, fatturazione elettronica e corrispettivi telematici).

FIGURA III.1.10.1: TAX GAP IN ITALIA (MILIONI DI EURO - ANNI 2001-2020)

Il *tax gap* è una grandezza espressa in termini monetari e pertanto risente sia delle dinamiche inflazionistiche sia dell'andamento del ciclo economico. Per sterilizzare entrambi gli effetti si osserva l'incidenza del *gap* sul PIL nominale (Figura III.1.10.2). L'andamento di questo indicatore rivela che l'entità dell'evasione rispetto al PIL si è attestata su un livello significativamente più basso dal 2007 in poi: considerando gli anni precedenti (2001-2006) il valore medio è 6% mentre considerando gli anni successivi (2007-2020) il valore medio scende al 4,8%. Inoltre, se si sofferma l'attenzione sui periodi più recenti si coglie una significativa fase di contrazione a partire dal 2014, anno in cui il *tax gap* rappresentava il 5,3% del PIL, che continua fino al 2020 (*tax gap* su PIL pari a 3,9%).

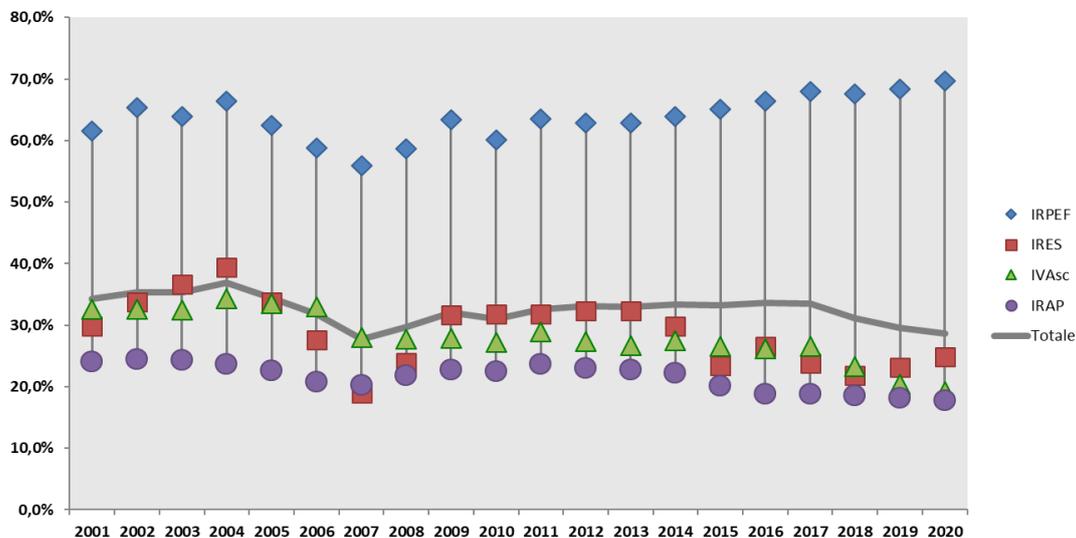
FIGURA III.1.10.2: INCIDENZA TAX GAP SUL PIL (VALORI PERCENTUALI - ANNI 2001-2020)

Il rapporto tra imposta evasa e imposta potenziale (Figura III.1.10.3) mette in evidenza l'evoluzione della propensione al *gap*, una *proxy* dell'attitudine dei contribuenti a non adempiere agli obblighi fiscali. Questo indicatore, per come è costruito, può muoversi anche in controtendenza rispetto al *gap* assoluto ed è la misura più adatta per analizzare se e in che misura il recupero di evasione sia dovuto ad un miglioramento del comportamento dei contribuenti.

Come risulta evidente dai dati degli ultimi 20 anni la propensione al *gap* si è sostanzialmente ridotta. Negli anni esaminati la media della propensione al *gap* a livello nazionale si è aggirata intorno al 32,2%, riducendosi dal 34,2% nel 2001 al 28,7% nel 2020; la riduzione maggiore a livello complessivo è avvenuta tra il 2004 e il 2007 (da 36,9% a circa 27,8%) dovuto in buona parte all'innalzamento dell'imposta potenziale, ma anche ad una costante riduzione del *gap* in valore assoluto che, come già evidenziato, passa da circa 90 a circa 76 miliardi di euro. Successivamente, ovvero dopo il 2007, si misura un brusco abbassamento dell'imposta potenziale coerentemente con l'andamento del PIL, e anche la tendenza della propensione a evadere si inverte aumentando gradualmente fino al 2014 (33,3%). Dal 2014 al 2017 l'indicatore rimane sostanzialmente invariato, mentre dal 2018 in poi si osserva una riduzione rilevante. Quello che risulta essere interessante è che la propensione a evadere si muove quasi sempre in direzione opposta rispetto all'economia nazionale, tendendo ad aumentare negli anni di recessione e a ridursi negli anni di espansione. L'evidenza empirica che sembra emergere dall'analisi descrittiva dei dati disponibili è quindi coerente con la teoria del reddito permanente.

Il valore piuttosto elevato della propensione è da attribuirsi principalmente alle cifre che riguardano l'IRPEF da lavoro autonomo e impresa. Come appare evidente dalla Figura III.1.10.3, in questo ambito l'ammontare dell'imposta evasa rappresenta mediamente il 63,7% - e raggiunge in diversi anni quasi il 70% - di quella potenziale. Essa presenta inoltre un andamento divergente rispetto alle altre imposte, considerando la quasi costante crescita osservata negli ultimi anni. All'estremo opposto si trova l'IRAP, che risulta essere non solo l'imposta dove l'evasione è di entità minore in valore assoluto, ma anche quella in cui la propensione ad evadere è minima (valore medio nel periodo 21,5%). L'IVA e l'IRES presentano un tasso di propensione in media abbastanza simile (rispettivamente 28,1% e 28,8%), sebbene la propensione relativa all'imposta sul valore aggiunto sia stata caratterizzata da una maggiore riduzione negli ultimi quattro anni.

FIGURA III.1.10.3: PROPENSIONE AL GAP IN ITALIA (VALORI PERCENTUALI - ANNI 2001-2020)



Per quanto riguarda i mancati versamenti, essi occupano da sempre un ruolo marginale nel computo complessivo dell'evasione. È da notare, però, che sia la loro entità in valore assoluto sia la propensione dei cittadini a dichiarare le imposte senza versarle sono andate sistematicamente aumentando. Negli ultimi 20 anni l'ammontare dei mancati versamenti passa da meno di 6 miliardi a circa 14 miliardi nel 2019 (i dati per il 2020 sono ancora provvisori), mentre la percentuale di mancati versamenti sul *tax gap* complessivo passa da circa il 7% a circa il 22%. L'incremento ha riguardato tutte le imposte, ma in particolar modo l'IVA. Rapportando tale valore al *gap* complessivo (vedi Figura III.1.10.4) l'incidenza risulta tendenzialmente crescente per tutte le imposte salvo l'IRPEF, in cui i mancati versamenti rappresentano una fetta pressoché costante di evasione.

FIGURA III.1.10.4: INCIDENZA MANCATI VERSAMENTI SU TAX GAP COMPLESSIVO (VALORI PERCENTUALI - ANNI 2001-2020)

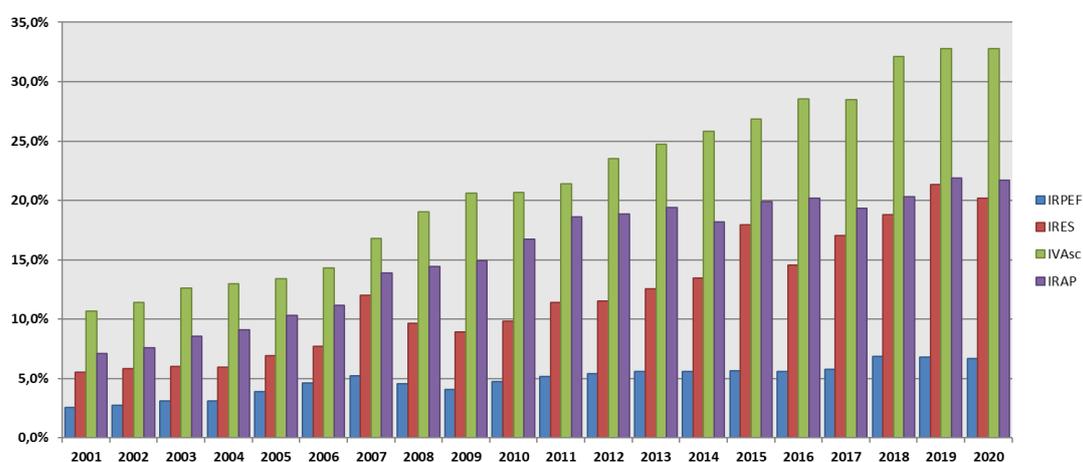


TABELLA III.1.10.1: GAP NELL'IMPOSTA DISTINTO TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*) DATI IN MILIONI DI EURO

Tipologia di imposta	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	26.308	27.682	27.599	29.512	26.588	23.293	23.856	27.690	28.695	26.783	29.742	29.769	29.759	31.158	32.206	33.362	33.323	32.958	32.476	28.212
di cui IRPEF netto MV	25.642	26.929	26.758	28.605	25.571	22.187	22.588	26.412	27.428	25.505	28.207	28.163	28.114	29.418	30.385	31.497	31.411	30.657	30.263	26.336
IRPEF MV (**)	666	753	841	907	1.016	1.106	1.268	1.278	1.267	1.277	1.535	1.606	1.644	1.740	1.821	1.865	1.911	2.300	2.213	1.876
IRES totale	10.244	11.045	11.867	13.026	12.513	11.082	8.843	11.118	12.409	12.301	12.601	11.697	11.344	10.577	8.389	10.293	8.655	8.042	8.980	8.487
di cui IRES netto MV	9.628	10.347	11.089	12.186	11.572	10.058	7.669	9.934	11.236	10.980	11.035	10.226	9.798	9.154	6.883	8.789	7.156	6.394	7.063	6.776
IRES MV (**)	617	698	779	840	941	1.024	1.174	1.183	1.174	1.322	1.566	1.471	1.546	1.423	1.506	1.504	1.499	1.649	1.917	1.711
IVA totale	33.571	35.034	34.767	38.312	39.503	39.797	34.392	33.902	33.248	33.434	36.457	35.872	34.025	35.895	34.957	34.659	35.570	31.823	26.889	22.899
di cui IVA netto MV	30.073	31.143	30.485	33.476	34.349	34.299	28.827	27.700	26.649	26.721	28.916	27.721	25.818	26.592	25.567	24.758	25.210	21.343	18.073	15.391
IVA MV (**)	3.498	3.890	4.283	4.835	5.154	5.498	5.565	6.202	6.599	6.714	7.541	8.151	8.207	9.243	9.389	9.900	10.360	10.479	8.817	7.508
IRAP totale	9.048	9.560	9.518	9.638	9.521	9.582	8.809	8.772	8.751	8.672	9.224	8.961	8.382	8.062	5.497	4.946	5.117	5.237	5.026	4.613
di cui IRAP netto MV	8.404	8.832	8.706	8.762	8.540	8.514	7.584	7.538	7.527	7.225	7.518	7.272	6.763	6.595	4.401	3.955	4.118	4.134	3.925	3.613
IRAP MV (**)	644	728	812	876	982	1.068	1.225	1.234	1.224	1.447	1.705	1.689	1.619	1.467	1.095	991	999	1.103	1.101	1.000
Totale	79.172	83.321	83.752	90.488	88.125	83.754	75.899	81.482	83.103	81.190	88.024	86.299	83.510	85.633	81.049	83.259	82.665	78.060	73.372	64.211
di cui netto MV	73.747	77.251	77.038	83.030	80.032	75.057	66.667	71.585	72.839	70.430	75.677	73.381	70.494	71.759	67.236	68.999	67.896	62.529	59.324	52.115
MV (**)	5.425	6.069	6.714	7.458	8.093	8.696	9.232	9.898	10.264	10.760	12.348	12.918	13.016	13.873	13.813	14.260	14.769	15.531	14.048	12.096

Note: (*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2020 sono da considerarsi semi-definitivi; (**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2020 IVAAsc = IVA senza consenso.

TABELLA III.1.10.2: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA DISTINTA TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*)

Tipologia di imposta	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	61,6%	65,3%	63,9%	66,4%	62,4%	58,8%	55,9%	58,6%	63,4%	60,1%	63,6%	62,8%	62,9%	63,9%	65,1%	66,5%	68,0%	67,6%	69,2%	69,7%
di cui IRPEF netto MV	57,9%	60,8%	59,2%	61,2%	57,1%	53,1%	50,3%	53,1%	57,2%	54,2%	56,6%	59,4%	59,3%	60,3%	61,4%	62,7%	64,1%	62,8%	64,5%	65,0%
IRPEF MV (**)	3,7%	4,5%	4,7%	5,2%	5,4%	5,7%	5,7%	5,5%	6,2%	5,9%	7,1%	3,4%	3,5%	3,6%	3,7%	3,7%	3,9%	4,7%	4,7%	4,6%
IRES totale	29,8%	33,8%	36,6%	39,4%	33,8%	27,6%	18,9%	23,9%	31,7%	31,8%	31,7%	32,3%	32,3%	29,8%	23,4%	26,6%	23,7%	21,8%	23,8%	24,9%
di cui IRES netto MV	27,9%	31,4%	33,8%	36,4%	30,9%	24,8%	16,3%	21,2%	28,3%	27,9%	27,3%	28,7%	28,3%	25,8%	19,2%	22,7%	19,6%	17,3%	18,7%	19,8%
IRES MV (**)	2,1%	2,6%	3,0%	3,3%	3,1%	2,9%	2,6%	2,8%	3,5%	3,9%	4,4%	3,7%	4,0%	4,0%	4,2%	3,9%	4,1%	4,5%	5,1%	5,0%
IVA totale	32,6%	32,6%	32,4%	34,3%	33,5%	33,0%	27,9%	27,7%	27,8%	27,2%	28,9%	27,4%	26,7%	27,4%	26,6%	26,1%	26,6%	23,3%	19,9%	19,2%
di cui IVA netto MV	27,9%	27,6%	27,1%	28,4%	27,6%	27,0%	22,3%	21,6%	21,2%	20,7%	21,8%	20,9%	20,1%	20,3%	19,4%	18,7%	18,8%	15,6%	13,3%	12,9%
IVA MV (**)	4,6%	4,8%	5,2%	5,7%	5,7%	5,9%	5,5%	6,1%	6,6%	6,5%	7,1%	6,4%	6,6%	7,1%	7,1%	7,5%	7,7%	7,7%	6,5%	6,3%
IRAP totale	24,0%	24,5%	24,3%	23,6%	22,6%	20,8%	20,3%	21,8%	22,8%	22,4%	23,7%	23,0%	22,7%	22,2%	20,2%	18,8%	18,8%	18,6%	18,2%	17,7%
di cui IRAP netto MV	21,9%	22,2%	21,8%	21,0%	19,8%	18,1%	17,1%	18,3%	19,1%	18,2%	18,7%	18,7%	18,3%	18,2%	16,1%	15,0%	15,1%	14,7%	14,2%	13,9%
IRAP MV (**)	2,1%	2,3%	2,5%	2,6%	2,8%	2,7%	3,2%	3,5%	3,7%	4,3%	4,9%	4,3%	4,4%	4,0%	4,0%	3,8%	3,7%	3,9%	4,0%	3,8%
Totale	34,2%	35,3%	35,4%	36,9%	34,4%	31,8%	27,8%	29,7%	32,0%	30,9%	32,6%	33,1%	33,0%	33,3%	33,2%	33,6%	33,5%	31,1%	29,5%	28,7%
di cui netto MV	32,4%	33,2%	32,9%	34,1%	31,5%	28,8%	24,7%	26,4%	28,2%	27,0%	28,1%	28,2%	27,8%	28,0%	27,5%	27,8%	27,5%	24,9%	23,9%	23,3%
MV (**)	2,6%	2,9%	3,2%	3,5%	3,4%	3,5%	3,3%	3,7%	4,1%	4,1%	4,6%	5,0%	5,1%	5,3%	5,7%	5,8%	6,0%	6,2%	5,7%	5,4%

Note: (*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2020 sono da considerarsi semi-definitivi; (**) MV= mancati versamenti; sono estrapolati per l'anno 2020.

III.1.11 L'andamento divergente dei due tax gap principali

Il confronto dei *trend* di lungo periodo dei *gap* stimati in relazione alle principali imposte che incidono sulle attività imprenditoriali e libero-professionali, evidenzia un andamento difforme del *gap* IRPEF (nella sua componente relativa ai redditi di impresa e lavoro autonomo, indicata per brevità con "IRPEFaut") rispetto ai *gap* IRAP e IVA, su cui si concentra l'analisi seguente, nonché IRES.

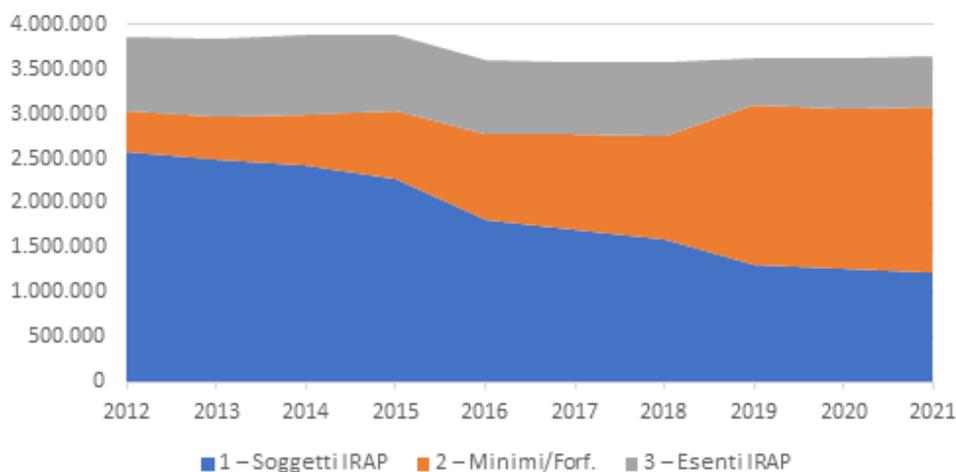
In questa analisi si considerano due tra i principali fattori che possano influire su tale dinamica, ovvero la diversa composizione della platea di riferimento nonché la differenza tra le componenti di ricavo e di costo che concorrono a determinare le basi imponibili delle tre imposte (IRPEFaut, IRAP, IVA) e, successivamente, dei relativi saldi. Nel paragrafo V.1.3 viene analizzata un'altra possibile causa di questa divergenza, ovvero l'eterogeneità delle reazioni dei contribuenti in occasione dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica.

Analisi delle platee

La platea delle persone fisiche titolari di partita IVA (Ditte individuali) sull'intero orizzonte temporale 2012-2021 coinvolge in media circa 3,7 milioni di contribuenti per ogni anno, con una contrazione della popolazione pari al 5,6%, concentrata tra il 2015 e il 2016; tenuto conto del fenomeno del *turn over*, nell'arco temporale in esame si alternano complessivamente 6,4 milioni di contribuenti.

La Figura III.1.11.1 mostra l'andamento della platea nel periodo considerato (2012-2021) suddivisa nei vari regimi fiscali: il regime "IRAP³³", il regime agevolato (Minimi/Forfettari) e il regime dei cosiddetti "esenti IRAP³⁴".

FIGURA III.1.11.1: DISTRIBUZIONE DELLE PERSONE FISICHE TITOLARI DI PARTITA IVA TRA REGIMI FISCALI



Oltre alla rotazione generale dei contribuenti, si registra un elevato numero di spostamenti tra i vari regimi fiscali: nell'intero periodo considerato circa il 36% dei 6,8 milioni di

³³ Con tale termine ci si riferisce ai soggetti che sono contemporaneamente soggetti sia ad IRPEF sia ad IRAP, che rappresentano la platea di riferimento per la stima del *tax gap* IRPEF da impresa e lavoro autonomo (IRPEFaut).

³⁴ Con quest'ultima espressione, ci si riferisce a soggetti ricompresi nella platea dei soggetti IRPEF, a differenza dei soggetti in regime agevolato che sono assoggettati ad imposta sostitutiva, ma per i quali l'assenza delle informazioni derivanti di fonte IRAP non permettono di applicare la metodologia attualmente in uso per la stima del *gap* "IRPEFaut".

soggetti analizzati è stato interessato da una o più variazioni di regime, mentre circa il 5% esce dalla platea per poi rientrarvi successivamente.

La Tabella III.1.11.1 riporta la frequenza degli spostamenti, o “migrazioni”, tra i vari regimi e le rispettive quote percentuali nei singoli anni. In particolare, nei primi due anni considerati (2013-2014), circa il 43% delle migrazioni totali in ciascun anno è stato rappresentato dalla fuoriuscita³⁵ dei contribuenti dalla platea IRAP, pur in assenza di adesione ai regimi agevolati. Il biennio successivo, con l’abrogazione del regime dei “minimi” e l’introduzione del regime forfettario³⁶, registra un incremento degli spostamenti complessivi, che avvengono maggiormente verso tale regime agevolato; una situazione analoga, ma ancor più estrema in termini numerici, si verifica anche nel 2019, anno in cui sono state estese le soglie legislative per accedere al regime forfettario³⁷. Complessivamente, nel decennio considerato, si assiste ad una progressiva riduzione della platea di riferimento per la stima del *tax gap* IRPEFaut. È opportuno ricordare che il massiccio passaggio verso il regime fiscale dei Minimi/Forfettari (che rappresenta circa il 44% del totale degli spostamenti registrati) riguarda anche le platee IRAP e IVA, seppure in misura più contenuta in ragione della composizione più ampia di queste ultime.

TABELLA III.1.11.1: MIGRAZIONE TRA REGIMI FISCALI: IRAP (1), AGEVOLATO (2), “ESENTI IRAP” (3)													
Anno	Da 1 a 2		Da 2 a 1		Da 1 a 3		Da 3 a 1		Da 2 a 3		Da 3 a 2		Tot. Anno
2013	2.366	1,2%	17.334	9,1%	82.222	43,0%	47.129	24,6%	38.696	20,2%	3.640	1,9%	191.387
2014	1.879	1,1%	15.446	9,3%	72.795	43,6%	44.712	26,8%	28.826	17,3%	3.158	1,9%	166.816
2015	58.985	19,2%	13.569	4,4%	94.907	30,9%	51.720	16,8%	21.205	6,9%	67.243	21,9%	307.629
2016	78.952	24,0%	11.814	3,6%	108.652	33,0%	31.064	9,4%	17.876	5,4%	81.151	24,6%	329.509
2017	31.313	16,4%	15.300	8,0%	61.252	32,1%	29.697	15,6%	24.173	12,7%	29.164	15,3%	190.899
2018	27.636	15,1%	16.618	9,1%	55.465	30,3%	26.614	14,6%	28.458	15,6%	27.999	15,3%	182.790
2019	215.034	37,9%	7.218	1,3%	38.461	6,8%	22.004	3,9%	10.228	1,8%	274.834	48,4%	567.779
2020	33.410	14,9%	29.327	13,1%	32.208	14,3%	25.119	11,2%	74.844	33,3%	29.775	13,3%	224.683
2021	19.538	13,8%	17.116	12,1%	35.612	25,1%	19.117	13,5%	29.240	20,6%	20.976	14,8%	141.599
Tot. regime	469.113		143.742		581.574		297.176		273.546		537.940		2.303.091

Confronto sulle strutture di costi e ricavi nelle basi imponibili

Per esaminare se l’andamento difforme del *gap* IRPEF rispetto al *gap* delle altre imposte (IRAP, IVA) possa dipendere anche dalla diversa struttura di costi e ricavi dei tributi esaminati, è stato effettuato un confronto tra l’ammontare complessivo delle sopraccitate componenti dichiarate nei casi IRPEF, IVA e IRAP.

Al fine di depurare l’analisi dall’effetto composizione della platea indagata, è stato preso in considerazione un panel di persone fisiche titolari di partita IVA caratterizzate dalla permanenza nella platea per tutti gli anni d’imposta oggetto di osservazione (2012-2020) e dalla compilazione di tutte le dichiarazioni IRPEF, IVA e IRAP.

Nella Tabella III.1.11.2 sono riportati, per ciascun anno d’imposta, i rapporti tra le componenti di ricavo e le componenti di costo³⁸ per ciascuna coppia di imposte.

³⁵ Si precisa che, ai fini della presente analisi, l’inclusione nel raggruppamento dei cosiddetti “ESENTI IRAP” è determinata dalla mancata compilazione della relativa dichiarazione, senza distinguere tra soggetti che legittimamente sono esentati dal tributo e soggetti che omettono indebitamente la dichiarazione.

³⁶ Legge n.208 del 28/12/2015.

³⁷ Legge n.145 del 30/12/2018.

³⁸ A tal fine si considerano quali componenti di ricavo:

- per l’IRPEF: la somma dei campi RE6 (Totale compensi), RF72 (Ricavi delle vendite) e RG10 (Totale componenti positivi) della dichiarazione Unico/2013 per l’anno d’imposta 2012 e degli analoghi campi delle dichiarazioni relative ai successivi anni d’imposta;
 - per l’IVA: il Volume d’Affari (campo VE40 della dichiarazione IVA/2013 per l’anno d’imposta 2012 e campi corrispondenti delle dichiarazioni per gli anni d’imposta successivi);
 - per l’IRAP: la somma dei componenti positivi delle cinque sezioni del quadro IQ (IQ4 colonna 2, IQ18, IQ41-IQ43, IQ46, IQ50) della dichiarazione IRAP/2013 per l’anno d’imposta 2012 e degli analoghi campi delle dichiarazioni relative ai successivi anni d’imposta;
- e quali componenti di costo:

Tuttavia, è opportuno ribadire che le voci considerate non hanno necessariamente una diretta corrispondenza con la base imponibile delle relative imposte. Ad esempio, sul fronte dei ricavi:

- per l'IRPEF, le imprese in contabilità ordinaria determinano la base imponibile apportando al risultato di esercizio le cosiddette "variazioni in aumento e in diminuzione" e, pertanto, tra gli elementi positivi che determinano la base imponibile possono rientrare anche fattori di esclusiva rilevanza fiscale che non trovano corrispondenza tra gli elementi contabili;
- per l'IVA, il volume d'affari comprende al proprio interno anche le operazioni che, per varie ragioni, risultano esenti, non imponibili o fuori dal campo di applicazione dell'imposta.

Per le componenti di costo si registra un andamento piuttosto regolare, con l'IRPEF che risulta sistematicamente più alta delle altre due imposte, ragionevolmente a causa dell'inclusione, tra le voci di spesa, del costo del lavoro. Inoltre, gli acquisti IVA risultano sistematicamente inferiori alle componenti negative IRAP in quanto queste ultime, pur non annoverando il costo del lavoro, includono non solo le voci relative all'acquisto di beni o servizi (in ciò speculari all'IVA), ma anche altri fattori.

TABELLA III.1.11.2: RAPPORTO TRA COMPONENTI POSITIVE E NEGATIVE DELLE DIVERSE IMPOSTE PER ANNO D'IMPOSTA

ANNO D'IMPOSTA	Num. CF	Ricavi IRPEF/IVA	Ricavi IVA/IRAP	Ricavi IRPEF/IRAP	Costi IRPEF/IVA	Costi IVA/IRAP	Costi IRPEF/IRAP
2012	692.734	110,9%	96,8%	107,3%	128,9%	93,5%	120,5%
2013	692.734	109,5%	96,9%	106,1%	130,4%	92,7%	120,9%
2014	692.734	110,3%	96,5%	106,4%	131,5%	92,9%	122,2%
2015	692.734	110,3%	96,8%	106,7%	132,8%	93,2%	123,8%
2016	692.734	110,3%	97,6%	107,6%	133,9%	94,7%	126,7%
2017	692.734	99,4%	105,2%	104,5%	129,6%	96,0%	124,4%
2018	692.734	99,8%	98,1%	97,9%	120,9%	94,6%	114,4%
2019	692.734	100,9%	97,4%	98,3%	128,1%	94,0%	120,5%
2020	692.734	101,2%	97,8%	99,0%	129,0%	93,2%	120,3%

Per quanto riguarda i ricavi, invece, si osserva un andamento più irregolare rispetto alle componenti negative. I ricavi IRPEF risultano, infatti, sistematicamente superiori al volume d'affari IVA fino all'anno d'imposta 2017, in cui la riforma della contabilità per cassa del regime d'impresa in contabilità semplificata (quadro RG) ha determinato una diversa contabilizzazione delle scorte, determinando un riallineamento dei due importi. Il rapporto tra le componenti di ricavo IVA e IRAP, invece, è più costante (ad eccezione dell'anno d'imposta 2017) e leggermente inferiore a 1. Invece, a partire dall'anno d'imposta 2018, le componenti di ricavo delle tre imposte risultano, sostanzialmente, omogenee tra loro.

L'effetto di composizione dei diversi andamenti delle discrepanze tra l'ammontare delle componenti positive e negative delle tre imposte considerate si traduce sull'andamento dei relativi saldi (Tabella III.1.11.3).

- per l'IRPEF: la somma dei campi RE20 (Totale spese), RF73 colonne 1 e 2 (Oneri di Produzione e vendita) e RG22 (Totale componenti negativi) della dichiarazione Unico/2013 per l'anno d'imposta 2012 e degli analoghi campi delle dichiarazioni relative ai successivi anni d'imposta;
- per l'IVA: il Totale Acquisti e Importazioni (campo VF21 colonna 1 della dichiarazione IVA/2013 per l'anno d'imposta 2012 e campi corrispondenti delle dichiarazioni per gli anni d'imposta successivi);
- per l'IRAP: la somma dei componenti positivi delle cinque sezioni del quadro IQ (IQ10 colonna 2, IQ26, IQ47, IQ51) della dichiarazione IRAP/2013 per l'anno d'imposta 2012 e degli analoghi campi delle dichiarazioni relative ai successivi anni d'imposta.

TABELLA III.1.11.3: RAPPORTO TRA SALDI DELLE DIVERSE IMPOSTE PER ANNO D'IMPOSTA

ANNO D'IMPOSTA	Num. CF	Saldi IRPEF/IVA	Saldi IVA/IRAP	Saldi IRPEF/IRAP
2012	692.734	75,1%	104,0%	78,1%
2013	692.734	69,7%	106,1%	73,9%
2014	692.734	70,0%	104,3%	73,0%
2015	692.734	69,0%	104,2%	71,9%
2016	692.734	67,2%	103,4%	69,4%
2017	692.734	44,4%	127,3%	56,5%
2018	692.734	62,5%	104,9%	65,6%
2019	692.734	53,4%	104,1%	55,6%
2020	692.734	51,3%	107,1%	54,9%

L'analisi svolta conferma pertanto che la struttura dei costi e dei ricavi dei diversi tributi non è omogenea e che, peraltro, l'andamento nel tempo non è costante anche in conseguenza delle variazioni legislative.

Conclusioni

Le analisi condotte portano a concludere che molteplici fattori influiscano sul diverso andamento del *gap* dell'IRPEF relativo ai redditi da lavoro autonomo e impresa rispetto alle altre principali imposte gravanti sulle attività imprenditoriali.

In primo luogo, le platee di riferimento, già di per sé diverse, subiscono in maniera non omogenea le variazioni di composizione determinate dal *turnover* delle imprese o dall'adesione a regimi agevolati ("minimi" e forfetari).

Inoltre, come evidenziato nel Paragrafo V.1.3, gli stessi contribuenti possono manifestare comportamenti differenziati in relazione alle varie imposte e non si può escludere che tale difformità di comportamento sia, di fatto, resa possibile dalla diversa struttura delle componenti di ricavo e di costo che concorrono a determinare le basi imponibili di IVA, IRPEF e IRAP.

Pertanto, come spunto per approfondimenti futuri, si può ipotizzare di dettagliare ulteriormente le analisi svolte esaminando l'andamento del tempo, nonché la reazione all'introduzione di innovazioni normative, dei singoli elementi che rientrano nelle componenti di costo e di ricavo delle diverse basi imponibili.

III.2 QUANTIFICAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE DA ADEMPIMENTO SPONTANEO

L'articolo 1, comma 3, della legge di Bilancio 2021-2023³⁹, ha introdotto un nuovo dispositivo di alimentazione del Fondo speciale, istituito dal comma 2 della medesima legge al fine di dare attuazione a interventi in materia di riforma del sistema fiscale (d'ora in avanti "Fondo"). Il Fondo è alimentato dalle risorse stimate come maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo, fermo restando il rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica. Conseguentemente, il comma 6 ha abrogato i commi da 431 a 435 dell'articolo 1 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, che avevano istituito il precedente "Fondo per la riduzione della pressione fiscale".

A differenza del previgente meccanismo, il nuovo Fondo viene alimentato con le sole entrate generate dal miglioramento dell'adempimento spontaneo dei contribuenti (*tax compliance*) e potrà essere destinato al finanziamento di interventi di riduzione della pressione fiscale.

Il comma 4 della legge di Bilancio 2021-2023 stabilisce che, ai fini della determinazione delle risorse di cui al comma 3, si considerano, in ciascun anno, le maggiori entrate derivanti

³⁹ Legge 30 dicembre 2020, n. 178.

dal miglioramento dell'adempimento spontaneo che sono indicate, con riferimento al terzo anno precedente alla predisposizione della legge di Bilancio, nella "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva", redatta ai sensi dell'articolo 10-bis.1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (introdotto dall'articolo 2 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160). La **valutazione di quest'anno deve pertanto fare riferimento alla variazione della *tax compliance* riferita all'anno d'imposta 2020**, così come risulta dalla stima definitiva riportata nella Relazione 2023.

Sulla base della metodologia utilizzata dalla Commissione incaricata di redigere la Relazione, delle *best practices* internazionali e delle principali evidenze della letteratura teorica ed empirica in materia, la variazione della *tax compliance* è costituita dalla variazione (col segno negativo) del *tax gap* nel 2020 rispetto al 2019. Vale la pena ricordare che l'indicatore di variazione del *tax gap* non viene costruito come differenza in termini assoluti tra il *tax gap* del 2020 rispetto a quello registrato nel 2019, ma come prodotto tra la variazione della *propensione al gap* (assunta come *proxy* della propensione all'evasione) tra il 2020 e il 2019 e il gettito teorico dell'imposta nel 2020. Come evidenziato anche in un recente contributo della Relazione⁴⁰, questo indicatore è in grado di isolare l'effetto della variazione della *tax compliance* dagli effetti delle variazioni congiunturali e normative sulla base imponibile e sul gettito teorico dell'imposta. In altri termini, è possibile tenere conto del c.d. scenario *controfattuale*, che consente di valutare quale sarebbe stata l'evasione dell'imposta nel 2020 se la propensione all'evasione fosse stata quella registrata nel 2019.

Inoltre, la quantificazione fa riferimento esclusivamente al *gap* dell'IVA e delle imposte dirette (IRPEF e IRES) sul reddito da lavoro autonomo e d'impresa, in considerazione di aspetti legati al calcolo e al monitoraggio della *tax compliance*, sulla base dei requisiti e delle condizioni previste dalla norma, che verranno di seguito illustrate. La Tabella IV.1 riporta il calcolo della variazione della *tax compliance* nel 2020 rispetto al 2019, sulla base dei risultati aggiornati pubblicati nella Relazione 2023; la variazione della *compliance* viene riportata valutando sia il *tax gap* in termini assoluti, sia la variazione nella *propensione al gap*.

I risultati mostrano un miglioramento della *tax compliance* nel 2020 rispetto al 2019 pari a un minimo di 235 milioni di euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione della propensione al *gap*) e a un massimo di 8,7 miliardi di euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione assoluta del *tax gap*). Tale differenza si spiega con il dato anomalo del gettito potenziale nell'anno d'imposta 2020, che riduce notevolmente l'impatto della riduzione della propensione al *gap* in termini di recupero di ammontare del gettito complessivo.

TABELLA III.2.1: LA VARIAZIONE DELLA TAX COMPLIANCE - 2019-2018 - DATI IN MILIONI DI EURO

		Anno	IVA	IRPEF	IRES	Totale
Propensione al <i>gap</i>	a)	2019	19,86%	69,16%	23,81%	
	b)	2020	19,18%	69,68%	24,86%	
Gettito teorico	c)	2019	135.423	46.955	37.719	
	d)	2020	119.367	40.487	34.144	
<i>Tax gap</i>	e)	2019	26.889	32.476	8.980	
	f)	2020	22.899	28.212	8.487	
Variazione <i>tax compliance</i>	g) = - (f) - e))	<i>tax gap</i>	3.990	4.264	493	8.747
	h) = - (b) - a)) * d)	Propensione al <i>gap</i>	802	-210	-358	235

In continuità con quanto già evidenziato lo scorso anno, la variazione della *tax compliance* sopra riportata costituisce l'ammontare potenziale delle maggiori entrate derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo ai sensi dell'articolo 1, comma 4, della

⁴⁰ Vedi Box 1.C.3, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva 2019", pp. 11-12.

legge 30 dicembre 2020, n. 178, ai fini della determinazione delle risorse da destinare al Fondo, di cui all'articolo 1, comma 2, della medesima legge.

Così come previsto dal successivo comma 5, si rinvia alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, nonché al “Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva”, pubblicato contestualmente alla medesima Nota⁴¹, ai fini dell'indicazione da parte del Governo delle maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo da destinare al Fondo.

⁴¹ Articolo 10 bis .1, comma 1, Legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificato dall'articolo 2 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160.

IV. STRATEGIE E RISULTATI DEGLI INTERVENTI DI PREVENZIONE E CONTRASTO

IV.1 PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE

Strategie e interventi attuati nell'anno 2022

Nell'ambito dello scenario programmatico di attuazione del PNRR che caratterizza le attività dell'Amministrazione fiscale a partire dal 2021, è stato avviato il progetto di un'ampia riforma fiscale. Funzionale a tale progetto è un rinnovato e rafforzato impegno nell'azione di contrasto all'evasione fiscale che ha favorito un'ulteriore riduzione del *tax gap*, con ricadute rilevanti sul perseguimento dell'obiettivo di assicurare una maggiore equità del prelievo.

In particolare, l'obiettivo di riduzione del *tax gap* è stato perseguito, da un lato, attraverso attività di monitoraggio dell'efficacia delle disposizioni vigenti finalizzate al contrasto dell'evasione e delle frodi fiscali, quali quelle in tema di indici sintetici di affidabilità (ISA) nonché quelle riguardanti l'obbligo generalizzato della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi; dall'altro, rafforzando l'attività di contrasto ai fenomeni evasivi ed elusivi, come le misure di contrasto alle frodi contenute nel decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, e nel decreto-legge 11 novembre 2021, n. 157.

Inoltre, per rafforzare l'attività di contrasto all'evasione è stato ulteriormente migliorata la qualità dei controlli, attraverso un maggiore sfruttamento delle nuove tecnologie e di strumenti di *data analysis* sempre più avanzati, volti a favorire l'acquisizione di informazioni rilevanti per effettuare controlli mirati (con una migliore selezione preventiva delle posizioni da sottoporre a controllo), nonché a potenziare i meccanismi di incentivazione alla *compliance* basati sulla dichiarazione precompilata e sull'invio delle comunicazioni ai contribuenti, determinando, in ultima analisi, un incremento dell'adempimento volontario e una riduzione del *tax gap*.

Nella predetta prospettiva di riduzione del *tax gap* e, più in generale, per sostenere la competitività delle imprese e la crescita del Paese, l'Amministrazione finanziaria ha proseguito, tra l'altro, le seguenti azioni:

- il potenziamento delle sinergie operative con altre Autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, anche rafforzando lo scambio di informazioni e gli strumenti di cooperazione internazionale al fine di rendere più incisivo il contrasto alle frodi fiscali e la pianificazione fiscale aggressiva sul piano internazionale;
- l'intensificazione del coordinamento e della complementarità tra le diverse componenti dell'Amministrazione finanziaria con particolare riguardo alle iniziative congiunte dirette a potenziare le attività di analisi per contrastare la sottrazione all'imposizione delle basi imponibili, per la mappatura territoriale dei fenomeni evasivi;
- il rafforzamento della certezza del diritto e miglioramento dei rapporti tra Fisco e contribuenti, ponendo particolare attenzione agli strumenti di cooperazione rafforzata con il Fisco e al potenziamento dei servizi telematici e degli strumenti di messa a disposizione dei dati finalizzati a facilitare e razionalizzare gli adempimenti. Da questo punto di vista, ad esempio, la dichiarazione dei redditi precompilata è divenuta oramai la forma ordinaria di dichiarazione dei redditi per lavoratori dipendenti e pensionati;

- l'intensificazione del dialogo collaborativo con i contribuenti, per supportarli sia nel momento dichiarativo, sia nel pagamento dei tributi. Al riguardo, rilevano principalmente le comunicazioni dirette a favorire l'emersione delle basi imponibili ai fini IVA, ovvero l'effettiva capacità contributiva dei contribuenti (cd. lettere di *compliance*), puntando, in particolare, al potenziamento delle infrastrutture tecnologiche, all'interoperabilità delle banche dati, nonché al miglioramento degli algoritmi di selezione. Per la predisposizione di tali comunicazioni sono utilizzate le basi dati alimentate dai flussi informativi, anche derivanti dallo scambio automatico di informazioni previsto dalle Direttive europee e dagli Accordi internazionali, e da quelli derivanti dalla fatturazione elettronica generalizzata, integrati con quelli generati dalla trasmissione telematica dei corrispettivi relativi alle transazioni verso i consumatori finali. Sempre sotto il profilo della prevenzione, è continuato l'aggiornamento degli indici di affidabilità fiscale, finalizzati a favorire una maggiore *compliance* dichiarativa delle piccole e medie imprese e dei professionisti;
- il miglioramento della qualità dei controlli. A tal fine, grazie all'adozione di strumenti di *data analysis* più avanzati e all'interoperabilità delle banche dati, sono state garantite selezioni più mirate dei contribuenti a maggiore rischio di evasione. È stato incrementato il ricorso agli strumenti di cooperazione internazionale con particolare riguardo all'utilizzo dei dati che derivano dallo scambio automatico di informazioni, incluso il *Country-by-Country reporting*, anche attraverso avanzate tecniche di analisi e valutazione del rischio di *non compliance* e di monitoraggio dei comportamenti di soggetti ad elevata pericolosità fiscale.

Gli indirizzi del triennio 2023-2025

Nella prospettiva del conseguimento dell'obiettivo di una strutturale riduzione del *tax gap* - che costituisce, tra l'altro, un impegno contenuto nel PNRR - la strategia per il contrasto all'evasione continuerà ad avvalersi di un approccio complessivo, implementando sia la leva degli strumenti di *policy* sia le azioni volte al miglioramento della *performance* dell'Amministrazione finanziaria.

Con riguardo alla prima, gli indirizzi programmatici del governo saranno improntati alla prosecuzione delle attività previste dall'attuazione del PNRR e prefigurate nel percorso di riforma complessiva del sistema fiscale, avviato con la legge delega 9 agosto 2023, n. 111⁴².

⁴² La predetta legge n. 111 del 2023, recante Delega al Governo per la riforma fiscale, contiene diversi richiami in tema di prevenzione e contrasto all'evasione e all'elusione fiscale.

In primo luogo, nell'ambito della definizione principi generali del diritto tributario nazionale, l'articolo 2, comma 1, lettera b), individua tra i principi e criteri direttivi generali cui il Governo deve attenersi nell'esercizio della delega quello di prevenire, contrastare e ridurre l'evasione e l'elusione fiscale, attraverso vari strumenti quali:

- la piena realizzazione dell'interoperabilità delle banche di dati e la piena utilizzazione delle informazioni che affluiscono al sistema informativo dell'anagrafe tributaria (quali, in particolare, quelli resi disponibili dalla fatturazione elettronica e dalla trasmissione telematica dei corrispettivi) ovvero mediante il potenziamento dell'analisi del rischio, il ricorso alle tecnologie digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale, fermo restando il rispetto della disciplina dell'Unione europea sulla tutela dei dati personali;
 - il rafforzamento del regime di adempimento collaborativo ovvero l'aggiornamento e l'introduzione di istituti, anche premiali, volti a favorire forme di collaborazione tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti.
- Nella legge delega, il tema della lotta all'evasione è, altresì, espressamente richiamato tra i principi e criteri direttivi:
- per la piena attuazione del federalismo fiscale regionale (articolo 13) e per la revisione del sistema fiscale dei comuni, delle città metropolitane e delle province (articolo 14);
 - per il riordino delle disposizioni vigenti in materia di giochi pubblici, laddove si prevede, tra l'altro, una revisione della disciplina dei controlli e dell'accertamento dei tributi gravanti sui giochi, per una maggiore efficacia preventiva e repressiva della loro evasione o elusione e delle altre violazioni in materia (articolo 15);
 - per la revisione degli adempimenti in materia accise e di altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, i quali prefigurano un potenziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale dell'Amministrazione finanziaria, con particolare riferimento alle attività di contrasto delle frodi e dell'evasione fiscale, all'utilizzo delle nuove tecnologie digitali, all'utilizzo dei big data e al relativo trattamento, alla sicurezza informatica e ai nuovi modelli organizzativi e strategici delle imprese (articolo 16);

Nella prospettiva di orientare il sistema economico alla crescita e favorire la transizione energetica, le misure adottate nell'ambito della predetta riforma interverranno, da un lato, sulla revisione della struttura impositiva, mirando a una progressiva riduzione della pressione fiscale nonché all'incremento dell'efficienza e dell'equità dei tributi; dall'altro, saranno volte alla promozione della *compliance* attraverso la razionalizzazione delle fasi dell'obbligo dichiarativo, della riscossione e del contenzioso, con priorità alla semplificazione degli obblighi dichiarativi e degli adempimenti per i contribuenti - e all'ottimizzazione di un'attività sempre più mirata di contrasto all'evasione (a partire da quella generata dagli evasori totali e dalle grandi imprese) e alle frodi, in particolare quelle riguardanti l'IVA, nonché alla revisione del sistema nazionale della riscossione per renderlo più semplice ed efficiente. Per attuare le suddette direttrici strategiche si punterà a migliorare la qualità del patrimonio informativo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, potenziando ulteriormente l'interoperabilità delle banche dati e sviluppando strumenti di *data analysis* sempre più avanzati, con l'obiettivo di consolidare un approccio *customer-oriented* nell'erogazione dei servizi (si pensi ad esempio alle possibilità di sviluppo della dichiarazione pre-compilata IVA e al principio *once only* nell'accesso ai servizi erogati), nonché di effettuare controlli sempre più mirati e meno invasivi, stimolando così l'adempimento spontaneo dei contribuenti effettivamente *non compliant* e riducendo i casi di "falsi positivi".

Per realizzare gli ambiziosi obiettivi di miglioramento dell'adempimento spontaneo e di riduzione del *tax gap* indicati nella suddetta legge delega e nel PNRR, nel triennio 2023-2025 proseguiranno, inoltre, le azioni di efficientamento dell'Amministrazione finanziaria e di valorizzazione delle risorse a disposizione. In particolare, il razionale impiego delle risorse, il rafforzamento degli organici delle agenzie fiscali (anche questo un preciso impegno del PNRR), il reclutamento e la formazione di nuove figure professionali - caratterizzate da conoscenze multidisciplinari e competenze trasversali, valorizzando in particolare quelle in materia di scienze comportamentali, tutela della protezione dei dati, cybersicurezza e analisi dei dati tramite gli strumenti offerti dalle nuove tecnologie nel campo della *data science* - saranno di fondamentale importanza per migliorare la performance dell'Amministrazione finanziaria nell'amministrazione e nella riscossione dei tributi.

Una leva importante per il conseguimento dell'obiettivo di riduzione del *tax gap* continuerà a essere rappresentato dalle Convenzioni tra il Ministro dell'economia e delle finanze e le agenzie fiscali, che nel triennio 2023-2025 sono state orientate prioritariamente al miglioramento della qualità dei servizi resi ai contribuenti, alla prevenzione degli inadempimenti tributari, al contrasto dell'evasione e all'efficientamento delle risorse disponibili.

Questa impostazione, presente nell'Atto d'indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2023-2025, cui si rinvia, è stata attuata nell'ambito dei Piani triennali delle attività dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, nei quali sono previsti anche indicatori di *outcome*, in modo da poter valutare, in una prospettiva di medio-lungo periodo, l'effettiva attuazione delle priorità politiche definite in campo fiscale e, in particolare, la riduzione del *tax gap*.

L'atto d'indirizzo per il triennio 2023-2025, a cui si rimanda per gli elementi di dettaglio, prevede che la Guardia di Finanza orienti la propria azione sui fenomeni di illegalità economico-finanziaria maggiormente lesivi per il bilancio dell'Unione europea, dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali, coerentemente con il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) nonché con la peculiare proiezione investigativa e internazionale di una forza di polizia.

In particolare, il Corpo, valorizzando i dati acquisiti attraverso le indagini di polizia giudiziaria e di polizia economico-finanziaria, l'attività di *intelligence* e di analisi di rischio, l'uso di sistemi di intelligenza artificiale, il controllo economico del territorio, il costante ricorso

➤ in tema di accertamento, adesione e adempimento spontaneo, con previsione di diverse misure e strumenti volti a incentivare la *tax compliance* e ridurre l'evasione (articolo 17);

➤ per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale (articolo 20).

agli strumenti di cooperazione fiscale e la propria rete di Esperti dislocati presso le ambasciate italiane:

- nel settore della tutela delle entrate, contrasterà, prioritariamente, i comportamenti evasivi più gravi, pericolosi e diffusi sul territorio nazionale, come le frodi IVA, le indebite compensazioni, i fenomeni di evasione fiscale internazionale, l'elusione fiscale, l'economia sommersa e il lavoro nero e irregolare. Quale naturale interlocutore della Procura europea, rivolgerà la propria azione a tutela degli interessi finanziari unionali contrastando il contrabbando, anche di tabacchi lavorati esteri, le altre frodi nel settore doganale e i traffici illeciti internazionali. Nei settori di rispettiva competenza, rafforzerà le sinergie con l'Agenzia delle entrate e con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli;
- nel settore della tutela delle uscite di bilancio, contrasterà le frodi nella gestione, erogazione, percezione e impiego delle risorse pubbliche dell'Unione europea, dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali, avendo particolare riguardo ai fondi erogati nell'ambito del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, anche nell'ambito della cornice collaborativa declinata dal protocollo d'intesa stipulato, a livello centrale, con la Ragioneria generale dello Stato e le Amministrazioni centrali titolari di interventi di spesa;
- continuerà nell'azione di contrasto alla criminalità economica e organizzata, al fine di intercettarne le infiltrazioni nel tessuto sociale, finanziario, economico e amministrativo, mediante interventi volti a reprimere fenomeni di accumulazione non giustificata di ricchezze, di riciclaggio di denaro e di finanziamento del terrorismo, nonché gli illeciti previsti dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza e le violazioni in materia di contraffazione, diritto d'autore e *Made in Italy*. Saranno assicurati l'attuazione delle misure di congelamento disposte nell'ambito della crisi russo-ucraina e il supporto in tema di esercizio dei poteri speciali (c.d. "*golden power*") per il controllo degli investimenti stranieri in Italia;
- assicurerà, in mare, la tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica, il contrasto ai traffici illeciti e la sorveglianza delle frontiere.

IV.1.1. L'attività dell'Agenzia delle entrate

Il 2022 è stato caratterizzato dalla ripresa delle attività di promozione della *compliance* e delle attività di prevenzione e contrasto all'evasione, dopo il rallentamento intervenuto a fronte delle diverse previsioni normative introdotte nel corso degli ultimi due anni per fronteggiare la crisi economica connessa all'emergenza epidemiologica da COVID-19.

L'attività di prevenzione

Nell'ambito delle attività di prevenzione l'Agenzia ha ripreso l'invio delle comunicazioni di promozione della *compliance* (Figura IV.1.1.1); complessivamente sono state inviate oltre 2,5 milioni di lettere, con le quali sono state segnalate possibili anomalie fiscali ad alcune categorie di contribuenti, che hanno potuto rimediare agli errori o alle omissioni attraverso l'istituto del ravvedimento operoso (articolo 13 del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 472).

FIGURA IV.1.1.1: COMUNICAZIONI FINALIZZATE ALLA PROMOZIONE DELLA COMPLIANCE – ANDAMENTO 2015 - 2022

Si rimanda alla “Relazione sulla gestione” del Bilancio d’esercizio 2022, redatto dall’Agenzia delle entrate, per un approfondimento in merito alle tipologie di lettere di *compliance* inviate, nonché alle novità introdotte per favorire sempre più l’assolvimento spontaneo.

Dall’adesione alle strategie di *compliance* sono stati complessivamente incassati 3,2 miliardi di euro.

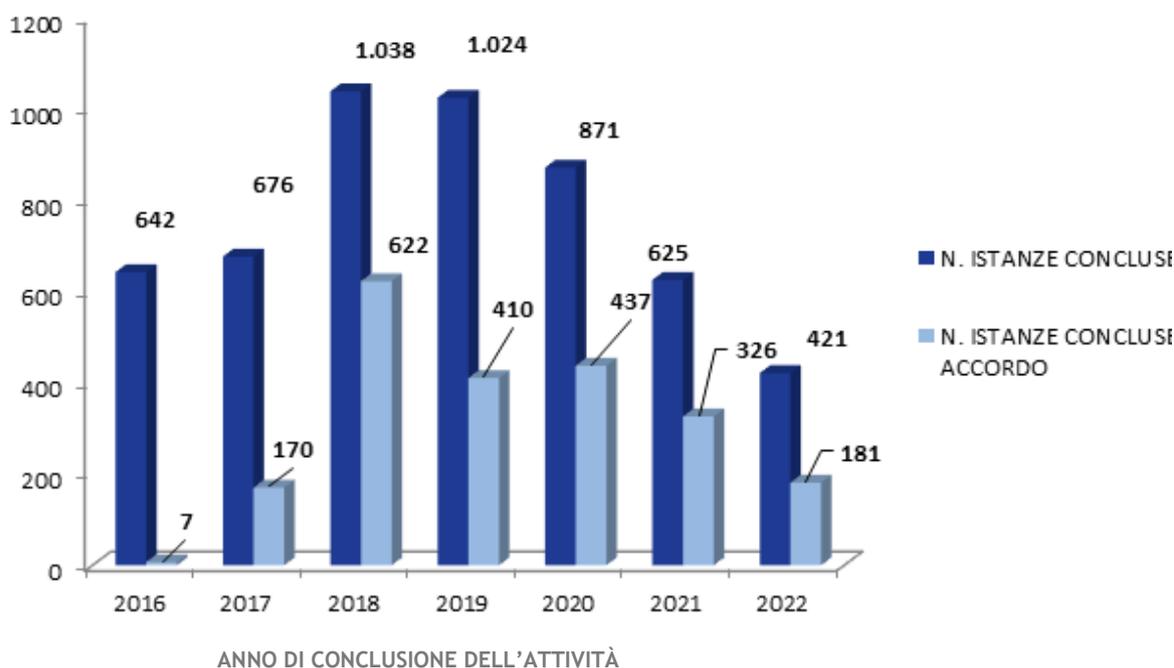
Nell’ambito delle richieste di accesso ai regimi agevolati, nel corso del 2022 è proseguito l’esame delle istanze di accesso alla *cooperative compliance* presentate nell’anno, nonché la costante e preventiva interlocuzione con le società già ammesse per una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali e l’acquisizione di dati e notizie utili ai fini del controllo delle dichiarazioni presentate dai soggetti ammessi al regime. A fine 2022 risultano complessivamente ammesse al programma di *cooperative compliance* 92 società, di cui 15 nel solo 2022.

Nella Tabella IV.1.1.1 sono riportati i risultati conseguiti al 31/12/2022 in relazione a detto regime agevolativo in termini di numero soggetti che hanno presentato istanza di accesso, nonché di soggetti ammessi.

TABELLA IV.1.1.1: COOPERATIVE COMPLIANCE – ANNI 2016-2022

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Numero soggetti che hanno presentato istanza	9	14	17	13	22	14	22
Soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo	5	5	9	22	12	24	15

Per quanto attiene al regime agevolato di *patent box*, nel corso del 2022 è stata pressoché conclusa la lavorazione delle istanze presentate nel 2017 (98,4% delle 306 istanze ammissibili), è proseguita la lavorazione delle istanze presentate nel 2018 (338 istanze ammissibili), che registrano una percentuale di concluse pari al 91,7%. È altresì proseguito l’esame delle istanze presentate nel 2020. In relazione a detto regime, nella Figura IV.1.1.2 è riportato l’andamento delle istanze la cui lavorazione si è conclusa negli esercizi dal 2016 al 2022, con il dettaglio di quelle concluse con accordo.

FIGURA IV.1.1.2: ISTANZE PATENT BOX CONCLUSE – ANNI 2016 - 2022

L'attività di contrasto

Nel 2022 le attività di promozione della *compliance* e di controllo svolte dall'Agenzia delle entrate hanno dato luogo a incassi complessivi per lo Stato pari a 20,2 miliardi di euro, con la seguente ripartizione per tipologia di area di recupero (Tabella IV.1.1.2):

- 11,2 miliardi derivanti dai versamenti diretti a seguito dell'attività di accertamento per diversi settori impositivi (Il.DD., IVA, IRAP e Registro), di controllo formale delle dichiarazioni dei redditi (articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600), degli atti e delle dichiarazioni sottoposte a registrazione, nonché di liquidazione automatizzata delle dichiarazioni ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600 e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633;
- 3,2 miliardi derivano dall'attività di promozione della *compliance*;
- 5,8 miliardi di euro dalla riscossione tramite gli Agenti della Riscossione.

TABELLA IV.1.1.2: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI (IMPOSTE, SANZIONI E INTERESSI) – ANNI 2013 - 2022

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Entrate complessive	13,1	14,2	14,9	19,0	20,1	19,2	19,9	12,7	13,7	20,2
<i>di cui:</i>										
da versamenti diretti	9,2	10,1	10,2	9,6	10,2	11,3	12,6	8,2	8,0	11,2
da attività di promozione della <i>compliance</i>			0,3	0,5	1,3	1,8	2,1	1,2	1,7	3,2
da <i>Voluntary disclosure</i> 1 e 2				4,1	0,4	0,3	0,0			
definizione delle controversie tributarie					0,8	0,1				
tramite agenti della riscossione	3,9	4,1	4,4	4,8	7,4	5,7	5,1	3,3	4,0	5,8
Importi in miliardi di euro										

L'attività di controllo nel 2022, dopo il biennio 2020-2021 che ha visto le risorse dell'area controllo in parte assegnate all'attività di assistenza ai contribuenti, ha ripreso impulso indirizzando l'azione verso i contribuenti a elevata pericolosità fiscale e, in

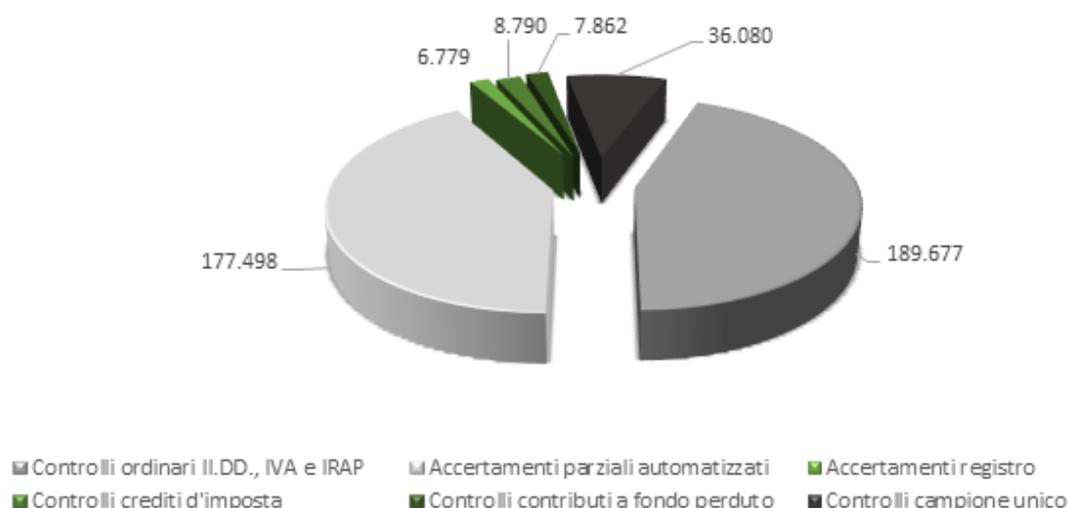
particolare, verso coloro che hanno posto in essere fenomeni di frode, anche attraverso l'utilizzo indebito di crediti d'imposta (i.e., credito d'imposta per ricerca e sviluppo) e altre agevolazioni, come quelle previste proprio per fronteggiare le conseguenze negative connesse all'emergenza epidemiologica da Covid-19 (ad esempio, i contributi a fondo perduto, i ristori, etc.).

Proseguendo nel solco tracciato dalla legge n. 234 del 2021, che ha introdotto disposizioni urgenti per contrastare comportamenti fraudolenti, sono state rafforzate le misure che presidiano le modalità di cessione e fruizione dei crediti, con riferimento ai benefici previsti dall'articolo 121 (cosiddetto "Superbonus") e dall'articolo 122 (bonus edilizi) del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, nonché alle agevolazioni e ai contributi a fondo perduto erogati dall'Agenzia, introdotti a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19

Le attività istruttorie esterne, limitate durante il periodo pandemico per ridurre gli spostamenti fisici dei contribuenti, dei loro rappresentanti e degli stessi dipendenti dell'Agenzia, sono state riprese con il tradizionale impulso, ma sempre nel rispetto delle misure di sicurezza individuate negli specifici accordi sindacali o delle direttive operative già diramate a livello regionale o centrale.

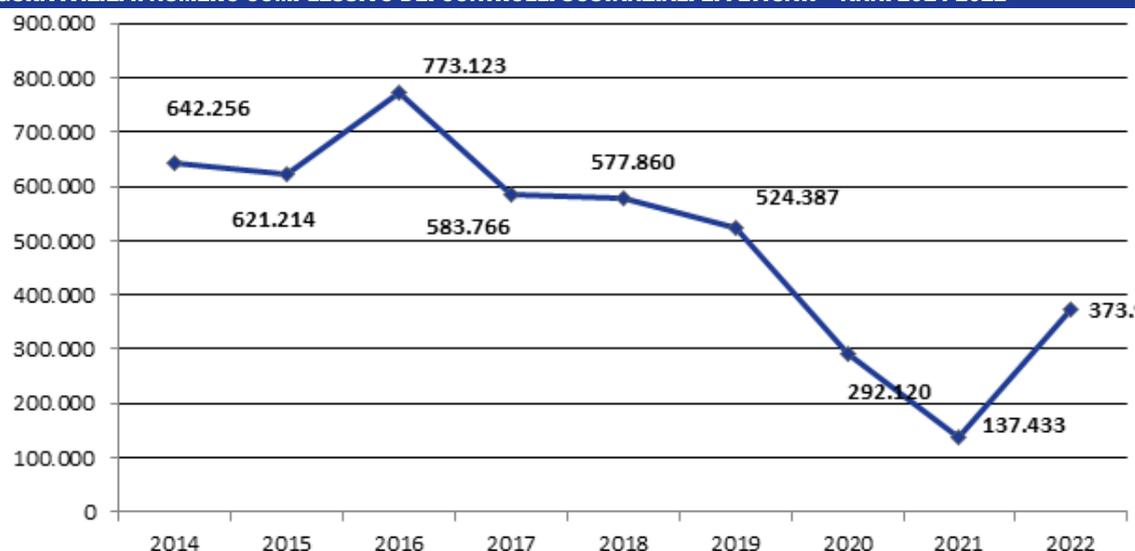
Sono stati complessivamente effettuati 426.686 controlli, che includono: gli accertamenti ordinari relativi a imposte dirette (I.I.DD.), IVA e IRAP; gli accertamenti del settore registro; gli accertamenti parziali cosiddetti "automatizzati" (eseguiti ai sensi dell'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600); i controlli sui crediti d'imposta svolti sia nei confronti di soggetti destinatari di benefici e incentivi fiscali (crediti agevolativi), sia su indebite compensazioni operate su modello F24, i controlli sui contributi a fondo perduto e i controlli formali registro, finalizzati al riscontro dei requisiti qualificanti di ciascun regime agevolativo (Figura IV.1.3).

FIGURA IV.1.1.3: CONTROLLI ESEGUITI NEL 2022 – DETTAGLIO PER TIPOLOGIA



Importi in miliardi di euro

Se si analizzano unicamente gli accertamenti relativi a II.DD., IVA, IRAP, sul settore registro, nonché gli accertamenti parziali automatizzati, il numero di controlli effettuati nel 2022 ammonta a 373.954, in aumento rispetto al biennio 2020/2021, a dimostrazione della ripresa dell'attività di controllo, come si evince dalla Figura IV.1.1.4, nella quale è riportato l'andamento dal 2014 al 2022 dei controlli c.d. "sostanziali" in valore assoluto.

FIGURA IV.1.1.4: NUMERO COMPLESSIVO DEI CONTROLLI SOSTANZIALI EFFETTUATI – ANNI 2014-2022

Importi in miliardi di euro

La maggiore imposta complessivamente accertata (MIA) nel 2022 è risultata pari a 16,3 miliardi di euro, per la quasi totalità derivante dagli accertamenti ordinari ai fini II.DD., IVA e IRAP; le altre tipologie di controllo (accertamenti parziali automatizzati e accertamenti degli atti e dichiarazioni soggetti a registrazione) hanno consentito di accertare maggiori imposte, rispettivamente, per circa 204 milioni di euro e 82 milioni di euro.

L'attività di controllo sostanziale ordinaria del 2022 si è svolta per il 56% nei confronti dei soggetti che svolgono attività d'impresa o attività professionali; per il 44% il controllo è stato invece finalizzato all'accertamenti di redditi diversi da quelli d'impresa e di lavoro autonomo.

Anche per il 2022, l'Agenzia ha continuato a promuovere il coordinamento e la collaborazione con gli altri organismi di controllo impegnati sul fronte del contrasto agli illeciti e alle frodi, nonché con l'autorità giudiziaria.

Nell'ambito della strategia di contrasto all'evasione fiscale, i fenomeni di frode, sia dal punto di vista della diffusione sul territorio nazionale, che in termini di perdita di gettito erariale, sono stati riscontrati non solo in relazione a fattispecie già individuate negli anni precedenti, alcune delle quali realizzate con modalità differenti e più articolate, ma anche con riferimento a meccanismi del tutto nuovi.

Anche nel corso del 2022, sono state adattate allo scenario vigente le modalità operative di diverse attività progettuali ed è stato necessario intervenire con urgenza su alcuni fenomeni, ivi inclusi quelli connessi alle cessioni dei crediti derivanti da bonus edilizi, previsti dagli articoli 121 e 122 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, soprattutto nell'ultimo trimestre dell'anno.

In coerenza con quanto previsto dalla legge n. 234 del 2021, nel corso del 2022 è stata avviata l'attività di controllo preventivo delle comunicazioni di cessione di crediti agevolativi (bonus edilizi) sospesi centralmente a seguito della presenza di uno o più profili di potenziale rischio. A fronte di 58.388 comunicazioni sospese sono state rifiutate quasi 13 mila comunicazioni a cui corrisponde un valore del credito agevolativo pari ad oltre 2 miliardi.

Oltre a tale fattispecie, i fenomeni di frode fiscale più insidiosi e gravi sono stati riscontrati in relazione alle:

- frodi IVA realizzate attraverso l'utilizzo di false dichiarazioni d'intento;
- frodi IVA carosello;
- indebite compensazioni di crediti IVA inesistenti.

Le strategie adottate per le diverse fattispecie fraudolente sopra individuate ed i risultati conseguiti per ciascuna di esse sono stati ampiamente rappresentati e dettagliati nella “Relazione sulla gestione” del Bilancio d’esercizio 2022 redatto dall’Agenzia delle entrate, a cui si rimanda per una completa comprensione dei fenomeni esaminati.

Al fine della lotta all’evasione, l’Agenzia ha effettuato scambi di informazioni con le strutture degli altri Stati membri dell’Unione europea e con Paesi terzi. Nelle tabelle che seguono (Tabella IV.1.1.3 e Tabella IV.1.1.4) è riportato l’andamento dal 2016 al 2022 delle richieste di informazioni, relative a imposte dirette e altri tributi in uscita (dall’Italia verso l’estero) e in entrata (dall’estero verso l’Italia), in materia di imposte dirette ed altri tributi e in materia di IVA.

TABELLA IV.1.1.3: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IMPOSTE DIRETTE ED ALTRI TRIBUTI			
Anno	Richieste Italia	Richieste Stati esteri	Totale
2016	124	401	525
2017	402	349	751
2018	200	354	554
2019	162	256	418
2020	159	241	400
2021	321	200	521
2022	218	269	487

TABELLA IV.1.1.4: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IVA (ART.7 REG. 904/2010)			
Anno	Richieste Italia	Richieste Stati esteri	Totale
2016	204	1.073	1.277
2017	465	925	1.390
2018	289	1.040	1.329
2019	386	790	1.176
2020	227	776	1.003
2021	233	858	1.091
2022	145	762	907

IV.1.2. L’attività dell’Agenzia delle dogane e dei monopoli

L’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (di seguito ADM) è autorità regolatoria, di vigilanza e di controllo, con poteri anche sanzionatori, nel campo delle Dogane, Energie (oli minerali, energia elettrica, gas naturale, GNL, carbone), Alcoli, Tabacchi e assimilati e Gioco pubblico. In tali ambiti, cura l’accertamento e la riscossione dei tributi ed esercita le funzioni di polizia tributaria e giudiziaria.

L’attività di prevenzione

In coerenza con l’Atto di indirizzo per il conseguimento delle politiche fiscali per il triennio 2022-2024 del Ministro dell’Economia e delle Finanze e con gli obiettivi contenuti nel PNRR, ADM adotta una strategia customer oriented volta a indirizzare l’attività di prevenzione e contrasto in maniera mirata verso quelle aree che presentano maggiori rischi di comportamenti difforni nei settori di competenza.

In tal senso, l’Agenzia ha elaborato il Piano pluriennale degli investimenti per il triennio 2022-2024 fornendo una rappresentazione degli interventi specifici che ADM vuole mettere in atto per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale.

Nel settore “Accise e Monopoli”, i principali interventi avvenuti nel corso del 2022 riguardano:

- la sigla dell’accordo tra ADM e Snam per la progettazione, la realizzazione e la gestione di una stazione nazionale di prova per misuratori di grande portata di gas naturale e liquefatto;
- l’estensione degli e-DAS agli altri prodotti assoggettati;

- il rafforzamento delle attività di controllo su tabacchi, Prodotti Liquidi da Inalazione (PLI) e Prodotti Accessori dei Tabacchi (PAT) tramite la rimozione di siti web e di annunci *online* con offerta o pubblicità dei prodotti del tabacco e similari, con particolare attenzione alla tutela dei minori;
- le novità inerenti ai profili operativi e gestionali delle attività svolte presso i Punti Vendita Ricarica.
Nel settore “Dogane”, tra le principali novità introdotte nel 2022 si segnalano:
 - l'introduzione di nuove formalità e adempimenti doganali conseguenti la *Brexit*;
 - l'implementazione del nuovo sistema import H1 e la procedura di *fallback*;
 - le procedure doganali utilizzabili per lo svolgimento di operazioni di manutenzione/lavorazione nel settore della nautica da diporto.

L'attività di contrasto

Fiscalità

Nel 2022, ADM ha registrato un gettito erario complessivo di circa 80 miliardi di euro, con una crescita che si attesta intorno al 9% rispetto al 2021.

**TABELLA IV.1.2.1: IL CONTRIBUTO ALL'ERARIO – GETTITO NEL PERIODO 2020-2022
VALORI ESPRESSI IN MILIARDI DI EURO**

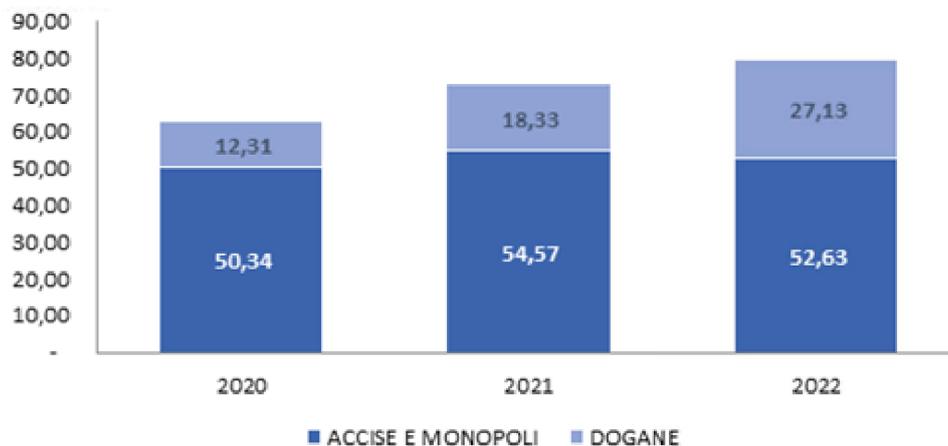
	2020	2021	2022
• TOTALE AGENZIA DOGANE E MONOPOLI	62,7	72,9	79,8
• ACCISE E MONOPOLI	50,3	54,6	52,6
• Energie e Alcoli	29,0	31,8	26,8
• Prodotti Energetici e altri tributi*	22,1	24,8	19,2
• Gas naturale	3,1	3,0	3,5
• Energia Elettrica	2,7	2,5	2,7
• Prodotti alcolici	1,2	1,4	1,5
• Tabacchi	14,1	14,4	14,6
• di cui: IVA	3,4	3,6	3,7
• di cui: accisa	10,6	10,8	10,9
• di cui: imposta di consumo**	0,1	0,1	0,1
• Giochi***	7,2	8,4	11,2
• DOGANE	12,3	18,3	27,1
di cui: dazi	2,0	2,6	3,7
di cui: IVA all'importazione	10,0	15,3	23,0
di cui: altri diritti doganali	0,3	0,4	0,4

Fonte: elaborazione interna dati ADM

Note: * Sono ricompresi in questa voce anche altri tributi di competenza ADM connessi ai prodotti sottoposti ad accisa o a imposta di consumo per un valore di 0,03 miliardi di euro

** PLI e prodotti accessori per il consumo di tabacchi. Per quest'ultima, l'imposta è stata introdotta nel 2020.

*** Il totale relativo all'Erario comprende il versamento delle somme giacenti sui conti di gioco *online* non movimentati per 3 anni (c.d. conti dormienti pari a 4,75 mln di euro per l'anno 2022) e l'imposta relativa al DL n. 50/2017 sulle vincite e la quota aggiuntiva prevista dall'art. 1, c. 649, Legge n. 190/2014 (999,82 milioni di euro per l'anno 2022).

FIGURA IV.1.2.1: IL CONTRIBUTO ALL'ERARIO 2020-2022 – VALORI ESPRESSI IN MILIARDI DI EURO

Fonte: elaborazione interna dati ADM

In particolare, la crescita del gettito è riconducibile a un andamento positivo di tutti i settori, eccezione fatta per le entrate da accisa relative ai prodotti energetici. Tali introiti, a causa dell'aumento dei prezzi relativo alla congiuntura globale dovuta anche al conflitto russo-ucraino e alla conseguente adozione da parte del Governo di misure di contenimento dell'aumento dei prezzi dell'energia, hanno registrato un calo rispetto al 2021 di circa il 23%. I settori di Dogane e Giochi si rivelano trainanti per il 2022, registrando rispettivamente un incremento di gettito del 48% e del 33% rispetto al 2021.

L'attività di vigilanza nei settori core di ADM

Si riportano di seguito i risultati dell'attività di vigilanza per settore di competenza.

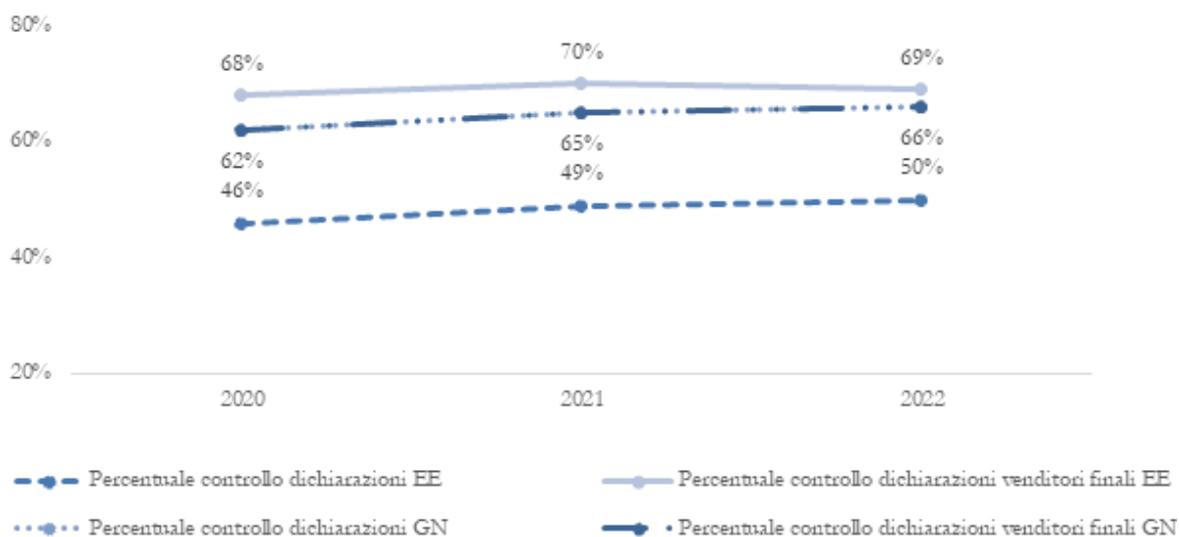
Accise e monopoli – energie e alcoli

L'andamento delle verifiche nell'ambito Energie e Alcoli è costantemente monitorato e governato da ADM tramite alcuni indicatori, tra i quali si segnalano:

- l'indice di presidio del territorio che misura il rapporto tra il numero di verifiche con accesso effettuate presso gli impianti di competenza ADM e il numero di verifiche ottimali (definite dal valore obiettivo fissato ad inizio anno in maniera convenzionale);
- la percentuale di controllo delle dichiarazioni definita dal rapporto tra il numero di dichiarazioni controllate e il numero di dichiarazioni presentate all'Agenzia.

Per quanto attiene ai prodotti energetici, l'indice di presidio del territorio per l'anno 2022 si attesta intorno al 26% in lieve flessione rispetto all'anno 2021 (28%) ma al di sopra del dato 2020 (25%).

Il grafico sottostante mostra l'andamento delle percentuali di controllo delle dichiarazioni di energia elettrica (EE) e gas naturale (GN). Il trend risulta essere crescente per le diverse attività di vigilanza eccetto per la percentuale di controllo delle dichiarazioni dei venditori finali di energia elettrica che nel 2022 è diminuita di un punto percentuale rispetto al 2021.

FIGURA IV.1.2.2: PERCENTUALE DI CONTROLLO DELLE DICHIARAZIONI DI CONSUMO

Fonte: elaborazione interna dati ADM
 Note: EE= Energia Elettrica; GN= Gas Naturale

L'indice di presidio dei prodotti alcolici nel 2022 si attesta al 33% con un incremento del 44% rispetto all'anno 2021.

Nel corso del 2022, l'attività di vigilanza nel settore delle energie e degli alcoli ha portato al sequestro di 44.580 kg di lubrificanti e bitumi, 30.288 kg e 61.647 litri di prodotti energetici, e 9.105 litri di prodotti alcolici.

L'attività di vigilanza garantisce ulteriori entrate per le casse dello Stato definite in termini di extra-gettito derivante dalle attività di verifica condotte dal personale dell'Agenzia.

Per il settore Energie e Alcoli, i maggiori diritti accertati (anche MDA) recuperati nel corso del triennio 2020-2022 ammontano a complessivi 801,52 milioni di euro, con un contributo prevalente dei prodotti energetici che solo nel 2022 hanno registrato un extra-gettito di 215,12 milioni di euro (dato in crescita del 12% rispetto all'anno 2021).

A supporto dell'attività di vigilanza dell'Agenzia vi sono poi i laboratori chimici di ADM deputati a compiti di ricerca e di analisi merceologica per l'esatta applicazione della Tariffa doganale e delle imposte di fabbricazione, nonché all'analisi per soggetti privati in regime di mercato e in collaborazione con le forze dell'ordine.

I laboratori, prima Struttura in Italia accreditata da ACCREDIA in conformità alla norma UNI EN ISO/IEC 17043, sono incardinati all'interno della Direzione Antifrode e Controlli dell'Agenzia con 15 sedi distribuite su tutto il territorio nazionale e una struttura centrale, a cui si aggiungono gli 8 laboratori mobili.

Nel corso del 2022, sono pervenuti 7.238 campioni e sono stati analizzati 7.397 campioni con una percentuale di non conformità pari al 4,66%.

Per gli alcoli, sono pervenuti 4.553 campioni e sono state accertate 140 non conformità su 4.552 campioni analizzati.

Accise e monopoli – tabacchi

ADM svolge funzioni di vigilanza e controllo della riscossione e del versamento, sia delle accise gravanti sui tabacchi lavorati, che dell'imposta di consumo sui prodotti liquidi da inalazione (anche PLI) e sui prodotti accessori al consumo dei tabacchi da fumo (cartine, cartine arrotolate senza tabacco e filtri utilizzati per arrotolare sigarette).

Nel corso del 2022, sono stati sottoposti a controllo un totale di 10.934 esercizi (depositi fiscali e rivendite) e l'indice di presidio del territorio dei tabacchi lavorati, misurato dal rapporto tra il numero di rivendite e depositi fiscali controllati e il numero di rivendite e depositi fiscali censiti sui sistemi ADM, risulta pari al 20,18% in aumento di circa tre punti percentuali rispetto all'anno precedente.

Nell'ambito delle attività di accertamento sono stati riscossi 1,57 milioni di euro derivanti da svincoli irregolari, di cui l'85,50% per mancanze all'origine e il restante 14,50% per mancanze inventariali o durante il trasporto.

I controlli si sostanziano nella verifica dell'aderenza dell'etichettatura alla normativa comunitaria e nazionale sui tabacchi lavorati in materia di avvertenze sanitarie circa la nocività dei prodotti e, per le sigarette, nel controllo delle emissioni di catrame, monossido di carbonio e nicotina da parte dell'unico laboratorio chimico per l'analisi dei prodotti da fumo, sito in Roma presso la sede di Piazza Mastai.

In base ai risultati delle verifiche condotte dal laboratorio fumo, con sede in Piazza Mastai a Roma, il dato complessivo 2022 delle verifiche sui tabacchi lavorati risulta in forte crescita rispetto ai due anni precedenti (+125,40% nel 2022 rispetto al 2021 e +108,27% nel 2022 rispetto al 2020). Tale risultato è riconducibile ad un forte aumento nel corso dell'anno delle verifiche relative ai livelli massimi delle emissioni di catrame, nicotina e monossido di carbonio che per il 2022 ammontano a 972 verifiche contro le 195 del 2021.

Per quanto attiene l'ambito dei sequestri, all'interno degli spazi doganali, in cui ADM esercita i propri poteri di Polizia giudiziaria, nel 2022 sono stati sequestrati 1.116.484 pacchetti di sigarette, 3.623 sigari e 60.953,82 kg di tabacco sfuso, per un valore complessivo di 6,72 milioni di euro. Rispetto al 2021, in termini monetari, si è osservato un dimezzamento del valore dei sequestri.

I maggiori sequestri per valore e quantità sono stati effettuati nelle aree portuali registrando in tale spazio doganale una percentuale del 78,42% del totale dei sequestri per valore e del 68,44% dei sequestri per quantità.

Si segnalano in particolare due tra i principali casi di sequestro avvenuti presso il porto di Bari per complessivi 32.312 kg di tabacco sfuso proveniente dalla Grecia.

Con riferimento ai sequestri effettuati al di fuori degli spazi doganali, nel 2022 è stato registrato un netto incremento delle quantità sequestrate. In particolare, le Forze dell'Ordine hanno sequestrato oltre 210 tonnellate di tabacchi, di cui il 98,17% è ascrivibile al fenomeno del contrabbando, l'1,41% al consumato in frode e il restante 0,42% all'illecita vendita.

A valle dell'attività di vigilanza, nel 2022, ADM ha inibito 133 siti web, ai sensi dell'articolo 102 del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modificazioni dalla Legge n. 126 del 13 ottobre 2020, e 138 annunci illegali contenenti offerta e pubblicità di tabacchi, di prodotti liquidi da inalazione senza combustione e prodotti accessori ai tabacchi da fumo, presenti su social e piattaforme di marketplace.

Accise e monopoli – giochi

ADM esercita il presidio dello Stato nel settore dei Giochi garantendo gli interessi dell'Erario attraverso la riscossione dei tributi e operando una puntuale regolamentazione dei singoli ambiti di gioco. A tale riguardo, l'Agenzia si impegna a tutelare il cittadino tramite una capillare attività di vigilanza e controllo sul territorio al fine di contrastare il gioco illegale e il gioco minorile.

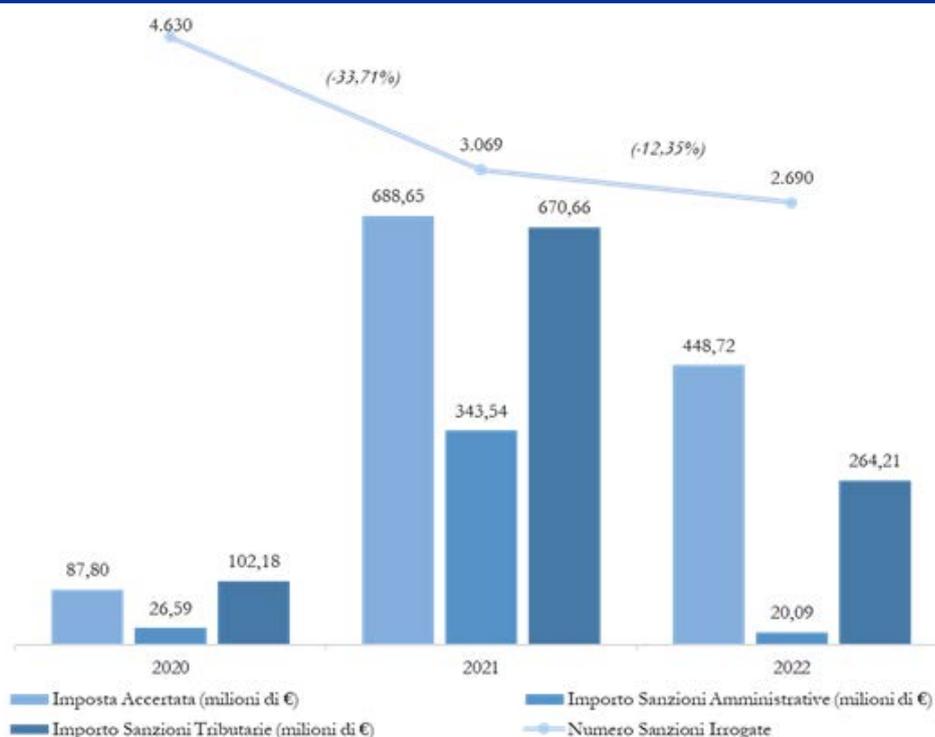
Rileva a riguardo la proficua attività promossa dal Co.PRe.GI. - il Comitato per la prevenzione e la repressione del gioco illegale, la sicurezza del gioco e la tutela dei minori che vede la collaborazione tra ADM, Guardia di Finanza, Polizia di Stato e Arma dei Carabinieri per l'attuazione di un piano di controlli su tutto il territorio nazionale.

L'attività di vigilanza dell'Agenzia si esplica attraverso diverse tipologie di controllo.

In particolare, il numero di esercizi controllati nel 2022 per il settore Giochi è pari a 22.576. L'indice di presidio del territorio è pari al 22,18% e può essere definito come il rapporto tra il numero di esercizi controllati (per tutti gli ambiti del gioco) e il numero degli esercizi censiti sui sistemi ADM.

L'attività di contrasto all'evasione dell'imposizione del settore Giochi ha portato al recupero di 448,72 milioni di euro nel 2022. Nell'arco del triennio 2020-2022 si osserva una tendenziale riduzione del numero di sanzioni irrogate, fatto legato ad un crescente miglior presidio sul territorio da parte del personale dell'Agenzia.

FIGURA IV.1.2.3: RIEPILOGO NAZIONALE DI IMPOSTA ACCERTATA E SANZIONI IRROGATE



Fonte: elaborazione interna dati ADM

L'attività di vigilanza dell'Agenzia si estende anche alla rete telematica. Nel 2022, in particolare, sono stati inibiti 261 siti web irregolari, dato in crescita del 32,49% rispetto al 2021.

Dogane

Nel settore Dogane, ADM riveste un ruolo chiave nella tutela della salute e della sicurezza dei cittadini, definisce e attua le strategie antifrode, impiegando attività di intelligence sui flussi considerati a rischio anche nell'ambito del riciclaggio e del finanziamento alla criminalità organizzata.

Nel 2022, in relazione alla crisi Russo-Ucraina, ADM ha assicurato l'adeguamento delle attività e delle procedure doganali al quadro giuridico internazionale, unionale e nazionale nonché il presidio delle misure restrittive all'import e all'export nei confronti di Russia e Bielorussia, garantendo puntuale supporto all'Unità Temporanea di crisi Russo/Ucraina istituita con determina direttoriale in seno all'Agenzia.

I risultati dell'attività di vigilanza operata dall'Agenzia per il settore Dogane sono rappresentati dalle quantità di merce sequestrata per traffici illeciti di merci dichiarate all'im-

portazione con sotto-fatturazione dei valori imponibili, di rifiuti, di stupefacenti, di materiale di armamento e da un extra-gettito definito dai Maggiori Diritti Accertati (di seguito anche MDA) e dalle Sanzioni comminate.

Il valore complessivo di MDA accertato per il settore Dogane per l'anno 2022 è pari a 1.363,26 milioni di euro, mentre sono state erogate sanzioni per 1.840,46 milioni.

Nel corso del 2022, in ambito doganale, sono stati effettuati sequestri per un valore stimato pari a circa 794 milioni di euro.

Un importante supporto all'attività di vigilanza è fornito dai laboratori chimici doganali che nel 2022 hanno accertato 1.125 casi di non conformità tra i prodotti afferenti alle principali categorie doganali riportate nella Figura IV.1.2.4.

FIGURA IV.1.2.4: TOTALE DEI CAMPIONI SUDDIVISI PER MACROCATEGORIA MERCEOLOGICA

CATEGORIA MERCEOLOGICA	 Pervenuti	 Analizzati	 Non conformi	 % Non conformi
Stupefacenti e sostanze psicotrope	17.156	17.040	2.607	15,30%
Prodotti alimentari	10.808	10.870	222	2,04%
Prodotti proteici, oli e grassi	3.994	4.003	356	8,89%
Prodotti industriali	677	758	323	42,61%
Prodotti organici e farmaceutici	580	578	46	7,96%
OGM	334	334	22	6,59%
Prodotti inorganici e metalli	342	323	67	20,74%
Giocattoli	176	175	81	46,29%
Metalli preziosi-materiali gemmologici	223	222	8	3,60%
Totale	34.290	34.303	3.732	10,88%

Valori riferiti all'anno 2022

Fonte: elaborazione interna dati ADM

Note: tra i campioni analizzati si considerano anche i campioni pervenuti nel periodo precedente a quello di riferimento.

La percentuale di non conformi viene calcolata attraverso il rapporto tra i campioni risultati non conformi e il totale dei campioni analizzati

IV.1.3 L'attività della Guardia di Finanza

L'attività di polizia tributaria e giudiziaria della Guardia di Finanza mira a perseguire gli illeciti fiscali più gravi e insidiosi per gli interessi erariali, quali le frodi all'IVA e alle accise, le indebite compensazioni, le frodi sulle cessioni dei crediti d'imposta, l'evasione fiscale internazionale, l'economia sommersa, i fenomeni interpositori, gli illeciti doganali, il gioco e le scommesse illegali.

Complessivamente, nel corso del 2022, il Corpo ha eseguito 55.683 interventi e 12.122 indagini di polizia giudiziaria sequestrando beni per un valore complessivo di oltre 2,4 miliardi di euro per reati tributari e 2,39 miliardi di crediti d'imposta agevolativi in materia edilizia ed energetica inesistenti.

A tali misure si aggiunge l'attività di prevenzione sviluppata dal Corpo a contrasto delle imprese cosiddette "apri e chiudi", funzionali alla sistematica violazione degli obblighi fiscali e contributivi.

Nel solo 2022, all'esito di mirati controlli sulle partite IVA di nuova costituzione, sono state avanzate all'Agenzia delle entrate oltre 1.600 proposte di chiusura di partite IVA.

Una sintesi dei principali risultati conseguiti è contenuta nella seguente Tabella IV.1.3.1.

TABELLA IV.1.3.1: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE NEL 2022

Guardia di Finanza	Soggetti denunciati per reati in materia di IVA e imposte dirette	14.045
	Soggetti arrestati per reati in materia di IVA e imposte dirette	290
	Reati in materia di IVA e imposte dirette segnalati all'Autorità Giudiziaria	10.471
	Verifiche, controlli fiscali e altri controlli	55.683
	Evasori totali scoperti	6.270
	Lavoratori in nero e irregolari scoperti	31.164
	Indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	12.122
	Sequestri preventivi per reati in materia di IVA e imposte dirette	2,4 miliardi di euro
	Sequestri di crediti d'imposta inesistenti	2,4 miliardi di euro
	Proposte di cessazione della partita IVA e di cancellazione dalla banca dati VIES	1.667
	Tabacchi Lavorati Esteri sequestrati	450 tonnellate
	Soggetti denunciati per frodi doganali (di cui arrestati)	2.291 (150)
	Prodotti energetici sequestrati	oltre 1,6 mila tonnellate
	Prodotti energetici consumati in frode	oltre 257,2 mila tonnellate

Frodi IVA

Le indagini svolte nel 2022 confermano che la criminalità economica e organizzata ricorre ai reati di natura tributaria non solo per evadere il fisco, ma anche per dare un'apparenza di legalità a flussi finanziari riconducibili ad altri gravi illeciti, come il riciclaggio, la corruzione, l'indebita percezione di finanziamenti nazionali o europei e la bancarotta.

In questo contesto, a schemi illeciti consolidati e ricorrenti si accompagnano forme di evasione innovative, anche complesse, nell'ambito delle quali ingenti risorse sottratte a tassazione vengono trasferite verso territori con legislazioni fiscali favorevoli o carenti sotto il profilo della trasparenza bancaria o societaria, al fine di nascondere capitali di origine illecita, schermare gli assetti proprietari e interrompere la tracciabilità dei flussi finanziari.

Le esperienze operative più recenti confermano, inoltre, che molti sistemi imprenditoriali illegali si basano sull'utilizzo strumentale di aziende "apri e chiudi" funzionali alla sistematica violazione degli obblighi fiscali e contributivi, all'importazione di merci contraffatte o insicure e al riciclaggio di capitali illeciti. Si tratta di aziende costituite, normalmente, nella forma di ditta individuale, intestate a prestanomi, con un ciclo di vita estremamente breve, in genere non superiore a 3 anni, terminato il quale subentrano, senza soluzione di continuità, nuove imprese operanti nei medesimi luoghi e con le stesse attrezzature, con il determinante contributo di pseudo-consulenti che agevolano il perpetuarsi del meccanismo illecito.

Nel corso del 2022, inoltre, è stata promossa, d'intesa con l'Agenzia delle entrate, un'iniziativa legislativa finalizzata a contrastare il fenomeno delle citate imprese "apri e chiudi", culminata nell'introduzione, ad opera della legge di bilancio 2023 (art. 1, commi 148-150, della legge 29 dicembre 2022, n. 197), della facoltà per l'Amministrazione finanziaria di procedere alla cessazione d'ufficio della partita IVA, qualora il contribuente non sia in grado di dimostrare l'effettivo esercizio dell'attività, così da epurare *ab origine* il tessuto economico da imprese potenzialmente dedite ad attività illegali.

Parimenti, la richiesta di attribuzione di una nuova partita IVA da parte di un soggetto destinatario di un precedente provvedimento di cessazione è subordinata al rilascio di una polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, per la durata di tre anni dalla data del rilascio e per un importo non inferiore a 50.000 euro.

Allo stato, sono in corso approfondimenti sui primi risultati delle analisi e dei servizi svolti dai Reparti del Corpo.

Frodi in materia di accise e altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi

Il mercato dei carburanti è oggetto, da anni, di fenomeni di evasione dell'IVA e delle accise che, oltre a danneggiare il gettito erariale, producono effetti distorsivi della concorrenza.

Tali condotte sono sovente attribuibili a strutturate "regie" della criminalità organizzata che, da un lato, realizza ingenti profitti grazie all'evasione fiscale e, dall'altro, reimpiega i proventi illeciti nell'acquisizione di società che gestiscono depositi di stoccaggio o impianti di distribuzione stradale.

Nella decorsa annualità, i reparti del Corpo hanno continuato ad intercettare traffici provenienti dai Paesi dell'est Europa aventi ad oggetto miscele idrocarburiche di gasolio e oli di diversa natura, appositamente realizzate per essere classificate, sotto il profilo merceologico, come oli lubrificanti, preparazioni lubrificanti o solventi/diluenti, in modo da essere escluse dal regime armonizzato e dall'imponibilità ai fini delle accise e, conseguentemente, dagli obblighi di tracciabilità e monitoraggio previsti dalla normativa unionale e nazionale (c.d. *designer fuels*).

È continuato ad emergere, inoltre, l'utilizzo abusivo delle agevolazioni riservate ai prodotti energetici ad "uso agricolo". In particolare, è stata riscontrata, a bordo delle autocisterne utilizzate per il trasporto di gasolio agricolo, l'installazione di sistemi elettromeccanici che, opportunamente azionati in caso di controllo, consentono di denaturare il prodotto in modo da renderlo conforme a quello indicato nel documento di trasporto.

Nel 2022, in considerazione del carattere transnazionale delle frodi del settore, è stato dato ulteriore impulso alla collaborazione - sia di *intelligence* che operativa - con gli organi collaterali degli altri Paesi europei, anche attraverso una apposita "Unità integrata" istituita in seno al Nucleo Speciale Tutela Entrate e Repressione Frodi Fiscali con funzioni di analisi e coordinamento, che vede la partecipazione anche di altri Reparti Speciali quali il Servizio Centrale Investigazione Criminalità Organizzata (SCICO).

Frodi sui crediti d'imposta in materia edilizia ed energetica

Gli articoli 121 e 122 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. "Decreto Rilancio"), convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, hanno introdotto, in relazione a una serie di interventi in materia edilizia e di efficientamento energetico e per ulteriori "bonus" riconosciuti da provvedimenti emergenziali, la possibilità di optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per uno sconto sul corrispettivo dovuto al fornitore (cosiddetto "sconto in fattura") - nel qual caso è riconosciuto al fornitore un credito d'imposta pari alla detrazione che sarebbe spettata al beneficiario dello sconto - o per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare a terzi, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

Per incentivare il ricorso a tale disciplina, il legislatore non aveva inizialmente previsto, sia in caso di cessione del credito, sia in caso di "sconto in fattura", un numero predefinito di cessioni possibili.

Senonché, le indagini svolte dalla Guardia di Finanza hanno messo in luce i rischi di frode e di riciclaggio che possono derivare da una circolazione illimitata e non adeguatamente presidiata dei crediti d'imposta.

Gli illeciti emersi con maggiore frequenza riguardano:

- lavori edilizi necessari a conferire il diritto alla detrazione non avviati;
- crediti oggetto di plurime cessioni "a catena" che coinvolgono imprese con la medesima sede e/o con gli stessi legali rappresentanti (nullatenenti, irreperibili e/o gravati da precedenti penali);
- immobili sui quali sarebbero stati eseguiti gli interventi agevolati non riconducibili ai beneficiari originari delle detrazioni;
- lavori edilizi incompatibili con le dimensioni imprenditoriali dei soggetti che li avrebbero effettuati e che avrebbero praticato lo "sconto in fattura";

- provviste ottenute con la monetizzazione dei crediti trasferite all'estero o reinvestite in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative (es. cripto-attività).

Per contrastare i richiamati illeciti, l'azione della Guardia di Finanza si sviluppa su analisi di rischio svolte a livello centrale dal Nucleo Speciale Tutela Entrate e Repressione Frodi Fiscali e sull'esecuzione di attività investigative e d'*intelligence* che mirano ad assicurare il recupero, anche all'estero, delle somme indebitamente sottratte.

Da novembre 2021 ad agosto 2023 le attività investigative e di analisi sui crediti d'imposta agevolativi in materia edilizia ed energetica hanno permesso di sequestrare crediti inesistenti per circa 7,4 miliardi di euro.

Gli illeciti accertati riguardano, in massima parte, condotte attuate prima degli interventi normativi che si sono succeduti dal novembre 2021 e che hanno perimetrato il numero delle cessioni possibili e il profilo soggettivo dei cessionari, agevolando l'Amministrazione finanziaria nel monitoraggio dei passaggi dei crediti da un soggetto all'altro.

Le agevolazioni maggiormente interessate da condotte fraudolente sono il "bonus facciate" e l'"ecobonus", che avevano, in origine, una regolamentazione meno stringente.

La diffusione delle frodi su tutto il territorio nazionale ha imposto l'istituzione di una cabina di regia presso il Comando Generale, deputata a favorire la circolarità informativa e il coordinamento tra i Reparti e ad implementare analisi di rischio.

Economia sommersa, lavoro nero e illecite esternalizzazioni di manodopera

Anche nel 2022 l'azione della Guardia di Finanza è stata rivolta a contrastare i fenomeni riconducibili all'economia sommersa che, come noto, comprende il sommerso d'azienda e il sommerso da lavoro.

Nel corso del 2022 il Corpo ha scoperto 6.270 evasori totali (molti dei quali operanti attraverso piattaforme di commercio elettronico) e 31.164 lavoratori in "nero" o irregolari.

Una particolare attenzione viene riservata dalla Guardia di Finanza anche alle illecite esternalizzazioni di manodopera volte ad attuare un decentramento produttivo a basso costo. Si fa riferimento, in particolare, ai fittizi contratti d'appalto che dissimulano somministrazioni di personale non autorizzate attraverso "imprese serbatoio", con una vita aziendale di breve durata e prive di reale consistenza economica. Esse presentano i caratteri tipici delle società "cartiere", quali l'assenza di struttura organizzativa, la devoluzione delle funzioni amministrative e di rappresentanza legale in capo a soggetti "prestanome" e il mancato rispetto degli obblighi di dichiarazione e versamento di imposte e contributi.

Non di rado, alle illecite esternalizzazioni di manodopera si associa anche lo sfruttamento dei lavoratori, fenomeno che ha registrato una recrudescenza negli ultimi anni.

Evasione fiscale internazionale

Nel 2022 è proseguito l'impegno del Corpo anche contro le frodi fiscali internazionali in materia di imposizione diretta, sovente realizzate con il coinvolgimento di c.d. "*shell company*" o di società interposte (c.d. "*conduit company*"), prive di una struttura organizzativa idonea all'esercizio di un'attività economica. Continuano a registrarsi, inoltre, casi di omessa dichiarazione dei redditi da parte di stabili organizzazioni occulte e di persone fisiche e giuridiche fittiziamente residenti all'estero e di manipolazione dei prezzi di trasferimento.

Giochi e scommesse illegali

Il settore dei giochi e delle scommesse continua a registrare infiltrazioni della criminalità, che vede in questo comparto un veicolo per rafforzare il controllo del territorio e riciclare i proventi delle attività illecite “tradizionali” (estorsioni, usura, traffico di sostanze stupefacenti, ecc.).

Le principali modalità di utilizzo del settore a fini di riciclaggio sono la gestione di società che prestano servizi di gioco, ubicate spesso in Paesi *off-shore*, e l’effettuazione diretta di operazioni di gioco.

Per quanto concerne le tradizionali metodologie di frode, oltre all’utilizzo di una “doppia scheda”, si registra sempre più di frequente il ricorso a *software* non autorizzati e l’utilizzo di piattaforme per la gestione “da remoto” degli apparecchi, sovente ubicate in Stati esteri.

È emersa anche la proliferazione di punti di raccolta “misti”, centri legali che permettono di effettuare scommesse su circuiti illegali, e la diffusione di apparecchi terminali cosiddetti “totem”.

In questo quadro generale, la Guardia di Finanza adotta un approccio multidisciplinare, volto a verificare il corretto adempimento delle prescrizioni recate dalle vigenti disposizioni fiscali, antiriciclaggio e di pubblica sicurezza, allo scopo di tutelare gli attori della filiera regolare del gioco dalla concorrenza sleale di operatori abusivi e i giocatori da proposte di gioco illegali, insicure e prive di alcuna garanzia.

Nel 2022, i controlli e le indagini contro il gioco illegale e irregolare hanno permesso di irrogare sanzioni per oltre 7,1 milioni, di denunciare 310 soggetti, di scoprire 283 agenzie clandestine e di constatare una base imponibile evasa ai fini dell’imposta unica per oltre 563 milioni di euro.

Frodi doganali

La Guardia di Finanza, quale forza di polizia economico-finanziaria e parte integrante dell’Amministrazione doganale, è deputata a contrastare il contrabbando, anche di tabacchi lavorati esteri (t.l.e.), e gli altri illeciti doganali, i quali incidono direttamente sugli interessi finanziari dell’Unione europea e dell’Italia. In ragione di tali competenze, il Corpo costituisce il naturale referente della Procura europea.

Il dispositivo di contrasto è articolato su presidi di vigilanza statica e dinamica all’interno degli spazi doganali e nelle adiacenze, su controllo economico del territorio, anche marittimo e aereo, su interventi ispettivi presso gli operatori economici (cosiddetti controlli “a posteriori”) e su investigazioni di polizia giudiziaria volte a disarticolare organizzazioni criminali, anche transnazionali.

Nel 2022, i sistemi di frode più diffusi hanno riguardato la mendace classificazione delle merci e dell’origine delle stesse, l’evasione dei dazi *antidumping*, l’abuso del cosiddetto “regime 42” e la sotto-fatturazione. Gli illeciti in parola sono spesso associati ad altri fenomeni criminali, quali la contraffazione e il riciclaggio.

Nel contrasto al contrabbando di t.l.e., il Corpo persegue l’obiettivo di individuare l’intera filiera criminale, dalla produzione alla vendita, e di aggredire i patrimoni illeciti accumulati.

Fondamentale su questo versante è il contributo del dispositivo aeronavale che integra la vigilanza terrestre.

Le attività investigative condotte dai Reparti del Corpo, nel corso del 2022, hanno permesso il ritrovamento, sul territorio nazionale, di veri e propri opifici destinati alla produzione illegale di sigarette. L’avvicinamento dei siti di produzione ai mercati di sbocco del prodotto trova tra i principali vantaggi quello di limitare i rischi connessi al trasporto della merce e al passaggio delle frontiere.

Complessivamente, nel corso del 2022, nel contrasto agli illeciti doganali, i Reparti del Corpo hanno eseguito 58.726 interventi, riscontrato 5.910 violazioni e segnalato all'Autorità Giudiziaria 2.291 soggetti. Sono stati sottoposti a sequestro 449.595 chilogrammi di t.l.e., di cui 29.112 contraffatti e 14.540 "cheap white".

IV.1.4 L'attività delle Regioni e degli Enti territoriali

Con l'approvazione della legge delega 5 maggio 2009, n. 42, che definisce i caratteri dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti locali in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, si è affermato un ruolo di primo piano di tali soggetti istituzionali nell'azione di contrasto all'evasione fiscale, con l'obiettivo di favorire una piena e concreta responsabilizzazione degli stessi non solo nella manovrabilità delle proprie fonti di finanziamento, ma anche nel recupero delle risorse all'interno dell'ambito territoriale di riferimento. Vanno lette in questa direzione le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 2, lettera d) e all'articolo 26, con le quali si affermano rispettivamente i principi di "coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale prevedendo meccanismi di carattere premiale" e di "reciproca integrazione delle basi informative di cui dispongono le Regioni, gli Enti locali e lo Stato per le attività di contrasto dell'evasione dei tributi erariali, regionali e degli Enti locali, nonché di diretta collaborazione volta a fornire dati ed elementi utili ai fini dell'accertamento dei predetti tributi".

In virtù dell'attuale assetto di ripartizione delle competenze e delle fonti di finanziamento previsto dal Titolo V della Costituzione, le Regioni e le altre Amministrazioni locali gestiscono una quota significativa delle entrate e delle spese pubbliche. In base ai dati pubblicati dall'Istat e relativi al Conto economico consolidato delle Amministrazioni pubbliche, redatto in conformità al regolamento UE n. 549/2013, nel 2022 gli Enti territoriali hanno gestito una quota pari al 31,2% delle entrate complessive della Pubblica amministrazione e una quota di spesa, connessa alle competenze e funzioni amministrative esercitate, pari al 27,0% del totale della spesa della PA. Sotto il profilo qualitativo, le competenze e le funzioni amministrative esercitate dagli Enti territoriali afferiscono ad importanti ambiti di spesa, quali la sanità, l'assistenza sociale, l'orientamento e la formazione professionale, l'istruzione e il diritto allo studio, le politiche del lavoro, il trasporto pubblico locale, la viabilità e le opere pubbliche, il turismo, l'industria, il commercio e l'artigianato.

Nel contesto delineato, la scelta del legislatore di attribuire un ruolo attivo alle Regioni e agli Enti locali nell'azione di contrasto all'evasione fiscale va intesa nel senso di affermare la necessità di definire un modello di gestione che, pur mantenendo una natura unitaria, risulti orientato a canoni di flessibilità e di integrazione tali da favorire una efficace interazione tra i diversi attori della fiscalità.

La partecipazione delle Regioni alla lotta all'evasione

Le modalità di partecipazione delle Regioni all'azione di contrasto all'evasione fiscale sono definite dagli articoli 9 e 10 del decreto legislativo n. 68 del 6 maggio 2011. Le connessioni di sistema tra Amministrazioni regionali e Agenzia delle entrate interessano l'azione di controllo riferita all'IRAP, all'addizionale regionali IRPEF e all'imposta sul valore aggiunto (IVA).

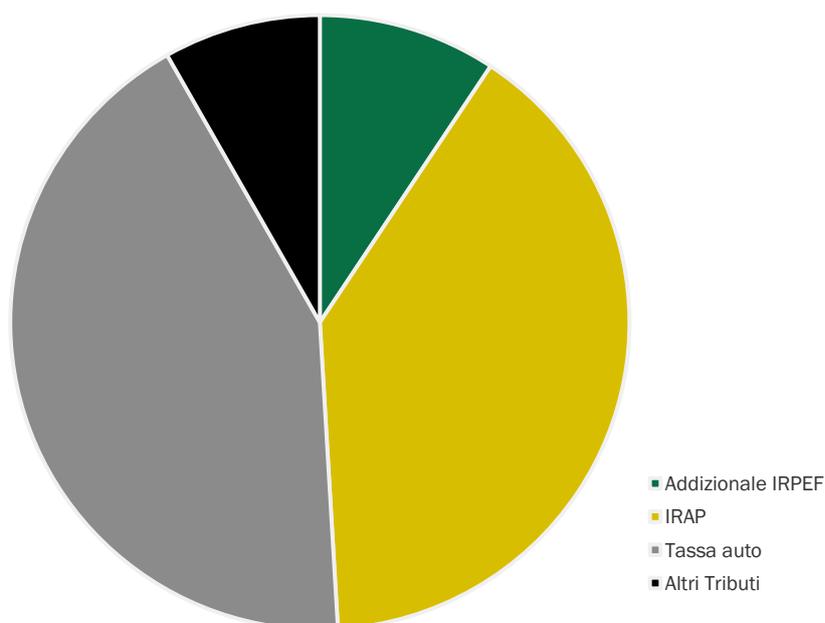
Pur assumendo la natura di tributi propri derivati delle Regioni ai sensi dell'articolo 8, comma 3 del decreto legislativo n. 68 del 2011, l'IRAP e l'addizionale regionale all'IRPEF sono affidate in gestione attraverso appositi accordi convenzionali all'Agenzia delle entrate, per quanto attiene alle attività di controllo, di rettifica della dichiarazione, di accertamento e di contenzioso. Gli accordi convenzionali riconoscono alla Regione poteri di indirizzo e di controllo delle attività di gestione delle imposte, che si esplicano nella facoltà di definire, con apposito atto, le strategie generali che devono ispirare le attività di assistenza e di

controllo, in materia di imposte, nei confronti dei contribuenti con domicilio fiscale nell'ambito della Regione. Con il medesimo atto possono, altresì, essere indicati i criteri generali per l'individuazione dei soggetti da sottoporre a controllo. Nell'ambito della commissione paritetica per il coordinamento delle attività di gestione dei tributi possono inoltre essere individuati, in relazione alle peculiarità della realtà economica territoriale, alcune categorie economiche o tipologie di contribuenti di significativo interesse per la Regione.

Le maggiori innovazioni introdotte dal decreto legislativo n. 68 del 2011 in materia di concorso delle Regioni alla lotta all'evasione sono tuttavia quelle rappresentate al comma 2 dell'articolo 9, che attribuisce alle Regioni, in relazione ai criteri di territorialità del gettito previsti dalla legge n. 42 del 2009, una quota del gettito "riferibile al concorso della Regione nell'attività di recupero fiscale in materia di IVA". Il comma 4 del medesimo articolo demanda a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze le modalità attuative di tali disposizioni. In tale contesto è intervenuta la legge 9 agosto 2023, n. 111 recante "Delega al Governo per la riforma fiscale" che, nel recare principi e criteri direttivi per la piena attuazione del federalismo fiscale regionale, all'articolo 13 richiama la necessità, nell'esercizio della delega, di rivedere le norme del decreto legislativo 6 maggio 2011, n. 68, attraverso la razionalizzazione delle procedure e delle modalità applicative, con particolare riferimento al concorso delle Regioni nell'attività di recupero dell'evasione fiscale.

Nelle more di un coinvolgimento organico e sistematico delle Regioni nelle azioni complessive di contrasto all'evasione fiscale, prosegue in chiave amministrativa l'attività di controllo posta in essere dai singoli enti. In base ai dati estratti dal Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici (SIOPE), nel 2022 l'attività di verifica e controllo posta in essere dalle Regioni e dalle Province Autonome ha portato al recupero di 1.980 milioni di euro, in sensibile crescita rispetto al 2021. Nella Figura IV.1.4.1 è rappresentata la disaggregazione per fonte di entrata dei proventi derivanti dal recupero fiscale.

FIGURA IV.1.4.1: ENTRATE DELLE REGIONI E DELLE PROVINCE AUTONOME DERIVANTI DA ATTIVITÀ DI VERIFICA E CONTROLLO



La partecipazione dei Comuni alla lotta all'evasione

Il modello di collaborazione dei Comuni nell'azione di contrasto all'evasione dei tributi erariali è stato introdotto dall'articolo 1 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203 convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n.248, e reso operativo a decorrere dal 2009.

Inizialmente, il richiamato decreto-legge ha riconosciuto ai Comuni una quota pari al 30% delle maggiori somme relative a tributi statali (IRPEF, IRES, IVA, Imposte di registro/ipotecarie e catastali), riscosse a titolo definitivo sulla base di una segnalazione qualificata da parte del Comune che abbia contribuito all'accertamento stesso. Successivamente, attraverso il decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, la quota dei compensi riconosciuta ai Comuni è stata elevata al 50%, con contestuale estensione di tale forma premiale anche alle somme corrisposte non a titolo definitivo. In ultimo, attraverso l'articolo 1 comma 12 *bis* del decreto legge 13 agosto 2011 n. 138, la quota di partecipazione incentivata all'accertamento fiscale è stata ulteriormente elevata al 100% per il triennio 2012/2014, poi successivamente estesa sino al 2019 dal decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni dalla legge 1° dicembre 2016 n. 225, nonché ulteriormente estesa sino al 2021 dall'articolo 34 del decreto legge 26 ottobre 2019 n. 124, convertito, con modificazioni, dalla Legge 19 dicembre 2019 n. 157. Si evidenzia che, allo stato attuale, la proroga risulta aver esaurito i propri effetti e, pertanto, in assenza di interventi legislativi, la quota incentivante risulta ridotta a quella prevista dall'articolo 2, comma 10, lettera *b*), del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, individuata nel 50% delle maggiori imposte e sanzioni a titolo non definitivo.

La collaborazione dei Comuni si sostanzia nelle cosiddette segnalazioni "qualificate" da trasmettere telematicamente tramite il portale SIATEL - Punto Fisco, all'Agenzia delle entrate o alla Guardia di Finanza, intendendo tali le segnalazioni riguardanti "atti, fatti e negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi". Le segnalazioni qualificate vanno indicate all'interno di cinque ambiti di applicazione predeterminati e specificatamente inseriti all'interno dell'applicativo Punto Fisco di Agenzia delle entrate, utilizzando, così, una procedura codificata per lo svolgimento delle attività di indagine e controllo: "commercio e professioni"; "urbanistica e territorio"; "proprietà edilizie e patrimonio immobiliare"; "residenze fittizie all'estero"; "disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva". La lavorazione delle segnalazioni è "marcata" informaticamente, in modo da rendere disponibili le somme riscosse al Comune che ha effettuato la segnalazione

L'attività di controllo effettuata da parte dei Comuni determina, inoltre, benefici in termini di emersione della base imponibile e, conseguentemente, di maggiore gettito, anche per le Regioni. Da un lato, infatti, le segnalazioni qualificate rilevanti ai fini IVA solitamente consentono un contestuale accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate di una maggiore base imponibile ai fini IRAP; dall'altro, quelle rilevanti ai fini IRPEF determinano un conseguente incremento delle entrate da addizionale regionale IRPEF. Proprio in tal senso, riconoscendo la rilevanza dell'attività di controllo svolta dai Comuni, alcune Regioni hanno previsto, con un intervento di natura normativa, l'estensione delle misure premiali stabilite dal legislatore nazionale anche a valere sull'IRAP e sull'addizionale regionale all'IRPEF (Tabella IV.1.4.1).

TABELLA IV.1.4.1: RICOGNIZIONE DEGLI INTERVENTI NORMATIVI REGIONALI VOLTI A COINVOLGERE I COMUNI NELL'ATTIVITÀ DI CONTROLLO FISCALE SUI TRIBUTI REGIONALI

Regione	Misura premiale	Riferimenti normativi
Basilicata	100% maggiore gettito	L.R. 30-4-2014 n. 8, art. 9
Lazio	60% maggiore gettito	L.R. 31-12-2016 n. 17, art. 3
Piemonte	50% maggiore gettito	L.R. 5-12-2016 n. 24, art. 9
Sardegna	30% maggiore gettito	L.R. 14-5-2009 n. 1, art. 2
Toscana	50% maggiore gettito	L.R. 27-12-2011 n. 68, art. 14

Nella Tabella IV.1.4.2 sono evidenziati i risultati dell'attività di recupero fiscale effettuata sulla base delle segnalazioni qualificate dei Comuni, articolati per territorio regionale di riferimento. I dati si riferiscono al periodo febbraio 2009-dicembre 2022.

Nel periodo considerato sono state inviate, da parte delle Amministrazioni comunali, 124.484 segnalazioni che hanno portato ad una maggiore imposta accertata per circa 411 milioni di euro e a maggiori somme riscosse per circa 149 milioni di euro.

L'analisi della Tabella IV.1.4.2 riflette, inoltre, profonde differenze territoriali in ordine ai risultati conseguiti attraverso tale strumento di attività, testimoniando una risposta eterogenea da parte delle amministrazioni comunali.

TABELLA IV.1.4.2: GLI ESITI DELL'ATTIVITA' DI RECUPERO FISCALE DERIVANTE DALLE C.D. "SEGNALAZIONI QUALIFICATE DEI COMUNI" NEL PERIODO FEBBRAIO 2009 - DICEMBRE 2022

	Numero segnalazioni	Maggiore imposta accertata totale (valori in euro)	Riscosso totale compresi sanzioni e interessi (valori in euro)
ABRUZZO	602	905.964,0	949.440,1
BASILICATA	1	0,0	0,0
CALABRIA	8.323	10.671.726,0	2.661.621,8
CAMPANIA	1.068	5.497.621,0	430.162,0
EMILIA-ROMAGNA	38.571	113.927.508,7	51.014.109,2
FRIULI-VENEZIA GIULIA	1.665	3.738.867,0	1.454.786,7
LAZIO	5.991	2.031.898,0	1.518.058,4
LIGURIA	6.796	42.800.520,5	12.633.985,1
LOMBARDIA	23.133	122.506.047,4	45.537.004,1
MARCHE	2.268	19.567.159,8	3.248.428,2
MOLISE	112	41.872,0	3.650,0
PIEMONTE	7.110	31.617.982,9	9.912.100,3
PUGLIA	831	368.633,0	90.965,7
SARDEGNA	1.197	6.755.624,7	2.055.026,0
SICILIA	10.861	12.342.506,0	1.597.721,0
TOSCANA	9.827	23.854.594,0	10.068.099,0
TRENTINO-ALTO ADIGE	8	0,0	0,0
UMBRIA	1.287	1.078.091,0	582.172,9
VALLE D'AOSTA	37	34.949,0	32.453,4
VENETO	5.796	13.559.667,5	5.597.553,5
TOTALE	124.484	411.301.232,5	149.387.337,2

Fonte: IFEL- Istituto per la finanza e l'economia locale su dati dell'Agenzia delle entrate

In particolare, risultati significativi sono stati conseguiti da un numero ristretto di comuni (Bergamo, Bologna, Castel San Pietro Terme, Formigine, Genova, Milano, Prato, Reggio nell'Emilia, Rimini, San Giovanni in Persiceto, Torino), dimostrando l'esistenza di capacità e pratiche in singoli enti, anche di contenute dimensioni, che andrebbero meglio valorizzate e condivise. Il 14 ottobre 2022 è stato rinnovato un protocollo di intesa tra l'Agenzia delle entrate, la Guardia di finanza, l'Associazione nazionale dei Comuni (ANCI) e l'Istituto per la finanza e l'economia locale (IFEL) in cui le parti si impegnano, ognuno per il proprio ambito di competenza, a fornire strumenti tecnici e a promuovere conoscenze in grado di favorire lo sviluppo qualitativo della partecipazione dei Comuni all'attività di recupero dell'evasione dei tributi statali. Può essere questa la sede in cui ricercare nuove possibili forme di cooperazione tra l'Amministrazione centrale e gli Enti territoriali, non finalizzate esclusivamente all'emissione di avvisi di accertamento, ma indirizzate a favorire l'adempimento spontaneo dei contribuenti. Ciò richiederebbe, però, una modifica normativa che preveda il riconoscimento ai Comuni delle maggiori somme da segnalazioni qualificate che non si trasformano in avvisi di accertamento ma in lettere di *compliance* e conseguente ravvedimento operoso.

Inoltre, alcune realtà territoriali hanno stipulato specifici protocolli d'intesa per contestualizzare a livello locale gli indirizzi del protocollo d'intesa nazionale.

Box IV.1.4.1: I Comuni e il processo di accertamento catastale (articolo 1, comma 336, legge 30 dicembre 2004, n. 311)

La collaborazione fra Agenzia delle entrate ed Enti locali si estende anche agli aggiornamenti degli atti del Catasto cui i proprietari di immobili sono tenuti in caso di nuove costruzioni, ristrutturazioni o riquadrificazioni edilizie.

La norma che ha consentito un ampio intervento da parte dell’Agenzia e dei Comuni in ambito catastale è quella dettata dal comma 336 dell’articolo 1 della Legge 30 dicembre 2004, n. 311.

Con provvedimento del direttore dell’Agenzia del territorio del 16 febbraio 2005 sono state stabilite le modalità tecniche e operative per l’applicazione della disposizione. Ad esse si rinvia, in particolare per i criteri di individuazione delle unità immobiliari oggetto di rideterminazione della rendita. Le unità immobiliari di proprietà privata, non dichiarate in catasto o per le quali sussistono situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali, per intervenute variazioni edilizie, sono individuate dai Comuni sulla base della constatazione di idonei elementi, quali, a titolo esemplificativo, quelli rinvenibili nell’archivio edilizio comunale, nell’archivio delle licenze commerciali, ovvero nei verbali di accertamento di violazioni edilizie, nella cartografia tecnica, nelle immagini territoriali o tratti da ogni altra documentazione idonea allo scopo.

Il procedimento di cui al citato comma 336 è avviato dal Comune, inoltrando ai soggetti intestatari iscritti o da iscrivere in catasto, quali titolari di diritti sugli immobili, la richiesta di presentazione dell’atto di aggiornamento.

Al ricevimento della comunicazione, i soggetti obbligati alla presentazione degli atti di aggiornamento catastale sono tenuti in solido, entro 90 giorni, ad espletare tutti gli adempimenti richiesti, ossia ad incaricare un professionista per procedere nei rilievi e negli adempimenti prodromici e in quelli necessari per la presentazione delle dichiarazioni di aggiornamento del catasto terreni ed edilizio urbano.

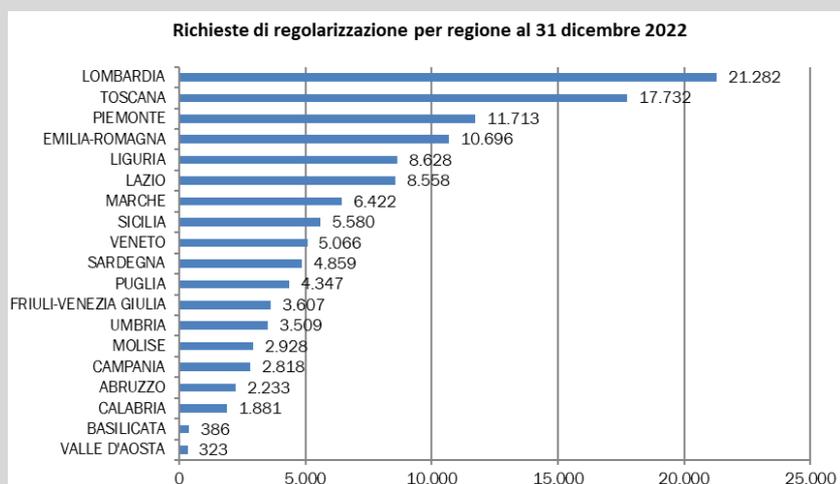
In caso di omissione degli adempimenti menzionati nel termine previsto, dietro segnalazione dei Comuni attraverso il canale telematico “Portale dei Comuni”, gli Uffici dell’Agenzia delle entrate, verificati i presupposti per l’attivazione del procedimento e l’obbligo della dichiarazione, provvedono all’aggiornamento d’ufficio in surroga. I risultati degli accertamenti sono notificati a tutti i soggetti interessati e le spese occorrenti sono poste a loro carico.

Le rendite catastali dichiarate o comunque attribuite a seguito della notificazione della richiesta del Comune, di cui al comma 336, producono effetto fiscale a decorrere dal 1° gennaio dell’anno successivo alla data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, indicata nella richiesta notificata dal Comune, ovvero, in assenza della suddetta indicazione, dal 1° gennaio dell’anno di notifica della richiesta del Comune.

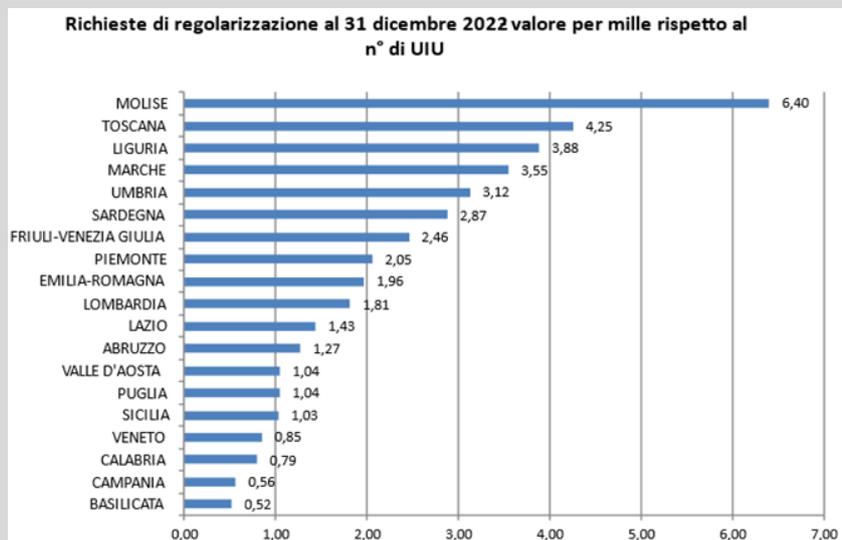
Alla data del 31 dicembre 2022, i Comuni hanno segnalato al sistema informativo dell’Agenzia delle entrate l’aggiornamento catastale di circa 122.000 immobili per i quali avevano notificato, ai soggetti interessati, le richieste di regolarizzazione catastale.

L’incremento di rendita catastale complessivo è stato pari a circa 200 milioni di euro.

Le richieste hanno avuto la seguente ripartizione nelle Regioni.

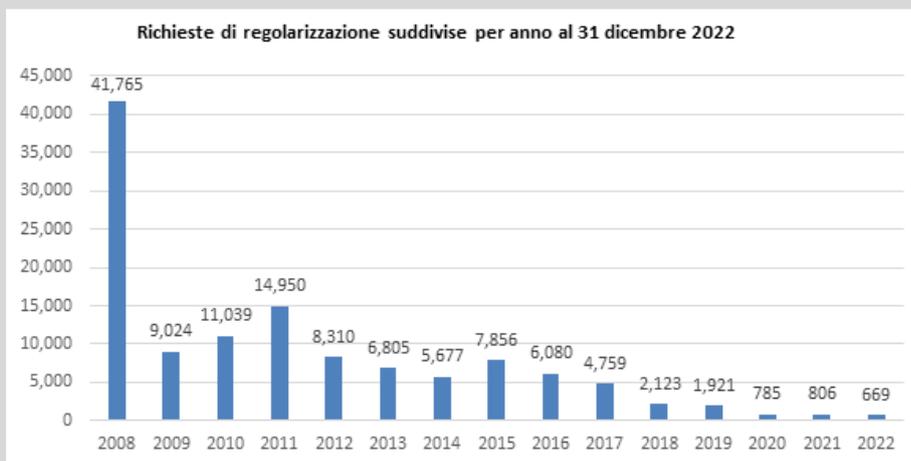


Fonte: Elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate



Fonte: Elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate

Dall'anno 2018, l'azione accertativa prodotta dai Comuni nel settore immobiliare per la quale è stato richiesto l'intervento dell'Agenzia ha subito un ridimensionamento. La significativa riduzione delle segnalazioni suggerisce un cambio di passo nel rapporto collaborativo fra Agenzia e Comuni nella prospettiva dell'attuazione dell'art. 16, comma 1, lett. n), della legge delega per la riforma fiscale (legge 9 agosto 2023, n. 111) diretto a prevedere "il potenziamento di strumenti e modelli organizzativi che favoriscano la condivisione dei dati e dei documenti, in via telematica, tra l'Agenzia delle entrate e i competenti uffici dei comuni, anche al fine di facilitare e accelerare l'individuazione degli immobili non censiti e degli immobili abusivi".



Fonte: Elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate

IV.2 PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA

IV.2.1 L'attività dell'Ispettorato nazionale del lavoro

L'Agenzia: istituzione, competenze e finalità

Dal 1° gennaio 2017 l'attività di vigilanza sui luoghi di lavoro è affidata all'Ispettorato nazionale del lavoro⁴³. L'Ispettorato, che è un'agenzia con personalità giuridica di diritto pubblico e autonomia organizzativa e contabile, posta sotto la vigilanza del Ministro del lavoro e delle politiche sociali che, con apposita convenzione stipulata con il Direttore dell'Agenzia, ne definisce gli obiettivi (articolo 2, comma 1 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 149) e ne monitora periodicamente la corretta gestione delle risorse finanziarie (articolo 1, comma 3, del decreto legislativo n. 149 del 2015). Le competenze dell'Ispettorato nazionale del lavoro in materia ispettiva sono quelle già esercitate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, dall'INPS e dall'INAIL, coerentemente con il fine di programmare e coordinare a livello centrale e territoriale tutta la vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, in ambito contributivo e assicurativo, nonché in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro, nei limiti delle competenze previste dal decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81 (Testo Unico sulla salute e sicurezza sul lavoro).

Riguardo quest'ultimo ambito, è necessario precisare che le competenze in materia di vigilanza in tema di salute e sicurezza sui luoghi di lavoro, già assegnata in via principale e generale alle Regioni (legge 23 dicembre 1978, n. 833 istitutiva del Servizio sanitario nazionale) che la esercitano per il tramite delle Aziende sanitarie locali, fino al 21 ottobre 2021 erano attribuite all'INL solo in via residuale, limitatamente ai seguenti ambiti:

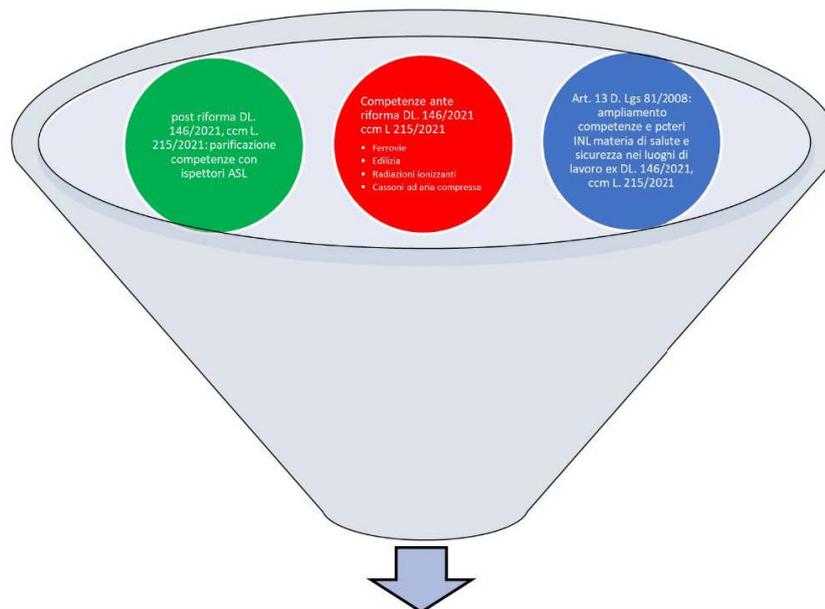
- attività nel settore delle costruzioni edili o di genio civile e più in particolare lavori di costruzione, manutenzione, riparazione, demolizione, conservazione e risanamento di opere fisse, permanenti o temporanee, in muratura e in cemento armato, opere stradali, ferroviarie, idrauliche, scavi, montaggio e smontaggio di elementi prefabbricati; lavori in sotterraneo e gallerie, anche comportanti l'impiego di esplosivi;
- lavori mediante cassoni ad aria compressa e lavori subacquei;
- vigilanza congiunta in materia di prevenzione degli infortuni sul lavoro negli impianti ferroviari da esplicarsi con i funzionari incaricati delle ferrovie (già disciplinata dalla Legge 26 aprile 1974, n. 191);
- tutela dai rischi da radiazioni ionizzanti dei lavoratori (già prevista dal Decreto Legislativo 17 marzo 1995, n. 230);
- ulteriori attività lavorative comportanti rischi particolarmente elevati, da individuare con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.

Per effetto delle modifiche apportate al decreto legislativo n. 81 del 2008 dal decreto-legge n. 146 del 2021 con un intervento di riforma del sistema ispettivo nel pieno rispetto del dettato costituzionale di cui all'art. 117 Cost., per rafforzare l'efficacia degli interventi di contrasto agli infortuni sul lavoro e alle malattie professionali, sono stati ricondotti anche all'Ispettorato nazionale del Lavoro piene competenze e poteri ispettivi in materia di salute e sicurezza sul lavoro. Da tale data l'INL quindi esercita l'azione ispettiva in materia in tutti gli ambienti di lavoro, al pari delle ASL ed in coordinamento con le stesse (il novellato articolo 13 del citato decreto legislativo n. 81 del 2008, amplia il novero dei soggetti titolari

⁴³ www.ispettorato.gov.it

del potere-dovere di vigilanza sull'applicazione della legislazione in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro, per cui l'attività ispettiva viene svolta con parità di poteri e attribuzioni dall'Azienda sanitaria locale competente per territorio e dall'Ispettorato nazionale del lavoro mediante le sue sedi territoriali).

FIGURA IV.2.1.1: VIGILANZA IN MATERIA PREVENZIONISTICA



L'INL esercita le ulteriori competenze, residuali rispetto all'attività ispettiva (ad esempio in materia di mediazione nelle controversie di lavoro), già esercitate dagli Uffici territoriali del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, che a loro volta sono diventati articolazioni territoriali della nuova Agenzia.

Tutto ciò premesso, la *mission* dell'Agenzia, illustrata anche nel Piano della *performance* 2022 - 2024⁴⁴, mediante la definizione degli obiettivi strategici ed operativi, si estrinseca nel realizzare una più efficiente ed efficace azione di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, razionalizzando e semplificando l'attività di vigilanza attraverso l'integrazione e il coordinamento dei servizi ispettivi dell'INL, dell'INPS e dell'INAIL, la ridefinizione delle relative procedure amministrative e l'implementazione dei sistemi informativi a supporto. L'Agenzia deve, quindi, coordinare, sulla base delle direttive emanate dal Ministro del lavoro, delle linee di intervento condivise nella Commissione centrale di coordinamento della vigilanza di cui all'articolo 3 del decreto legislativo n. 124 del 2004 presieduta dal medesimo Ministro, del documento di programmazione annuale dell'attività di vigilanza nonché in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali⁴⁵ e anche attraverso le deliberazioni della Commissione centrale di programmazione dell'attività di vigilanza, l'azione di vigilanza in materia di lavoro, contribuzione e assicurazione obbligatoria. A tal fine l'INL definisce tutta la programmazione ispettiva e le specifiche modalità di accertamento dettando le linee di condotta e le direttive di carattere operativo per tutto il personale ispettivo, compreso quello proveniente da INPS e INAIL. In

⁴⁴ <https://ispettorato.portaletrasparenza.net/it/trasparenza/performance/piano-della-performance/anno-2022.html>

⁴⁵ <https://www.lavoro.gov.it/Amministrazione-Trasparente/Enti-controllati/Pagine/INL.aspx>

questo modo viene garantita l'uniformità nell'applicazione delle normative e nei comportamenti ispettivi. Ai sensi dell'articolo 11, comma 5, del decreto istitutivo (decreto legislativo n. 149 del 2015), l'attività di coordinamento si realizza anche attraverso la condivisione dei dati di INPS, INAIL e dell'Agenzia delle entrate e con i servizi ispettivi delle Aziende Sanitarie Locali e delle Agenzie Regionali per la Protezione Ambientale, nonché l'implementazione dei sistemi informativi a supporto dell'attività di vigilanza⁴⁶, in modo da evitare duplicazioni e sovrapposizioni nello svolgimento della vigilanza stessa ed orientare le ispezioni verso i fenomeni più significativi, potenziando le capacità di controllo dell'insieme degli organi di vigilanza, in una prospettiva di razionalizzazione delle procedure amministrative e di ottimizzazione dei costi.

L'attività di vigilanza svolta nell'anno 2022

L'esito complessivo dell'attività svolta durante tutto il 2022, ribadisce l'attenzione e l'impegno costantemente dedicati all'intercettazione e al contrasto delle fattispecie illecite diffuse su tutto il territorio nazionale, nella fase post-pandemica di progressiva ripresa delle attività economiche, finalizzati a garantire la legalità e la sicurezza del sistema produttivo non solo tramite l'attività di vigilanza ma anche svolgendo un'efficace attività di promozione della legalità del lavoro attraverso eventi informativi e di aggiornamento rivolti ai principali *stakeholders* del mercato del lavoro. In particolare la programmazione dell'azione di vigilanza è stata rivolta al contrasto al lavoro sommerso - anche in attuazione delle specifiche previsioni del PNRR - e per combattere gli abusi connessi alla sempre maggior diffusione delle nuove tipologie lavorative tipiche della *gig economy*, l'illecito utilizzo degli ammortizzatori sociali, l'illegittima fruizione delle prestazioni previdenziali derivante dall'instaurazione di rapporti di lavoro falsi, il ricorso ad esternalizzazioni fittizie e distacchi transnazionali non genuini e in generale le operazioni di *outsourcing*, al fine di contrastare efficacemente i ricorrenti fenomeni di illecita somministrazione di manodopera dissimulati dall'utilizzo di appalti/distacchi illeciti o dai contratti di rete tra imprese - in stretta collaborazione con le autorità di controllo degli altri Stati membri dell'UE e con il supporto dell'ELA - e tutte le altre significative violazioni di natura sostanziale lesive dei diritti primari dei lavoratori, con particolare attenzione al contrasto degli illeciti sostanziali di maggior disvalore sociale ed economico, nei confronti di aziende aventi diversa consistenza numerica di personale dipendente, al fine di tutelare la più vasta platea di lavoratori possibile, ed incrementando le sinergie con i soggetti istituzionali e con gli altri organi di controllo in linea con l'approccio multi-agenzia ulteriormente valorizzato.

L'obiettivo perseguito è quello di incrementare le azioni interistituzionali di contrasto al lavoro nero e al caporalato da parte dell'INL in coordinamento con gli altri *stakeholder* interessati, focalizzando l'attenzione sui fenomeni di sfruttamento lavorativo e lavoro forzato anche in considerazione della crescita del fenomeno nel mercato del lavoro italiano a seguito della crisi economica causata dal Covid-19, ed al fine di "*rafforzare la lotta al lavoro sommerso e al caporalato nei diversi settori dell'economia*", obiettivo fissato nel PNRR dal Governo e mirato a sviluppare l'approccio multi-agenzia già utilizzato nel settore agricolo con il "*Piano triennale di contrasto allo sfruttamento lavorativo in agricoltura e al caporalato (2020-2022)*", tenuto conto delle indicazioni del tavolo tecnico istituito con il decreto ministeriale n. 32 del 24 febbraio 2022, con l'impegno nelle azioni previste in attuazione di

⁴⁶il Portale nazionale lavoro sommerso, in capo all'INL, sostituisce e integra le banche dati esistenti, attraverso le quali l'Ispettorato Nazionale del Lavoro, l'INPS e l'INAIL condividono le risultanze degli accertamenti ispettivi (cfr. art. 10 del Decreto legislativo 23 aprile 2004, n. 124, e al link <https://www.ispettorato.gov.it/2022/05/02/comunicato-stampa-portale-nazionale-del-sommerso/>)

progetti interforze nell'ambito dei quali sono continuate le campagne di vigilanza straordinaria fondate sull'approccio multi-agenzia.

Queste le linee strategiche programmatiche per gli obiettivi dell'INL: la razionalizzazione dell'attività di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, assicurando l'indirizzo della vigilanza d'iniziativa, ivi compresa quella in materia di salute e sicurezza, nei confronti di aziende aventi diversa consistenza numerica di personale dipendente e dedicando una quota percentuale, pari ad almeno il 50% della complessiva attività di vigilanza d'iniziativa, alle ispezioni in cinque dei seguenti settori: agricoltura, costruzioni, logistica e trasporto, attività manifatturiere, commercio all'ingrosso e dettaglio, servizi alle imprese; in linea con gli impegni presi nell'ambito del PNRR e secondo le indicazioni fornite dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, in proporzione all'incremento delle risorse umane previsto dallo stesso Piano, un profilo crescente del numero delle ispezioni annuali, con una previsione di superamento entro il 2024 del 20% di quelle fatte registrare nella media del triennio 2019-2021; di collaborazione con gli altri enti responsabili delle verifiche e controlli, anche attraverso l'accesso alle informazioni contenute nelle relative banche dati, all'accertamento dei casi di illegittima fruizione delle prestazioni assistenziali sottoposte alla prova dei mezzi (anche tramite ISEE), con riferimento ai beneficiari per i quali sia stato accertato lo svolgimento di lavoro nero o irregolare; di attivazione di almeno una percentuale congrua - rispetto al complesso delle funzioni esercitate dai competenti ITL - delle ispezioni di vigilanza ordinaria nei confronti di aziende che hanno acceduto e beneficiato di ammortizzatori sociali e, compatibilmente con la programmazione dell'attività istituzionale dell'Ispettorato, salva la necessaria attribuzione di risorse umane e finanziarie, la verifica sul corretto utilizzo delle risorse statali destinate ai fondi di solidarietà bilaterali alternativi ai sensi dell'articolo 27 del decreto legislativo n. 148 del 2015.

L'azione ispettiva è mirata a garantire e ripristinare la correttezza delle condizioni di lavoro, assicurando la regolarità dei rapporti non solo in ambito contrattuale, previdenziale e assicurativo, ma anche sotto il profilo della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro⁴⁷, presidiando il territorio in modo effettivo e qualificato. Si conferma l'impegno dell'Agenzia al rafforzamento della tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, nella totalità dei controlli di iniziativa nei settori a maggior rischio di infortunio, anche alla luce della recente riforma introdotta dal decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, in ragione del progressivo incremento delle dotazioni organiche, ed attraverso ogni utile cooperazione e raccordo con le ASL anche al fine di assicurare uniformità di intervento ed evitare possibili duplicazioni di iniziative.

I dati concernenti i controlli svolti sull'intero territorio nazionale consentono, tra l'altro, di definire la dimensione concreta assunta dai fenomeni sopra citati, di *dumping* e concorrenza sleale diffuse nel mercato del lavoro⁴⁸, confermando l'efficacia dell'attuale metodologia di programmazione dell'attività ispettiva, fondata sul confronto delle informazioni derivanti dalle banche dati e sull'esame delle peculiarità del singolo territorio o categoria merceologica, anche in modalità multi-agenzia ed in collaborazione amministrativa tra l'INL e le autorità di controllo degli altri Stati membri dell'UE in materia di lavoro, legislazione sociale e salute e sicurezza nei luoghi di lavoro (ad es. ELA - Autorità Europea del Lavoro) per la programmazione e realizzazione di ispezioni concertate e congiunte. In questo modo, la caratterizzazione dell'azione di *intelligence* ha consentito una maggiore

⁴⁷ Si rammentano le straordinarie funzioni di controllo dell'osservanza delle misure anti covid attribuite al personale di vigilanza INL sotto il coordinamento delle Prefetture che si sono aggiunte agli altri compiti di istituto. Le verifiche di cui trattasi sono state condotte, congiuntamente e non, con i militari del Comando Carabinieri Tutela del Lavoro.

⁴⁸ Per una lettura particolarmente dettagliata si veda il Rapporto annuale delle attività di tutela e vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale - Anno 2022 ([Rapporto-annuale-2022_20230426-1.pdf \(ispettorato.gov.it\)](#))

efficacia degli interventi ispettivi, aumentando l'effettività della tutela dei rapporti di lavoro sull'intero territorio nazionale⁴⁹.

I risultati del 2022 sono coerenti con i condizionamenti economico sociali–conseguenti alla ripresa post-pandemica, nonché con il progressivo *turn over* delle dotazioni di personale dell'Agencia e la percentuale di unità ispettive, pari a circa il 38% del totale, destinata allo svolgimento di attività diverse da quella di vigilanza, di supporto ad altri fondamentali servizi assicurati dall'INL (conciliazioni, provvedimenti autorizzatori, certificazioni, gestione del contenzioso, rapporti con il pubblico, ecc.).

TABELLA IV.2.1.1: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2022 - NUOVI CONTROLLI

Ambito di vigilanza	Ispezioni	Verifiche ed accertamenti*	Totale
Vigilanza lavoro	63.571	15.134	78.705
Vigilanza previdenziale	11.105	-	11.105
Vigilanza assicurativa	7.630	2.752	10.382
Totale	82.360	17.886	100.192

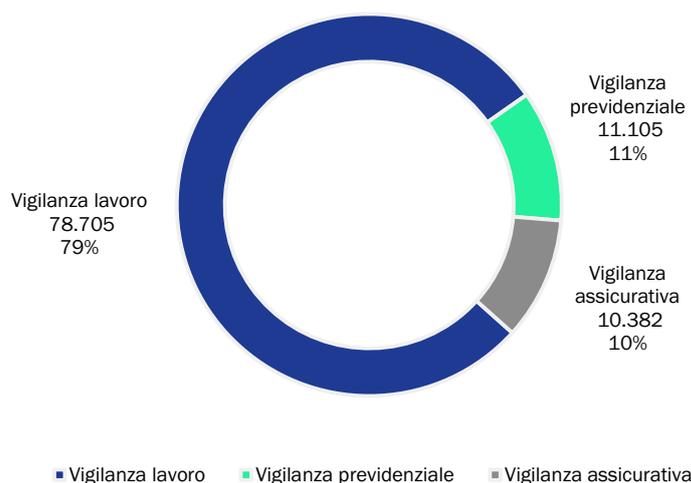
*(cassa integrazione, patronati, verifiche Covid-19, infortuni e malattie professionali, ecc.)

Nel 2022 il personale ispettivo ha avviato controlli nei confronti di 100.192 aziende, di cui:

- 78.705 interventi in materia di lavoro e di legislazione sociale (circa il 79% del totale);
- 11.105 interventi in materia previdenziale (circa l'11% del totale);
- 10.382 interventi in materia assicurativa (circa il 10% del totale).

Nei 17.886 “verifiche e accertamenti” indicati nella tabella sopra riportata, sono compresi anche 5.182 controlli che hanno riguardato il rispetto dei “protocolli anti-COVID” nei luoghi di lavoro volti ad assicurare un adeguato livello di tutela della salute dei lavoratori dai possibili rischi di contagio.

FIGURA IV.2.1.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2022 DISTRIBUZIONE ACCESSI ISPETTIVI PER L'ANNO 2022



⁴⁹ Per completezza ed al fine di consentire una corretta interpretazione delle informazioni e dei dati di seguito riportati, si rappresenta che il risultato dell'azione è il frutto di una specifica attività investigativa che ha indirizzato gli accessi verso specifici settori merceologici e/o aree geografiche in funzione di fenomeni illeciti ritenuti di maggior interesse ovvero a situazioni a maggiore rischio di irregolarità, pertanto, i risultati illustrati nel presente rapporto non possono essere utilizzati come indicatori per un'analisi statisticamente rappresentativa delle caratteristiche dell'intero mercato del lavoro.

Di seguito si riportano schematicamente i risultati conseguiti dal personale ispettivo suddiviso in base alla professionalità conseguita dagli ispettori nei diversi Enti di provenienza (INL, INPS, INAIL), comprendenti anche gli accertamenti iniziati in anni precedenti ma definiti nel corso dell'anno 2022, che possono essere riassunti come rappresentato nella seguente tabella:

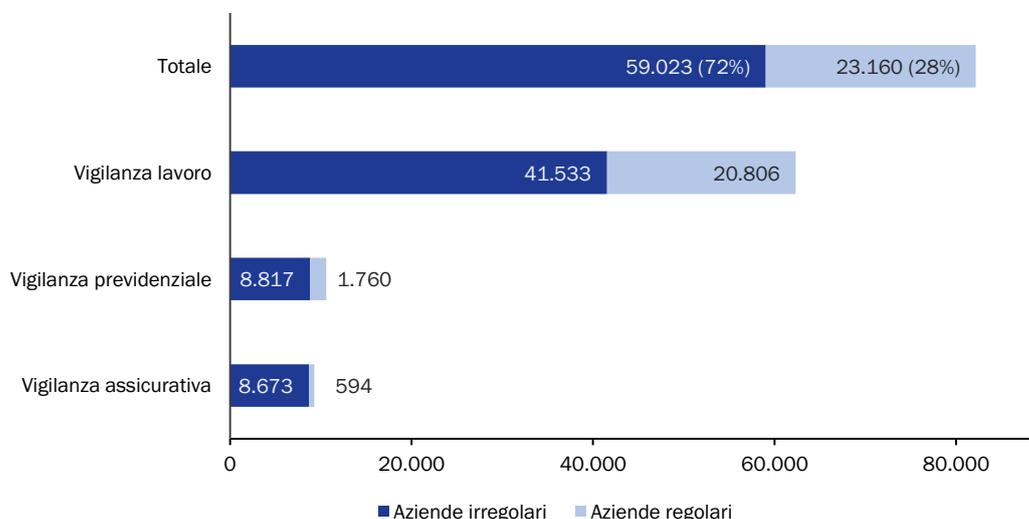
TABELLA IV.2.1.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2022 - ISPEZIONI DEFINITE E RELATIVI RISULTATI

Ambito vigilanza	Ispezioni definite	Ispezioni definite irregolari	% irregolarità	N. lavoratori irregolari	N. lavoratori irregolari totalmente in nero	Recupero contributi e premi evasi (euro)
Vigilanza Lavoro	62.339	41.533	67%	129.729	14.906	159.941.442
Vigilanza Previdenziale	10.577	8.817	83%	140.757	2.792	899.802.717
Vigilanza Assicurativa	9.267	8.673	94%	43.583	2.234	93.580.831
Totale	82.183	59.023	72%	314.069	19.932	1.153.324.990

Analizzando i dati esposti nella Tabella IV.2.1.2, si evince che:

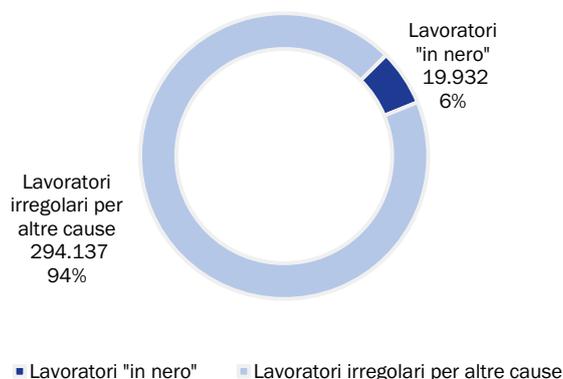
- 62.339 (circa il 76%) sono stati gli accertamenti ispettivi definiti in materia di lavoro, con una quota di irregolarità rilevata nel 67% dei casi esaminati;
- 10.577 (circa il 13%) hanno riguardato la vigilanza in materia previdenziale, con tasso di irregolarità rilevato nell' 83% dei casi esaminati;
- 9.267 (circa l'11%) hanno riguardato la vigilanza in materia assicurativa, con una percentuale di irregolarità rilevata nell'94% delle fattispecie esaminate.

FIGURA IV.2.1.3: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2022 - ISPEZIONI DEFINITE ED AZIENDE IRREGOLARI

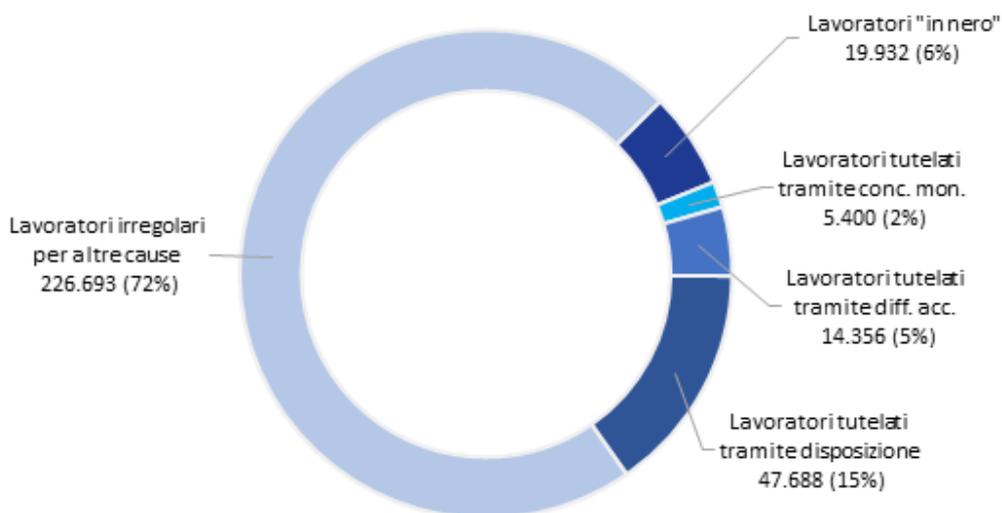


Nel 2022, si ribadisce, sono state definite 82.183 ispezioni e sono state verificate e tutelate 314.069 posizioni lavorative interessate da irregolarità, nel cui computo sono compresi:

- 19.932 lavoratori "in nero", pari al 6,3% del totale degli irregolari;
- 294.137 lavoratori irregolari per altre cause.

FIGURA IV.2.1.4: LAVORATORI IRREGOLARI ANNO 2022

- Nello specifico, le posizioni lavorative irregolari diverse dal lavoro nero includono:
- 19.756 lavoratori tutelati attraverso gli istituti della conciliazione monocratica (5.400) e della diffida accertativa (14.356) ai sensi degli artt. 11 e 12 D.lgs. n. 124/2004;
 - 47.688 lavoratori tutelati tramite disposizione (art. 14 D.lgs. n. 124/2004).

FIGURA IV.2.1.5: DETTAGLIO LAVORATORI IRREGOLARI ANNO 2022

Nell'ottica di garantire una tutela sostanziale dei lavoratori sono stati rilevati illeciti nei confronti di 59.023 aziende, con un tasso di irregolarità pari al 72%, come da Figura IV.2.1.6 che segue.

FIGURA IV.2.1.6: TASSO DI IRREGOLARITÀ AZIENDALE ANNO 2022

All'esito degli accertamenti svolti il recupero di contributi e premi evasi assicurato è risultato pari ad un importo complessivo di € 1.153.324.990 (registrandosi un incremento di € 41.740.342, corrispondente ad una maggiorazione del 3,6% rispetto all'anno precedente).

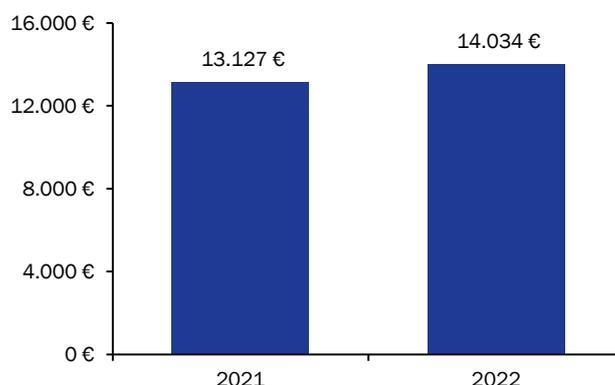
TABELLA IV.2.1.3: RECUPERO CONTRIBUTIVO - RAFFRONTO ANNI 2021-2022

	2021	2022
Numero aziende con esiti definiti nel corso dell'anno di riferimento*	84.679	82.183
Recupero contributivo (euro)	1.111.584.648	1.153.324.990
Recupero contributivo medio annuo per azienda con esito definito (euro)	13.127	14.034

*Nel dato sono conteggiati anche gli esiti delle verifiche avviate negli anni precedenti e definite nel corso dell'anno di riferimento.

Nell'ambito delle ispezioni definite, si è registrata una media di 3,8 posizioni lavorative tutelate e di un recupero previdenziale per ogni ispezione definita pari ad € 14.034 (l'incremento in relazione al 2021 è del 6,9%), con un recupero medio per azienda irregolare in aumento rispetto all'anno precedente (€ 13.127 registrato nel 2021), a conferma di una più efficace attività di *intelligence* e delle sinergie ispettive finalizzate al contrasto dei fenomeni illeciti ed al relativo recupero contributivo.

Peraltro, se si considerano solo le aziende risultate irregolari, la media sale a 5,4 posizioni lavorative tutelate e a un recupero previdenziale pari ad € 19.877 (rispetto a € 19.117 nel 2021).

FIGURA IV.2.1.7: INCREMENTO DELL'EFFICIENZA DEL RECUPERO CONTRIBUTIVO DAL 2021 AL 2022

Per l'Istituto nazionale assicurazione infortuni sul lavoro (INAIL), nell'anno 2022 la vigilanza assicurativa, rivolta alla verifica del rischio assicurato e al contrasto dei fenomeni di evasione dei premi assicurativi e del lavoro sommerso, nonché all'accertamento degli infortuni e delle malattie professionali, ha registrato una ulteriore sostanziale ripresa in una situazione socio-economica ancora condizionata dall'emergenza sanitaria dovuta alla pandemia, soprattutto in alcuni settori di attività. Pertanto, attraverso la consueta attività di *Business intelligence*, basata sull'incrocio dei dati e delle informazioni disponibili nelle banche dati sia interne che esterne all'Istituto, pur in presenza di un *trend* costantemente decrescente della forza ispettiva, l'INAIL ha accertato un importo complessivo di premi pari a euro 93.580.831, dei quali euro 26.280.033 derivanti dalle attività di vigilanza amministrativa.

La cooperazione internazionale in ambito contributivo

Nel corso dell'anno 2022 è proseguito il consueto impegno dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro nella cooperazione internazionale in materia di vigilanza sul lavoro, attraverso l'intervento di qualificati rappresentanti dell'Agenzia alle riunioni in sede europea e internazionale e l'attiva partecipazione ad iniziative transnazionali promosse e realizzate in sinergia con l'ELA (*European Labour Authority*), lo SLIC (*Senior Labour Inspectors Committee*) o altri organismi internazionali.

La diffusione di fenomeni di irregolarità transnazionali ha confermato, infatti, l'esigenza di una sempre più incisiva interazione con organismi comunitari e internazionali e con autorità di controllo degli altri Paesi membri, per la definizione di un'adeguata strategia di contrasto degli abusi connessi alla mobilità dei lavoratori e al ricorso a distacchi non genuini in ambito Ue, al fine di assicurare adeguata tutela ai lavoratori coinvolti in operazioni di fraudolenta elusione della normativa euro-unitaria in materia di distacco e dei sistemi di sicurezza sociale e, al tempo stesso, condizioni di leale concorrenza tra le imprese che operano nel mercato unico.

Tale obiettivo è stato conseguito attraverso la promozione e l'adesione dell'INL ad azioni di vigilanza coordinate e congiunte realizzate con ispettorati di diversi Stati membri, ad iniziative formative e di scambio di buone prassi sui temi del lavoro equo e dignitoso e a campagne di informazione e sensibilizzazione. Al riguardo si segnalano, in particolare, l'effettuazione di ispezioni nel settore trasporto su strada in collaborazione con la Slovenia, nell'ambito delle settimane "*Truck & Bus Action Weeks - Ispezioni sulle strade europee*" con il supporto dell'ELA; il contributo di rappresentanti dell'INL allo *staff exchange* tra Italia e

Francia sempre con il supporto ELA; la partecipazione alla campagna ELA “*Road to fair transport*”; l’adesione alla campagna di vigilanza e di enforcement, promossa da EU OSHA per la prevenzione dei disturbi muscoloscheletrici (DMS), in conformità agli obiettivi 2020-2022 programmati dallo SLIC e la realizzazione di incontri bilaterali con delegazioni di altri Paesi (quali Francia, Portogallo, Spagna, Romania e Bulgaria), al fine di porre in essere efficaci strategie comuni di contrasto delle fattispecie più rilevanti di occupazione illecita e sfruttamento dei lavoratori a livello transnazionale.

Si conferma altresì il proficuo rapporto di collaborazione con le autorità di controllo degli altri Stati UE registrati sul sistema IMI (*Internal market information*) e con il Nimic nazionale (presso il Dipartimento Politiche Europee della Presidenza del Consiglio dei Ministri) al fine di assicurare il corretto utilizzo della piattaforma in questione che, com’è noto, agevola il reciproco supporto tra gli organi ispettivi di tutti gli Stati membri UE in materia di distacco transnazionale: attraverso il sistema IMI, nel corso del 2022, sono state ricevute 185 richieste di collaborazione ed inoltrate 104 richieste alle autorità degli altri Paesi Ue.

IV.2.2: L’attività di vigilanza documentale dell’INPS

I risultati ottenuti nel 2022

Nel corso del 2022 l’INPS ha continuato a sviluppare le proprie strategie di contrasto ai fenomeni di illegalità in ambito contributivo attraverso la funzione di vigilanza documentale, basata sull’analisi e sull’incrocio delle informazioni disponibili e sull’impiego di tecniche statistiche per l’analisi del rischio. Accanto all’attività già consolidata, inoltre, è in via di sviluppo un nuovo filone di attività basato sulla promozione della *compliance* e sull’individuazione di indicatori di rischio in materia di lavoro sommerso, di cui si darà conto nei paragrafi a seguire.

L’azione di vigilanza documentale si compone sia di un’attività di verifica *ex post*, volta a individuare i fenomeni di irregolarità contributiva già posti in essere dai soggetti contribuenti, sia di contrasto *ex ante*, preordinato cioè ad impedire il pagamento da parte dell’Istituto di prestazioni non dovute e/o il riconoscimento di agevolazioni contributive non spettanti.

Complessivamente, l’attività svolta nel 2022 ha prodotto accertamenti per un importo pari a € 355.527.043, con un andamento sostanzialmente costante rispetto all’anno precedente. Di questi, il totale di 301.058.258 di euro (+5,24% rispetto all’anno precedente) è costituito da crediti contributivi derivanti dai controlli *ex post* (maggiori entrate), realizzati attraverso n. 103.597 (+10,21% rispetto al 2021) verifiche *on desk*, di cui 63.066 (60,8%) con esito di irregolarità (per un importo medio di circa 4.774 euro).

I controlli *ex ante* (minori uscite) hanno portato al risparmio di 54.468.785 di euro (-31,81% rispetto all’anno precedente) in termini di prestazioni assistenziali non erogate a seguito di annullamenti di rapporti di lavoro fittizi: in totale i rapporti di lavoro annullati sono stati pari a 6.209 unità. Il calo è probabilmente dovuto all’effetto deterrente che l’attività di intercettazione dei flussi contributivi con rapporti di lavoro potenzialmente fittizi, basata su specifici indicatori di rischio, sta producendo.

L’individuazione dei soggetti sottoposti a controllo è stata operata attraverso l’incrocio dei dati ricavabili dalle denunce UniEmens e da altre fonti. I principali settori oggetto di accertamento sono stati i seguenti:

- fruizione delle agevolazioni contributive (in particolare, in materia di assunzione giovani);

- corretto versamento del cd. “*ticket licenziamento*” (contributo di cui all’articolo 2, commi 31- 35, della legge 28 giugno 2021, n. 92);
- controlli sui conguagli effettuati dai contribuenti nella denuncia UniEmens per l’anticipazione ai lavoratori di prestazioni dell’Istituto;
- controlli sulla fruizione della cassa integrazione in edilizia e sul pagamento del contributo addizionale nell’ambito della CIG ordinaria;
- attività di controllo sulla contribuzione eccedente il massimale contributivo di cui all’articolo 2, comma 18, della legge 8 agosto 1995, n. 335.

Il totale dei contributi accertati, oggetto di atti di diffida emessi nei confronti dei contribuenti, è stato pari a 353.734.255 di euro nel 2022, di cui 238.940.751 (il 67,5%) derivanti dalle attività di controllo sul massimale contributivo, 54.842.464 (il 15,5%) derivanti dai controlli sul versamento del contributo addizionale CIG e 43.395.595 (il 12,2%) a seguito dei controlli sul corretto versamento del cd. “*ticket licenziamento*”.

A partire dal 2021, inoltre, l’attività di vigilanza documentale è stata monitorata con riguardo non soltanto ai crediti accertati ma anche relativamente ai contributi effettivamente riscossi in fase amministrativa, al netto di quelli che sono versati direttamente presso l’Agente della Riscossione a seguito della formazione degli Avvisi di Addebito: in totale, le riscossioni sono state pari a 181.627.580 di euro (+7,1% rispetto al 2021, +12,4% rispetto all’obiettivo 2022).

In calce si riportano i dati complessivi dell’attività di vigilanza documentale nel periodo 2015-2022.

TABELLA IV.2.2.1: ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE 2015-2022 – IMPORTI TOTALI	
ANNO	Importi totali da Vigilanza documentale
2015	150.218.997
2016	333.896.170
2017	295.212.749
2018	346.705.996
2019	382.028.567
2020	257.196.020
2021	355.296.884
2022	355.527.043

Le azioni di promozione della compliance nel Piano nazionale per la lotta al lavoro sommerso

Il Piano Nazionale del Sommerso (PNS) dedica un apposito paragrafo (B.2.2) e un’appendice (IV) alle attività che l’Istituto dovrà portare avanti in termini di promozione della compliance e di contrasto al lavoro sommerso. Nell’ambito delle proprie competenze istituzionali, l’INPS si propone di incentivare il processo di regolarizzazione del contribuente e l’emersione di basi imponibili, avvalendosi delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni delle banche dati di cui dispone, nonché delle informazioni e dati pubblicati e comunicati da altre pubbliche amministrazioni.

Il Piano elenca una serie di attività di promozione della compliance che l’Istituto dovrà portare avanti al fine di contribuire al raggiungimento degli obiettivi di contrasto al lavoro sommerso:

- Incrocio UniEmens/Comunicazioni Obbligatorie al Ministero del Lavoro;
- “Scenari” domestici e autonomi □ compatibilmente con la normativa in materia di protezione dei dati personali, sono state selezionate alcune posizioni contributive di persone fisiche considerate a rischio; si tratta di contribuenti che si sono manifestati nel

corso della fase emergenziale COVID-19 e successivamente cessate, oppure di contribuenti con movimentazione della partita IVA ma senza versamenti contributivi;

- Analisi su part-time e tempo determinato □ l'Istituto sta verificando la possibilità di costruire un indicatore di rischio che segnali l'eccesso di part-time e di contratti a tempo determinato in un'azienda rispetto a un fabbisogno stimato come normale. La stima potrebbe essere validata sulla base di un confronto con le analoghe valutazioni per settore rese da ISTAT o tenendo conto di dati extra contributivi quali, ad esempio i dati IVA forniti da AdE (si fa riferimento, in particolare, ai dati delle liquidazioni periodiche IVA, che l'Istituto riceve da AdE con discreta tempestività). L'indicatore risultante ha come obiettivo quello di segnalare la probabilità di "lavoro grigio";
- Indicatori sintetici di affidabilità contributiva (ISAC). Si tratta di indicatori analoghi agli indici elaborati per l'individuazione di potenziali irregolarità fiscali (cd. "ISA"), tramite una collaborazione tra INPS e altri Istituti, tra cui l'Agenzia delle Entrate e la So.Se. SpA. Gli ISAC sono uno dei tasselli più importanti per la realizzazione del sistema di compliance. Si tratta di indicatori statistico-economici elaborati con una metodologia basata sull'utilizzo di dati di natura contributiva e fiscale e sono tesi a verificare la congruità della forza lavoro dichiarata, nonché la rispondenza delle retribuzioni esposte a quanto previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro. In via sperimentale, è già stata avviata la costruzione dei primi indicatori per due settori economici (Commercio all'ingrosso e al dettaglio e Logistica).

Al fine di dare seguito a quanto previsto dal PNS, l'Istituto sta realizzando una specifica "Piattaforma di gestione delle azioni di *compliance* e di contrasto al lavoro sommerso" al fine di sviluppare le attività di vigilanza documentale anche in questa specifica direzione. Il progetto, deliberato in ambito PNRR, punta alla costruzione di una procedura che ospiti incroci ed indicatori in materia di sommerso nei confronti dei contribuenti delle varie gestioni dell'Istituto. L'applicativo consentirà la selezione e la presa in carico delle posizioni a rischio, al fine di gestirle con l'invio di comunicazioni di invito alla *compliance*, e il monitoraggio del comportamento successivo del contribuente, sia in termini di reazione, sia in termini di adempimenti/giustificazione. Infine, l'applicativo consentirà, in caso di persistente inadempimento del contribuente, il dialogo con le procedure di gestione di vigilanza documentale e ispettiva, per l'attivazione di controlli d'ufficio.

L'incrocio UniEmens/Comunicazioni obbligatorie al Ministero del Lavoro (CO): un primo esperimento di campagna informativa di promozione della compliance

Al fine di testare preliminarmente le nuove metodologie intraprese, nel corso del 2022, a partire da settembre, ha avuto luogo un esperimento-pilota relativo ad una campagna informativa di promozione della *compliance* basato sulla rilevazione delle differenze tra l'archivio UniEmens e l'archivio delle Comunicazioni obbligatorie (CO) al Ministero del Lavoro: in particolare, sono state individuati i rapporti di lavoro attivi sulla base della lettura delle CO, in un dato periodo, prive della corrispondente denuncia UniEmens. Conseguentemente, sono stati estratti i codici fiscali dei datori di lavoro oggetto della sperimentazione e sono stati suddivisi in 5 gruppi per un totale di 4.544 soggetti. A quattro dei cinque gruppi sono state somministrate delle versioni leggermente differenti della lettera (contenenti o meno un nudge; esplicitando o meno la riduzione delle sanzioni civili in caso di regolarizzazione entro l'anno): il quinto gruppo, invece, non è stato "trattato" ed ha assunto la funzione di "gruppo di controllo" (GC), al fine di apprezzare le differenze comportamentali con il "gruppo dei trattati" (GT).

Gli esiti complessivi dell'esperimento effettuato sono i seguenti:

- su 817 risposte esplicite pervenute dalle aziende ad oggi riscontrate, nel 21,54% dei casi l'azienda ha proceduto a regolarizzare la posizione dei lavoratori anomali, per un totale di circa 200 rapporti di lavoro;

- 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.

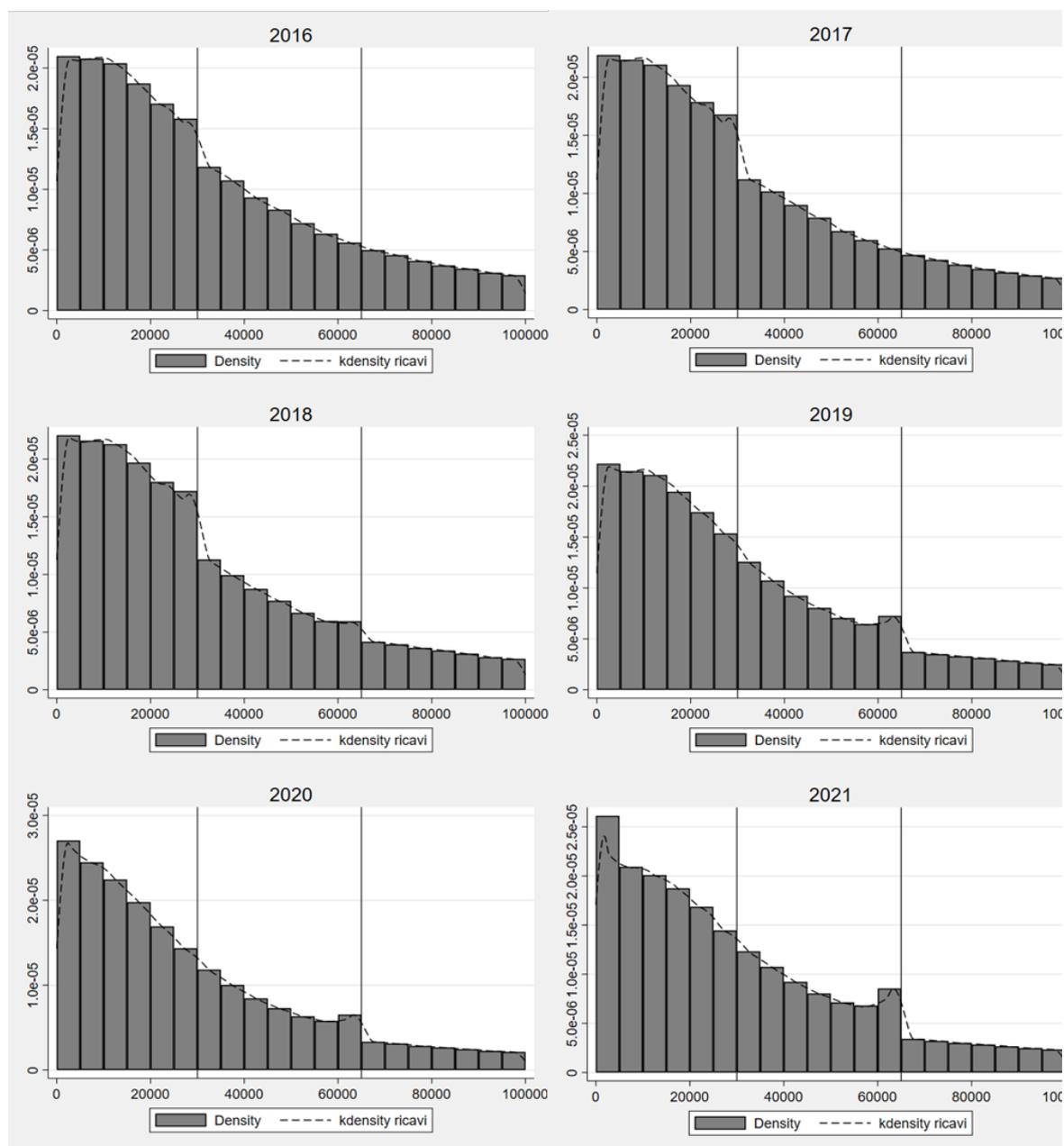
Rispetto a quanto già mostrato nella precedente analisi, con riferimento all'anno d'imposta 2021, sembra evidenziarsi un ulteriore incremento nella densità della distribuzione dei ricavi immediatamente prima della soglia dei 65 mila euro, manifestando una tendenza al peggioramento dell'anomalia nella 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 (Mavrokonstantis 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

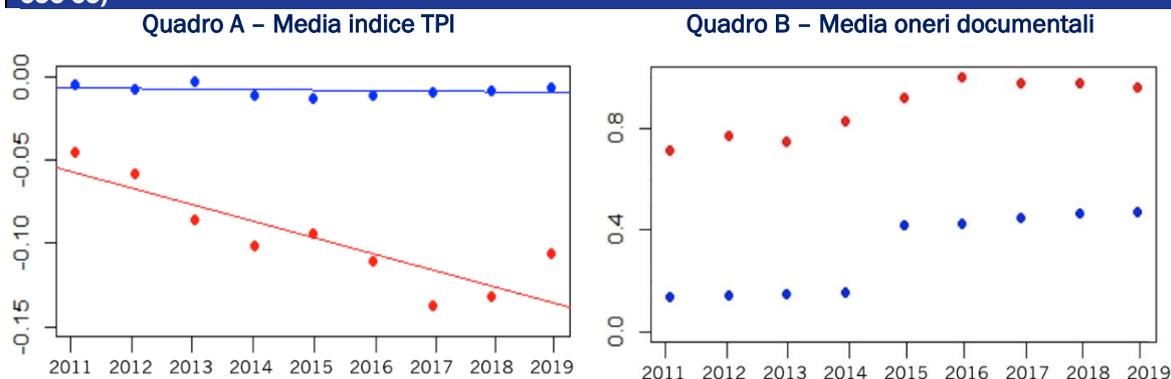
A livello di analisi preliminare, si nota una sistematica differenza tra i due gruppi di società durante l'intero periodo temporale considerato, sia in termini di TPI che in termini di presentazione degli oneri documentali (vedi Figura V.1.2.1). Tuttavia, l'introduzione del regime di adempimento collaborativo 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.

Inoltre, in data 30 luglio 2022 è pervenuto il parere favorevole - atto n. 276 del 2022 - del Garante per la protezione dei dati personali in merito alla bozza di valutazione di impatto - di cui all'art. 1, comma 684, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 - predisposta dall'Agenzia delle entrate.

- *Traguardo M1C1-105: Aumento del 20% delle "lettere di conformità".* L'Agenzia delle entrate ha predisposto un documento di pianificazione che illustra i criteri di rischio che saranno utilizzati per la predisposizione delle liste di contribuenti nei cui confronti attivare le iniziative di stimolo della *compliance*. Detto cronoprogramma è stato condiviso con il partner tecnologico Sogei e le diverse attività sono già state inserite nei piani tecnici di automazione. Pertanto, per ciascuna lista è già delimitata la platea di riferimento ed individuato il periodo dell'anno in cui le comunicazioni saranno inviate ai contribuenti. Rispetto all'obiettivo complessivo di 2.581.090 "lettere di compliance", al 20 gennaio 2023 sono state inviate 2.636.882 comunicazioni (pari al 102% dell'obiettivo prefissato). L'obiettivo è stato dunque raggiunto⁷⁴.
- *Traguardo M1C1-106: Riduzione del 5% del numero di "lettere di conformità" che rappresentano falsi positivi.* Ogni criterio di incrocio delle informazioni è stato già sottoposto a una fase preliminare di sperimentazione, finalizzata ad individuare le possibili anomalie presenti nelle platee di riferimento (es. sovra-rappresentazione di singoli codici ATECO, presenza di regimi speciali di tassazione). Inoltre, si sottolinea che le fasi di verifica continueranno, iterativamente, sino all'invio dei singoli "gruppi" di comunicazioni. A fronte dell'invio di 2.636.882 comunicazioni di *compliance*, il numero dei falsi positivi è risultato pari a 34.498 alla data del 14 febbraio 2023. Di conseguenza non è stata superata la soglia fissata dal target, che si ricorda essere pari a 126.500. L'obiettivo è stato pertanto raggiunto.
- *Traguardo M1C1-107: Aumento del 15% del gettito fiscale generato dalle "lettere di conformità".* Rispetto all'obiettivo - pari a euro 2.449.500.000 - il totale degli incassi derivanti dalle comunicazioni di stimolo della *compliance* risulta pari a euro 2.945.556.829, con riferimento al periodo novembre 2021-ottobre 2022. Pertanto, lo stato di avanzamento del target risulta essere del 120%. L'obiettivo è stato quindi raggiunto.
- *Traguardo M1C1-109: Inviare le prime dichiarazioni IVA precompilate.* A partire dal 10 febbraio 2023, l'Agenzia delle entrate ha reso disponibile nella specifica area web del portale "Fatture e corrispettivi" del proprio sito internet la dichiarazione annuale IVA precompilata per tutti i contribuenti titolari di partita IVA che rientrano nella platea sperimentale, ossia 2.404.637 soggetti IVA. A partire dal 15 febbraio 2023, sono state messe a disposizione anche tutte le funzionalità per consentire la modifica, l'integrazione dei dati riportati nei differenti quadri e l'invio della dichiarazione. A fronte del valore obiettivo di 2.300.000 dichiarazioni IVA precompilate, sono state predisposte 2.404.637 dichiarazioni, pari al 105% del target. L'obiettivo è stato quindi raggiunto.

In termini operativi, vi sono oggi forti potenzialità nell'analisi del rischio, compreso quello di omessa fatturazione, che derivano sia dallo sfruttamento massivo del rilevante patrimonio informativo di cui l'Amministrazione dispone, e di cui potrebbe disporre in prospettiva a seguito di evoluzioni normative ed organizzative, sia dal potenziamento delle infrastrutture tecnologiche funzionale a rendere possibile l'applicazione di tecniche di intelligenza artificiale. Lo sfruttamento e l'utilizzo massivo delle informazioni e lo sviluppo di attività di *compliance risk management* diventano quindi parte integrante di una strategia di contrasto dell'omessa fatturazione, come delle altre tipologie di evasione.

⁷⁴ Pur essendo state inviate n. 2.637.383 lettere di compliance, considerato che per n. 501 comunicazioni non è stato possibile attribuire un identificativo univoco - poiché risultano inviate a contribuenti che hanno ricevuto anche un'altra comunicazione della stessa tipologia - in sede di *assessment* è stato rendicontato il valore di 2.636.822.

L'obiettivo di riduzione dell'evasione rimane una sfida importante soprattutto nei prossimi anni. L'azione di contrasto all'evasione fiscale è tra gli obiettivi principali della legge recante la delega al Governo per la riforma fiscale⁷⁵.

Le misure della suddetta legge delega consolidano e rafforzano alcuni strumenti già esistenti e ne introducono di nuovi, come illustrato di seguito, per definire ed attuare mirate azioni di intervento, che potranno contribuire con maggiore efficacia all'obiettivo di riduzione del *tax gap*.

Un giusto bilanciamento tra l'approccio basato sui controlli e quello collaborativo tra fisco e contribuenti rappresenta oggi la sfida più importante per le istituzioni e i governi.

L'efficacia degli *audit* sarà migliorata attraverso controlli selettivi, basati su indicatori che orienteranno l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria sui soggetti più a rischio. Queste azioni saranno favorite dalla completa interoperabilità delle banche dati a disposizione dell'Amministrazione finanziaria.

Per potenziare le analisi del rischio, la legge delega prevede la piena utilizzazione dei dati del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria, il ricorso alle tecnologie digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale, nel rispetto della disciplina unionale sulla tutela dei dati personali. Sul piano europeo e internazionale, sarà assicurato il potenziamento della cooperazione amministrativa attraverso lo scambio di informazioni tra giurisdizioni fiscali per contrastare efficacemente e tempestivamente l'evasione, l'elusione e le frodi fiscali, migliorare la coerenza delle norme fiscali internazionali e garantire un ambiente fiscale più trasparente.

Inoltre, come previsto anche dalla Riforma dell'amministrazione fiscale 1.12 del PNRR, nella Legge di Bilancio 2023-2025⁷⁶, per gli anni 2023 e 2024, l'Agenzia delle entrate è autorizzata ad assumere con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, nei limiti della vigente dotazione organica, in aggiunta alle vigenti facoltà assunzionali, un contingente di personale pari a 3.900 unità da inquadrare nell'Area dei funzionari⁷⁷.

Il rapporto di fiducia e lealtà tra contribuenti e fisco sarà rafforzato migliorando il livello di *compliance* volontaria. Per perseguire questo obiettivo, saranno introdotte nuove misure per la razionalizzazione degli obblighi dichiarativi e per la semplificazione degli adempimenti per i contribuenti. Con questi interventi si intende perseguire una riduzione dei costi di adempimento e il recupero di evasione fiscale dovuta a omissioni e/o errori dei contribuenti ascrivibili alla complessità del sistema fiscale.

Saranno semplificate le procedure di accertamento, in quanto la legge delega introduce misure che intendono modificare profondamente l'accertamento incentrandolo ancora di più sulla *tax compliance* volontaria, anche istituendo un concordato preventivo biennale e rafforzando la cooperative compliance. Inoltre, la previsione di una più efficiente procedura di scarico automatico dei crediti inesigibili potrebbe consentire all'amministrazione di concentrare la propria attività di recupero sulle partite più fruttifere.

L'utilizzo completo di tutte le tecnologie a disposizione, tutte le banche dati e la loro interoperabilità renderà possibile circoscrivere l'attività di controllo nei confronti dei soggetti a più alto rischio e a prevenire l'evasione e l'elusione. Il maggior ricorso al regime di *cooperative compliance* è a sua volta coerente con la logica della prevenzione attraverso l'incentivo all'adempimento spontaneo ed è in linea con le recenti raccomandazioni

⁷⁵ Legge 9 agosto 2023, n. 111.

⁷⁶ Articolo 1, comma 256, Legge 29 dicembre 2022, n.197. Come previsto dal successivo comma 257, è stata autorizzata la spesa di euro 48.165.000 per l'anno 2023 e di euro 191.840.220 annui a decorrere dall'anno 2024.

⁷⁷ Tale dotazione organica riguarda l'Area dei funzionari prevista dal vigente sistema di classificazione del contratto collettivo nazionale di lavoro 2019-2021 - Comparto Funzioni centrali, mediante l'indizione di procedure concorsuali pubbliche, anche in deroga alle disposizioni in materia di concorso unico contenute nell' articolo 4, comma 3-quinquies, del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 101, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 ottobre 2013, n. 125, nonché alle disposizioni in materia di mobilità tra le pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 30 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

dell'OCSE⁷⁸ e degli organismi internazionali. Il nuovo concordato preventivo consentirà all'Amministrazione finanziaria di formulare una proposta di definizione biennale della base imponibile, utilizzando anche gli indicatori sintetici di affidabilità fiscale (ISA), introdotti dal 2018 in sostituzione degli studi di settore, che generano un voto da 1 a 10 sull'affidabilità fiscale del contribuente, sulla base della "conformità" della sua dichiarazione rispetto ad alcuni valori presunti dei ricavi, del valore aggiunto e del reddito, e che già prevedono un regime premiale.

Saranno introdotti interventi finalizzati al miglioramento dei procedimenti di riscossione, attualmente caratterizzati da significative inefficienze.

La riforma fiscale prevede il progressivo superamento del ruolo, l'accesso semplificato ad una rateizzazione stabile e l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione per una maggiore rapidità dell'azione di recupero. Sempre nell'ambito della riscossione, le più evolute tecnologie e l'interoperabilità dei sistemi perseguiranno l'obiettivo di eliminare duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali, con conseguenti riduzioni dei costi e miglioramento dell'efficienza.

⁷⁸ Vedi, tra gli altri: Organisation for Economic Co-operation and Development. "Tax Morale II Building trust between tax administrations and large businesses" (2022); "Cooperative Tax Compliance: Building Better Tax Control Frameworks". (2016); Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies (2017); "Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance" (2013).

TABELLA V.2.1.1- TRAGUARDI E OBIETTIVI PNRR

Numero sequenziale	Misura correlata (riforma o investimento)	Traguardo / Obiettivo	Indicatori quantitativi (per gli obiettivi)	Calendario indicativo per il conseguimento	Descrizione di ogni Traguardo e Obiettivo	Risultato raggiunto
M1C1-103 item i)	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Traguardo	n/a	2022T2	Piena operatività della banca dati e dell'infrastruttura informatica dedicata per la messa a disposizione della dichiarazione IVA pre-compilata	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.
M1C1-103 item ii)	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Traguardo	n/a	2022T2	La banca dati utilizzata per le "lettere di conformità" (comunicazioni tempestive ai contribuenti per i quali sono state rilevate anomalie) è migliorata al fine di ridurre l'incidenza dei falsi positivi e aumentare il numero di comunicazioni inviate ai contribuenti	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. I miglioramenti introdotti garantiscono la possibilità di sviluppare criteri di indagine complessi e verificare preventivamente la presenza di possibili falsi positivi.
M1C1-103 item iii)	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Traguardo	n/a	2022T2	L'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.
M1C1-103 item iv)	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Traguardo	n/a	2022T2	Il completamento del processo di pseudonimizzazione dei dati e istituzione dell'infrastruttura digitale per l'analisi dei megadati generati attraverso l'interoperabilità della banca dati completamente pseudonimizzata, al fine di aumentare l'efficacia dell'analisi dei rischi alla base del processo di selezione	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 che ne ha dato parere favorevole.

M1C1-105	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Obiettivo	2.581.090 lettere	2022T4	<p>Il numero di "lettere di conformità" (comunicazioni tempestive ai contribuenti per i quali sono state riscontrate anomalie) deve essere aumentato almeno del 20% rispetto al 2019 (2.150.908 lettere).</p> <p>Al 20 gennaio 2023 sono state inviate 2.636.882 comunicazioni (pari al 102% dell'obiettivo prefissato).</p>
M1C1-106	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Obiettivo	126.500 falsi positivi	2022T4	<p>Il numero di "lettere di conformità" (comunicazioni tempestive ai contribuenti per i quali sono state rilevate anomalie ma non frodi nella verifica ex-post) che rappresentano falsi positivi deve essere ridotto almeno del 5% rispetto al 2019 (132.825).</p> <p>A fronte dell'invio di 2.636.882 comunicazioni di compliance, il numero dei falsi positivi è risultato pari a 34.498 alla data del 14 febbraio 2023. Di conseguenza non è stata superata la soglia fissata dal target.</p>
M1C1-107	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Obiettivo	2.449.500.000 euro	2022T4	<p>Il gettito fiscale generato dalle "lettere di conformità" deve aumentare del 15 % rispetto al 2019 (2,13 miliardi di euro).</p> <p>Il totale degli incassi derivanti dalle comunicazioni di stimolo della compliance risulta pari a euro 2.945.556.829, con riferimento al periodo novembre 2021-ottobre 2022. Pertanto, lo stato di avanzamento del target risulta essere del 120%.</p>
M1C1-109	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Obiettivo	2.300.000 dichiarazioni precompilate IVA	2023T2	<p>Almeno 2.300.000 contribuenti devono ricevere dichiarazioni IVA precompilate per l'esercizio fiscale 2022.</p> <p>Sono state predisposte 2.404.637 dichiarazioni, pari al 105% del target.</p>

V.2.2 Le frodi intracomunitarie per *missing trader*

Le frodi IVA intracomunitarie rappresentano fenomeni illeciti di grande complessità che arrecano rilevante pregiudizio sia per l'Erario che per il Bilancio comunitario, determinando altresì alterazioni significative delle regole di mercato e problemi di concorrenza sleale.

Il meccanismo fraudolento si basa, da un lato, sul regime di non imponibilità che le disposizioni in materia di IVA intracomunitaria assegnano, al verificarsi di alcune condizioni, alle cessioni di beni da un Paese all'altro all'interno dell'Unione Europea e, dall'altro, sull'omesso versamento dell'IVA da parte di una società fittizia ("*missing trader*") al momento della successiva cessione interna. Gli acquirenti successivi acquistano e rivendono la merce applicando un margine di profitto, spesso dando vita a nuovi caroselli fraudolenti, oppure, grazie al mancato versamento dell'imposta, immettono direttamente i beni in consumo ad un prezzo più basso rispetto ai valori di mercato. Le transazioni hanno generalmente ad oggetto beni di elevato valore economico o di ampia diffusione commerciale.

In Italia, la norma di riferimento è l'articolo 35, comma 15-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, che prevede l'esecuzione di riscontri automatizzati ed accessi da parte dell'Agenzia delle entrate nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA disponendo, in caso di esiti negativi - e, dunque, tipicamente nel caso del *missing trader* - l'emanazione di un provvedimento per la cessazione della Partita IVA e/o l'esclusione della stessa dal VIES (*VAT Information Exchange System*). I criteri e le modalità di attuazione di tale disposizione normativa sono stati oggetto del Provvedimento prot. n. 110418 del 12 giugno 2017 del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Si evidenzia che l'articolo 2 del decreto-legge n. 124 del 2019 ha previsto l'esclusione dalla facoltà di avvalersi della compensazione dei crediti per i soggetti a cui sia stato notificato il provvedimento di cessazione della partita IVA.

Inoltre, con riferimento agli operatori commerciali che, consapevolmente o colposamente, abbiano preso parte ad una frode IVA intracomunitaria quali acquirenti successivi dei *missing trader*, numerose pronunce giurisprudenziali comunitarie e nazionali hanno da tempo enunciato alcuni principi in base ai quali viene negato il diritto alla detrazione dell'imposta.

In tale articolato contesto, l'Agenzia delle entrate, attraverso la struttura istituzionalmente deputata al contrasto di tali fenomeni, ha posto in essere specifiche iniziative volte a prevenire il danno erariale derivante dalle frodi IVA intracomunitarie. A livello operativo, nell'ambito di una specifica attività progettuale messa in atto dal 2020, sono stati individuati circa 400 *missing trader* per un valore imponibile complessivo di false fatturazioni pari a circa 3 miliardi di euro, nei cui confronti sono stati emessi, ovvero sono in corso di emissione, i relativi provvedimenti di cessazione della Partita IVA o di esclusione dal VIES.

Nell'ambito di tali attività, sono stati valorizzati in particolar modo i dati e le informazioni scambiate all'interno del gruppo EUROFISC, network europeo per la lotta alle frodi istituito dall'art. 33 del Reg. UE 904/2010, anche facendo uso di strumenti e modalità innovativi, quali ad esempio lo strumento della "*Follow Up Action*", attuato con la cooperazione di alcune Amministrazioni fiscali di altri Paesi membri dell'Unione Europea.

Oltre a ciò, l'Agenzia delle entrate ha concluso ed ulteriormente avviato specifiche attività istruttorie nei confronti di soggetti coinvolti quali beneficiari in frodi IVA intracomunitarie aventi ad oggetto transazioni di prodotti tecnologici. Tali attività vengono gestite mediante la collaborazione e la cooperazione istituzionale con la Procura Europea («EPPO»), istituita con Regolamento UE/1939/2017 e divenuta pienamente operativa in data 1° giugno 2021.

Si rappresenta infine che dal 1° gennaio 2023 sono entrate in vigore ulteriori misure di prevenzione e contrasto ai fenomeni di evasione connessi al rilascio di nuove partite IVA e confluite nei commi 15-*bis.1* e 15-*bis.2* dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, che prevedono, tra l'altro, un iter istruttorio semplificato per la cessazione del numero di partita IVA ed il rilascio di garanzia fideiussoria in caso di apertura di nuova partita IVA da parte

di soggetto già oggetto di provvedimento di cessazione. Tali misure vanno ad aggiungersi al presidio già esistente, disciplinato dal comma 15-bis di cui all'articolo 35 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, e sono principalmente rivolte ai numeri di partita IVA di nuova attribuzione (o a quelli caratterizzati da periodi di inattività), caratterizzati dal sistematico inadempimento degli obblighi dichiarativi e di versamento delle imposte. Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, attuativo della norma in commento, è stato pubblicato in data 17 maggio 2023.

La prospettiva per i prossimi anni è quella di rafforzare le attività sopra descritte, attraverso il potenziamento delle attività di analisi del rischio, anche attraverso l'utilizzo di nuovi strumenti informatici. Dal punto di vista tecnologico, infatti, è divenuto pienamente operativo un nuovo strumento di analisi antifrode, denominato TAXNET, che consente, attraverso l'interoperabilità di diverse banche dati (fatture elettroniche, dati dichiarativi, dati anagrafici, versamenti, banca dati VIES, etc.), l'automatica ricostruzione dell'intera catena di cessioni e una tempestiva mappatura dei collegamenti e delle ricorrenze esistenti tra i vari soggetti - persone fisiche e/o giuridiche - coinvolte nelle operazioni in frode.

Per aumentare la comprensione del fenomeno, si ritiene utile fornire di seguito alcuni elementi di quantificazione del fenomeno delle frodi IVA.

Metodologia

In questo capitolo sono illustrati i risultati della metodologia di stima dell'Iva sottratta per mezzo di frodi intra-comunitarie da *Missing Trader* (MTIC) presentata nella Relazione 2022 ed applicata agli anni di imposta dal 2015 al 2020.

La stima dell'impatto da frodi intra-comunitarie sul gettito Iva è un argomento di attuale discussione sia in ambito nazionale sia internazionale⁷⁹. La grande variabilità delle stime relative al fenomeno delle frodi riflette le difficoltà insite in qualsiasi analisi che si proponga di quantificare gli effetti. Tali difficoltà sono riconducibili ad un insieme di aspetti: il carattere transnazionale delle frodi, la perimetrazione dell'ambito di interesse rispetto alla più ampia fenomenologia dei meccanismi di evasione dell'Iva, il problema dell'individuazione di un metodo di stima affidabile che consenta di pervenire a quantificazioni "coerenti" dell'impatto delle frodi (una metodologia cioè che sia in grado di fornire una corretta attribuzione degli effetti delle frodi agli stati membri coinvolti evitando, ad esempio, il *double counting* delle perdite di gettito). Tra i diversi aspetti che concorrono a rendere complesso l'esercizio della stima deve essere incluso quello relativo alla vastità di meccanismi attraverso i quali si possono manifestare i fenomeni fraudolenti.

La metodologia adottata fornisce una stima dell'IVA sottratta all'erario per mezzo di frodi MTIC mediante un modello di tipo bottom-up supervisionato, basato sulla modellizzazione del fenomeno a partire dai micro-dati a disposizione dell'amministrazione fiscale, derivanti dall'attività di controllo e contrasto ai fenomeni illeciti. Il metodo sviluppato è un modello a due stadi: il primo stadio stima la probabilità che un soggetto sia un *Missing Trader* (MT) mediante un modello logit. In questo stadio, la variabile risposta è rappresentata da una variabile dicotomica, il cui valore sul soggetto i-esimo è pari a 1 nel caso questi sia identificabile come MT e 0 altrimenti.

Nel secondo stadio si predice la consistenza dell'imposta sottratta, che viene identificata con valore della maggiore imposta accertata (MIA)⁸⁰. La variabile target è l'IVA evasa dal MT, ovvero l'imposta che dovrebbe essere versata all'erario dal soggetto che effettua una cessione sul mercato interno addebitando IVA al cessionario. Infatti, per evitare problemi di *double counting* tra tutti i soggetti coinvolti in tale tipo di frode, ci si è focalizzati sul soggetto MT e la relativa maggiore IVA accertata (MIA), e non è stata inclusa la MIA che compete al soggetto utilizzatore qualora

⁷⁹ La Commissione europea si è attivata attraverso la promozione di progetti internazionali in modo da stimolare gli stati membri ad una maggiore condivisione delle metodologie impiegate e alla definizione di linee guida e *best practises*.

⁸⁰ Si veda la Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva. Anno 2021. Appendice metodologica.

si dimostri che quest'ultimo sia a conoscenza della frode. La stima finale è ottenuta come prodotto, per ogni soggetto della platea, fra la probabilità stimata che questo sia MT per la previsione dell'IVA sottratta, condizionatamente a questa ipotesi.

Dati: campione e platea di riferimento

La popolazione di riferimento, per ogni anno di imposta analizzato, è stata costruita selezionando l'insieme delle partite IVA per i quali risultino operazioni attive dei dati di Spesometro⁸¹ o "nuovo Spesometro"⁸². Per gli anni di imposta 2019 e 2020 sono stati utilizzati di dati di fatturazione elettronica⁸³.

Sono stati espunti dalla platea quei soggetti per i quali si possa escludere *a priori* un comportamento da MT: l'individuazione dei criteri di esclusione si è basata su un'accurata analisi esplorativa dei casi di frodi intra-comunitarie accertate rinvenibili nelle base dati dell'Agenzia delle Entrate. L'analisi ha condotto all'esclusione di tutti quei soggetti che:

1. interagiscono attivamente con l'amministrazione fiscale (presenza della dichiarazione IVA);
2. risultano formalmente cessate, non di ufficio, nell'anno di imposta di interesse;
3. non effettuano cessioni B2B "tracciate".

La platea è stata ulteriormente filtrata escludendo sia i soggetti di piccola dimensione economica, che eventuali *outliers* nella distribuzione della variabile di imponibile ricostruito attivo risultante da Spesometro.

Il *training set* è costituito dall'insieme delle partite IVA presenti nel database dei Modelli Unificati di Verifica (MUV)⁸⁴ che hanno dato seguito ad almeno un accertamento unificato per gli anni di imposta dal 2015 al 2018, applicando gli stessi criteri di filtro adoperati per definire la platea. Il campione risulta essere composto da 28.713 soggetti, di cui 11.189 sono riferiti all'anno di imposta 2015, 8.864 hanno almeno un accertamento unificato nel 2016, 5.787 per il 2017 e i rimanenti 2.873 per il 2018.

Risultati

Il primo stadio del modello identifica i soggetti MT, tramite la stima del modello logistico sul campione sopra descritto. Le variabili esplicative utilizzate nel modello sono state scelte sulla base delle principali caratteristiche riconducibili ad un MT e sintetizzate nella Tabella V.2.2.1:

⁸¹ Lo "Spesometro" introdotto dal D.L. 78/2010 è lo strumento che obbliga i soggetti con partita IVA a comunicare all'Agenzia delle Entrate tutte le operazioni documentate da fatture, bollette doganali, nonché i dati delle relative variazioni. Le informazioni in Spesometro devono contenere: i dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni, la data e il numero della fattura emessa, la base imponibile, l'aliquota applicata, l'imposta, la tipologia dell'operazione ai fini IVA (ad esempio, esclusa IVA, non imponibile).

⁸² Il c.d. "nuovo Spesometro" (Dati Fatture) introdotto ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.L. n. 193/2016, è l'adempimento fiscale che i titolari di partita IVA, fatta eccezione di talune particolari categorie di contribuenti quali forfettari, minimi, PA e produttori agricoli limitatamente a determinati terreni, devono effettuare. In base alla nuova normativa, il "nuovo Spesometro" è costituito da due comunicazioni IVA: comunicazione IVA dei dati delle fatture emesse e ricevute, note di variazioni nonché delle bollette doganali; comunicazione liquidazioni periodiche IVA.

⁸³ Introdotta dalla Legge di Bilancio 2018, dal 1° gennaio 2019 vige l'obbligo di fattura elettronica sia nel caso in cui la cessione del bene o la prestazione di servizio è effettuata tra due operatori Iva (operazioni B2B, *Business to Business*), sia nel caso in cui la cessione/prestazione è effettuata da un operatore Iva verso un consumatore finale (B2C, *Business to Consumer*). Le informazioni presenti in fattura elettronica sono alimentate dalle seguenti basi informative: fattura elettronica verso la Pubblica Amministrazione (FPA); fattura elettronica verso i privati (FPR); fattura elettronica verso i privati in forma semplificata (FSM); fatture emesse comunicate ai fini dell'Esterometro (DTE e DTR); fatture ricevute comunicate ai fini dell'Esterometro (DTR).

⁸⁴ L'applicativo MUV (Modello Unificato di Verifica) è la banca dati utilizzata per la gestione delle attività di verifica e controllo.

TABELLA V.2.2.1 DESCRIZIONE DELLE VARIABILI ESPLICATIVE DELLA PROBABILITÀ DI ESSERE UN MT.			
Caratteristica	Nome variabile	Spiegazione	Fonte
Iscrizione al VIES	Vies	dicotomica pari a 1 se il soggetto è presente in VIES e 0 altrimenti	VAT Information Exchange System
Fatturato	Log(volume)	logaritmo del volume di vendite	Sintetico e fatture
Commercio di apparecchiature elettroniche	ICT_ingrosso	dicotomica pari a 1 se l'attività prevalente risulta essere "commercio all'ingrosso di apparecchiature ICT", corrispondente al codice ATECO (3 digit) 46.5	Anagrafica tributaria
	Elettro_dettaglio	dicotomica pari a 1 se l'attività prevalente risulta essere "commercio al dettaglio di apparecchiature informatiche e per le telecomunicazioni (ICT) in esercizi specializzati", corrispondente al codice ATECO (3 digit) 47.4	Anagrafica tributaria
Demografia	Cessazione_ufficiale	dicotomica pari a 1 se non è presente in anagrafica una data di cessazione ufficiale della partita IVA.	Anagrafica tributaria
Tipologia societaria	Soc_capitali	dicotomica pari a 1 se la società è una società di capitali	Anagrafica tributaria
Scarsità di acquisti domestici rispetto alle vendite domestiche	Dummy_acq_vendite	dicotomica pari a 1 se il rapporto tra gli acquisti (ricostruito passivo) e le vendite (ricostruito attivo) in Italia è inferiore a 0,10.	Sintetico e fatture

I risultati ottenuti dalla stima del modello logistico - contenuti nella Tabella V.2.2.2- confermano che la probabilità di essere un MT è maggiore per i soggetti che operano in settori in cui vengono commercializzati beni facilmente trasportabili e ad alto contenuto tecnologico (*ICT_ingrosso* e *Elettro_dettaglio* presentano coefficiente positivo).

L'iscrizione al registro VIES comporta una maggiore probabilità di frode MTIC: si rammenta che tale iscrizione rappresenta una condizione necessaria per poter effettuare operazioni transnazionali per i soggetti IVA, anche se è possibile, come in taluni casi di esteroinvestizione, che i soggetti MT effettuino transazioni intracomunitarie senza essere iscritti a VIES.

Dalle analisi effettuate, è più probabile che un soggetto sia MT se ha provveduto a chiudere ufficialmente la partita IVA negli anni immediatamente successivi alla frode (ciò spiegherebbe il segno negativo del coefficiente associato alla variabile *cessazione_ufficiale*). L'incentivo alla chiusura potrebbe essere relativo al fatto che, una volta effettuata la frode, si abbia la necessità di aprire un'altra partita IVA per poter effettuare un'altra frode.

Infine, le movimentazioni di merci o servizi caratterizzanti l'operato del MT sono principalmente interessate da acquisizione da fornitori esteri intra-comunitari di beni o servizi e da vendite a società o consumatori finali domestici: il coefficiente positivo associato alla variabile *dummy_acq_vendite* indicherebbe che il soggetto acquista in maniera notevolmente ridotta sul mercato interno (in termini monetari) rispetto a quanto vende sul territorio nazionale. Vengono, inoltre, inserite come variabili di controllo la tipologia di società e il fatturato.

TABELLA V.2.2.2 RISULTATI DEL MODELLO LOGIT			
Variabili	Coefficienti	Std.Error	
Vies	2,079	0,203	***
log_volume	0,439	0,043	***
comm_ict	1,464	0,249	***
cessazione_ufficiale	-0,409	0,152	**
soc_capitali	0,803	0,199	***
dummy_acq_vendite	0,364	0,154	*
elettro_dettaglio	1,070	0,465	*
intercetta	-11,893	0,559	***

Il secondo stadio del modello prevede la stima dell'IVA evasa per mezzo di frodi MTIC. A tale scopo si stima un modello lineare su scala logaritmica sui dati del sotto-campione dei MT accertati in cui la variabile obiettivo è la MIA e l'insieme di variabili esplicative è composto dalle variabili presentate nella Tabella V.2.2.2 con l'aggiunta di variabili dicotomiche relative all'area geografica che agiscono come fattore di controllo.

La Tabella V.2.2.3 mostra il *gap* da frodi Iva MTIC per gli anni di imposta 2015-2020 e il numero di MT coinvolti nella frode, stimati all'interno della platea stessa.

TABELLA V.2.2.3 STIMA DELL'IVA EVASA PER MTIC (MILIONI DI EURO) E DEL NUMERO DI FRODATORI		
Anno	Num Frodatori	Stima (milioni di euro)
2015	408	458
2016	435	638
2017	478	453
2018	485	562
2019	394	976
2020	389	1.062

L'analisi svolta ha permesso di stimare la perdita di gettito IVA derivante da frodi MTIC per ogni anno di imposta considerato. Tra il 2015 e il 2018 il *gap* oscilla intorno al mezzo miliardo di euro, con un valore minimo di 453 milioni nel 2017 e 638 milioni nel 2016.

A partire dal 2019 l'ammontare di imposta evasa risulta essere più elevata, circa un miliardo di euro, per anno di imposta a fronte di un numero di MT coinvolti inferiore. Tale risultato potrebbe essere imputabile alla differente costruzione della popolazione di riferimento analizzata: con l'abrogazione dello strumento "Spesometro"⁸⁵, infatti, vengono adoperati i dati di Fatturazione elettronica che permettono di investigare in maniera più dettagliata e accurata il fenomeno delle frodi intracomunitarie da MT.

V.2.3 Cripto-attività ed evasione fiscale

Aspetti definitori

Le cripto-attività sono rappresentazioni digitali di valore e di diritti che possono essere memorizzati e trasferiti elettronicamente mediante la tecnologia del registro distribuito (DLT) o tecnologie similari, secondo la definizione di cui al regolamento 2023/1114 UE relativo ai mercati delle cripto-attività (MiCAR - *Markets in Crypto-assets regulation*), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea lo scorso 9 giugno. In precedenza, la disciplina antiriciclaggio aveva introdotto il concetto di "valuta virtuale", inteso come "la rappresentazione digitale di valore, non emessa né garantita da una banca centrale o da un'autorità pubblica, non necessariamente collegata a una valuta avente corso legale, utilizzata come mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi o per finalità di investimento e trasferita, archiviata e negoziata elettronicamente"⁸⁶.

Le cripto-attività ricomprendono un numero assai variegato di fattispecie che soddisfano funzioni diverse, dai token che si prestano a essere utilizzati come mezzo di pagamento o strumento di investimento ai *token* che consentono di ottenere solo specifici servizi o beni. Alcuni token sono suscettibili di soddisfare tendenzialmente una sola funzione (es. mezzo di pagamento), altri più di una. Inoltre, in alcuni casi le funzioni dei *token* possono mutare nel tempo (ad esempio, token pensati per ottenere beni o servizi possono essere negoziati, divenendo in qualche misura strumenti di investimento o mezzi di pagamento).

Tale varietà rende complessa una qualificazione univoca delle cripto-attività, opera che il regolamento MiCAR sopra menzionato rende possibile classificandole in tre categorie distinte. A tale riguardo, MiCAR specifica che, nel valutare e classificare le cripto-attività, le autorità competenti dovrebbero adottare un approccio basato sulla sostanza rispetto alla forma, in base al

⁸⁵ L'adempimento dello Spesometro è stato abolito a partire dall'anno di imposta 2019, come stabilito dalla Legge di Bilancio del 2018.

⁸⁶ Cfr. art. 1 comma 2 lettera qq) del dlgs. 231/2007, come modificato da ultimo dal dlgs. 125/2019 (di attuazione della Direttiva UE 2018/843 - V Direttiva antiriciclaggio).

quale le caratteristiche della cripto-attività in questione determinano la classificazione e non la sua designazione da parte dell'emittente.

Anche la terminologia è utilizzata spesso in modo ambiguo, con una certa stratificazione terminologica a cui MiCAR ha inteso porre rimedio; all'originario termine "cripto-valuta" (*crypto-currency*) è stato poi progressivamente affiancato quello più generale e terminologicamente più corretto di "cripto-attività" o "*crypto-asset*", fatto proprio, come detto, da MiCAR e spesso usato indistintamente per indicare quelle che agli albori del fenomeno erano indicate come "cripto-valute" e altri *digital token* fungibili e non fungibili.

In ragione della funzione economica svolta, in alternativa alla classificazione MiCAR e prendendo le mosse da quella dalla *European Banking Authority* (EBA)⁸⁷ e dal *Global Digital Finance* (GDF)⁸⁸, è possibile individuare quattro principali macro-categorie di cripto attività:

- *Payment token*: sono gettoni digitali con una funzione prevalente di mezzi di pagamento per l'acquisto di beni o servizi oppure per il trasferimento di denaro e di altri valori; tali attività possono anche fungere da beni di investimento. Tra i *payment token*, in particolare, si annoverano:
 - gli *stablecoins* (o *asset-backed tokens*), i quali mantengono un valore stabile facendo riferimento al valore di altre attività, quali, ad es. una o più monete fiat, una o più merci o strumenti finanziari, o una combinazione delle medesime attività⁸⁹;
 - altre cripto-attività, quali Bitcoin, Ethereum e similari, che non hanno valore intrinseco (*unbacked crypto-assets*);
- *Utility token*: sono gettoni digitali non negoziabili rappresentativi di diritti diversi, che assumono le sembianze di una sorta di "opzione", la quale attribuisce al suo possessore il diritto di acquistare un bene o un servizio (ad esempio, una licenza d'uso di un software al termine del processo di sviluppo dello stesso);
- *Security token*: sono gettoni digitali trasferibili o potenzialmente negoziabili su una piattaforma, che assumono i connotati tipici di asset patrimoniali, sotto forma di prestito nei confronti dell'emittente, che attribuisce il diritto alla percezione futura di "ritorni" economici legati all'andamento dell'iniziativa imprenditoriale (essi, ad esempio, garantiscono al possessore il diritto alla percezione futura di interessi, dividendi o altri flussi finanziari) ovvero conferisce diritti amministrativi (ad esempio, assicurano il diritto di voto su determinate delibere assembleari);
- *Non-fungible token* (NFT): sono token unici e riconoscibili, non reciprocamente intercambiabili, nati per rappresentare asset digitali (opere d'arte digitali, biglietti per eventi, e così via) o per digitalizzare e certificare diritti su proprietà fisiche reali (immobili, auto, ecc) oppure su opere d'arte fisiche (come, ad esempio, l'atto di proprietà e il certificato di autenticità di un bene caratterizzato da unicità, generato e registrato su una catena di blocchi e successivamente venduto, esposto o scambiato attraverso piattaforme specializzate).

Una classificazione alternativa viene fornita dal quadro regolamentare del MiCAR armonizzato a livello EU, che disciplina tre categorie di cripto-attività: i) *asset-referenced token* (ART), ii) *e-money token* (EMT) entrambi riconducibili alla nozione di cd. "*stablecoin*" sebbene differenti in termini di sottostante e diritti attribuiti al possessore; iii) cripto attività diverse dalle precedenti (cd. *crypto-assets "other than"*; tra queste, ad es. gli *utility token* scambiati su piattaforme di *trading* e le cripto-attività decentralizzate tipo bitcoin); queste ultime rappresentano una categoria "residuale" individuata per differenza rispetto a ART e EMT, in modo da rendere la disciplina "*future proof*", in grado cioè di applicarsi anche a possibili sviluppi di nuove cripto-attività. Il Regolamento disciplina altresì i cd. *stablecoin* algoritmici; sono invece esclusi dall'ambito di applicazione i token non fungibili (cd. *non fungible tokens* - NFT), così come i *security token*.

⁸⁷ European Banking Authority (2019), *Report with advice for the European Commission on crypto-assets*.

⁸⁸ Global Digital Finance (2019), *Code of conduct taxonomy for Cryptographic assets*

⁸⁹ Si parla di "global stable coins" con riferimento a stablecoins con una potenzialità di utilizzo in molteplici giurisdizioni.

Le cripto-attività, per come sopra richiamate, sono da tenersi distinte dalle cosiddette *Central Bank Digital Currency* (CBDC), che costituiscono l'equivalente elettronico del contante e come tali sono emesse da banche centrali.

L'attenzione maggiore, in ogni caso, va rivolta a quelle cripto-attività che possono svolgere una duplice funzione, quella di mezzo di pagamento e quella di strumento di investimento, che, peraltro, rappresentano attualmente la tipologia più diffusa di cripto-attività.

Sono numerosi i fattori che hanno facilitato la diffusione delle transazioni in cripto-attività, tra i quali vanno annoverati:

- l'assenza di un controllo centralizzato da parte di un'autorità pubblica esterna (governo o banca centrale) e di un regime regolamentare del settore unitario a livello internazionale (i vari paesi hanno adottato, infatti, diversi approcci normativi o non hanno ancora regolamentato il settore);
- la loro natura pseudo-anonima, nel senso che il possessore di cripto-attività esercita il controllo sulle stesse mediante una chiave privata detenuta in un *wallet*, ma le transazioni vengono concluse mediante una chiave pubblica che "nasconde" la chiave privata ad essa associata e, quindi, il beneficiario effettivo della transazione.
- la possibilità di trasferire denaro a livello transnazionale, in tempi estremamente rapidi e col sostenimento di bassissimi costi di transazione, accompagnata dalla certezza che l'operazione sarà "certificata" e registrata in modo permanente e sicuro nella *blockchain*;
- la molteplicità di funzioni che adempiono (possono, infatti, essere utilizzate come mezzi di pagamento e come strumenti di investimento);
- il continuo progresso della tecnologia su cui si fondano, che comporta la genesi continua di nuove tipologie di cripto-attività;
- l'enorme *appeal* dato dalla possibilità di realizzare ingenti profitti in tempi brevi (associata, nel contempo, a un rischio parimenti molto elevato di perdere l'intero capitale investito).

Per tutte le caratteristiche sopra elencate e, soprattutto, in ragione della tecnologia su cui si fondano, in continua evoluzione e potenzialmente in grado di stimolare la crescita del fenomeno a ritmi esponenziali, un preciso inquadramento delle cripto-attività nelle maglie dell'ordinamento giuridico appare un'operazione connotata da notevole complessità, sfida che il legislatore europeo ha colto, piuttosto in anticipo rispetto ad altre giurisdizioni a livello globale, giungendo alla definizione di un quadro specifico e armonizzato per i mercati delle cripto-attività a livello dell'Unione (con il già citato regolamento MiCAR).

La normativa tributaria italiana

Come ampiamente discusso in Baer et al. (2023), in relazione al prelievo sulle cripto-attività sorgono problemi sia con riferimento alla tassazione del reddito sia con riferimento all'IVA. Il principio guida dovrebbe essere in ogni caso quello della neutralità della tassazione: le cripto-attività dovrebbero essere tassate allo stesso modo degli altri strumenti tradizionali comparabili. L'applicazione di tale principio è, tuttavia, resa difficile proprio dalla loro duplice natura, come asset di investimento e come mezzo di scambio. In particolare, ai fini della tassazione del reddito, le cripto-attività possono essere classificate come beni, attività finanziarie (azioni o obbligazioni) o valute (straniere). Un'altra possibilità è che le cripto-attività vengano classificate come strumento d'azzardo e inquadrate come tali ai fini fiscali, sia rispetto alla tassazione dei redditi che rispetto all'imposizione IVA (si veda Panetta, 2023)⁹⁰. In generale, l'approccio più comune sembra essere quello di trattare le cripto-attività come beni o attività di investimento, soggette quindi alla ordinaria tassazione delle plusvalenze.

⁹⁰ Panetta, F., 2023, "Paradise lost? How crypto failed to deliver on its promises and what to do about it", speech at the 22nd BIS Annual Conference, Basel, 23 June 2023. https://www.ecb.europa.eu/press/key/date/2023/html/ecb.sp230623_1-80751450e6.en.html

In Italia, in assenza di una regolamentazione specifica, le prime questioni che hanno riguardato il trattamento tributario di operazioni in cripto-attività sono state affrontate e risolte dall'Agenzia delle entrate, a partire dal 2016, in sede di risposta alle istanze di interpello presentate dai contribuenti. L'Amministrazione finanziaria, conformandosi alle conclusioni raggiunte dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), nella sostanza, ha equiparato le cripto-attività alle valute *fiat* e i relativi *wallet* ai depositi in valuta, sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini di quelle indirette.

La legge di Bilancio 2023 (articolo 1, commi da 126 a 147, della legge 29 dicembre 2022, n. 197) ha introdotto nel nostro ordinamento una disciplina fiscale specifica in materia di "cripto-attività", rendendo più chiaro in questo modo il quadro normativo nazionale applicabile dal punto di vista fiscale a fronte delle incertezze manifestatesi nel periodo precedente. Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, tuttavia, tale nuova disciplina non si applica ai *security token*.

Le modifiche normative adottate con la legge di bilancio 2023 hanno, in primo luogo, introdotto nel corpo del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) una nozione di "cripto-attività" in linea con quella contenuta nel MiCAR.

In specie, tale definizione ricomprende quelle diverse attività che pur utilizzando la medesima tecnologia, non hanno univoca natura e qualificazione giuridica.

L'intervento normativo, in particolare, è articolato su tre livelli:

- l'introduzione di una disciplina fiscale a regime del fenomeno delle cripto-attività, comprensiva di previsioni relative all'applicazione dell'imposta sostitutiva e alla definizione degli obblighi di monitoraggio (commi da 126 a 132, per le imposte sui redditi, e commi da 144 a 147, per l'imposta di bollo);
- la previsione delle facoltà di affrancare il valore fiscale delle cripto-attività detenute fino all'entrata in vigore della nuova disciplina fiscale (commi da 133 a 137);
- la previsione della possibilità di regolarizzare le violazioni pregresse, considerata la preesistente incertezza (commi da 138 a 143).

Per quanto concerne la tassazione delle operazioni su cripto attività - nel caso di rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di cripto-attività, comunque denominate, non inferiori complessivamente a 2.000 euro - queste, se effettuate al di fuori del regime d'impresa, generano redditi diversi (plusvalenze e minusvalenze) assoggettati a imposizione con aliquota proporzionale del 26%. Non è soggetta a tassazione la permuta effettuata tra cripto-attività aventi medesime caratteristiche e funzioni come, a titolo meramente esemplificativo, lo scambio tra *stablecoins*.

Come sopra accennato, è prevista anche la possibilità di aggiornare il valore fiscale delle cripto-attività detenute alla data del 1° gennaio 2023 attraverso l'assoggettamento a un'imposta sostitutiva con aliquota pari al 14%.

Per quanto concerne le eventuali violazioni pregresse, viene prevista la possibilità, per i soggetti che non hanno indicato nella dichiarazione dei redditi le cripto-attività detenute, di regolarizzare la propria posizione mediante apposita istanza di emersione e previo pagamento:

- di una sanzione, in misura ridotta, pari allo 0,5% del valore delle cripto-attività, nel caso in cui il contribuente non abbia realizzato redditi nel periodo di riferimento;
- di un'imposta sostitutiva pari al 3,5% del valore delle attività detenute al termine di ciascun anno, o al momento del realizzo, nonché di un'ulteriore somma, pari allo 0,5% per ciascun anno del predetto valore, a titolo di sanzioni e interessi, nel caso in cui il contribuente abbia realizzato redditi nel periodo di riferimento.

Per quanto riguarda, inoltre, i soggetti Ires, l'articolo 1 della legge di Bilancio 2023, commi 131 e 132, nella sostanza, ha stabilito che non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini Ires e Irap eventuali componenti positivi o negativi che discendono dalla valutazione a fine esercizio delle cripto-attività, a prescindere dalle modalità con cui tali *assets* sono iscritti in bilancio.

Normativa anti-riciclaggio e monitoraggio delle transazioni in cripto-attività

Uno sforzo nella direzione di arginare le difficoltà inerenti all'opacità delle transazioni regolate con valute virtuali è rappresentato dalla normativa unionale in materia di antiriciclaggio, recepita nell'ordinamento nazionale nel decreto legislativo n. 231 del 1997⁹¹. L'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza possono accedere ai documenti, ai dati e alle informazioni acquisiti per l'assolvimento dell'obbligo di adeguata verifica della clientela, quindi a tutte le informazioni in materia di antiriciclaggio (ai sensi dell'articolo 1, comma 3-bis e seguenti, del decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 29).

Va osservato, inoltre, che in sede di recepimento della IV Direttiva Antiriciclaggio nel 2017, i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valute virtuali (tra cui gli *exchanger*) sono stati inseriti nel novero dei soggetti tenuti a segnalare all'Agenzia delle entrate le operazioni di trasferimento da e verso l'estero di valute virtuali di importo superiore a 15.000 euro eseguite per conto o a favore di persone fisiche e altri soggetti ai fini della disciplina sul "monitoraggio fiscale" (articolo 1, comma 1, decreto-legge n. 167 del 1990). La legge di bilancio 2023 ha esteso il medesimo obbligo a tutte le cripto-attività⁹² e ai fornitori di servizi di gestione di portafogli digitali (*wallet provider*)⁹³. È intervenuta anche sugli obblighi di dichiarazione posti a carico dei contribuenti, prevenendo che tali obblighi sussistano indipendentemente dalle modalità di archiviazione e conservazione delle cripto-attività, prescindendo in particolare dalla circostanza che le stesse siano detenute all'estero (articolo 4, comma 1, decreto-legge n. 167 del 1990)⁹⁴.

Il problema principale degli obblighi di monitoraggio a carico degli intermediari riguarda la loro efficacia, tenuto conto che la maggior parte dei prestatori di servizi relativi a cripto-attività operanti con clientela italiana svolge la propria attività all'estero e che anche quelli stabiliti in Italia potrebbero agevolmente eludere tali obblighi, spostando la propria operatività su piattaforme estere.

Da questo punto di vista, l'introduzione dell'obbligo di iscrizione a una Sezione speciale del Registro dei Cambiavalute tenuto dall'OAM (Organismo per la gestione degli elenchi degli Agenti in attività finanziaria e dei Mediatori creditizi) per i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale (VASP) e di servizi di portafoglio digitale (*wallet provider*) operanti in Italia, prevista dal D.M. 13 gennaio 2022, e di specifici obblighi di segnalazione di dati a carico di tali soggetti dovrebbe consentire all'Amministrazione finanziaria e alle autorità anti-riciclaggio di individuare più facilmente i soggetti coinvolti in attività di intermediazione in cripto attività, così come i contribuenti che operano nei medesimi assets. Tuttavia, nonostante l'obbligo di iscrizione a tale registro si estenda anche ai soggetti che operano all'estero in modalità online e la mancata iscrizione dia luogo all'esercizio abusivo dell'attività, in assenza di un sistematico raccordo tra le autorità fiscali dei vari paesi, che consenta di intercettare le operazioni effettuate tramite piattaforme estere, è verosimile che la sola introduzione del registro dell'OAM possa non risultare sufficiente a consentire un'efficace attività di accertamento. Inoltre, anche nel caso in cui tutti gli operatori rispettassero gli obblighi di iscrizione al registro e di segnalazione, il sistema potrebbe non essere in grado di intercettare le operazioni che non avvengono tramite i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale e i prestatori di servizi di portafoglio digitale, quali quelle *peer-to-peer* o basate su *non custodial wallet*.

⁹¹ IV Direttiva antiriciclaggio (Direttiva 2015/849/UE) e V Direttiva antiriciclaggio (Direttiva 2018/843/UE).

⁹² Si rimarca che la definizione di cripto-attività della legge di bilancio 2023 è più ampia di quella di "valuta virtuale" contemplata dalla normativa antiriciclaggio, cui la norma sul monitoraggio faceva riferimento prima delle modifiche apportate in sede di legge di bilancio.

⁹³ L'utilizzo della tecnologia a registro distribuito, per le cripto-attività, ha comportato, da un lato, il venir meno della necessità di ricorrere agli intermediari bancari e finanziari tradizionali, dall'altro, la nascita di operatori specializzati, quali i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale (tra cui i cc.dd. *exchanger*) e i prestatori di servizi di portafoglio digitale (di cui rispettivamente alle lettere i) e i-bis) del comma 5 dell'art. 3 del d. lgs. n. 231 del 2007, recante la disciplina antiriciclaggio).

⁹⁴ L'obbligo non sussiste nel solo caso in cui il *wallet* sia detenuto presso prestatori di servizi o intermediari italiani.

Alcuni dati sul mercato delle cripto-attività in Italia

I primi flussi di dati forniti dai VASP iscritti nella Sezione speciale del Registro dei Cambiavalute tenuto dall'OAM si riferiscono al trimestre gennaio-marzo 2023 e vengono analizzati nel report *“Primo flusso informativo trasmesso all'OAM dai Prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale e di portafoglio digitale”* pubblicato dall'OAM nel luglio scorso⁹⁵. I dati esaminati sono attualmente i più completi dal punto di vista informativo a disposizione nel nostro paese e la loro raccolta sistematica fornirà un supporto fondamentale alle autorità coinvolte.

Le informazioni pervenute a fine marzo attengono al portafoglio clienti di 74 VASP su 105 iscritti (il 70,5% del totale). Dai dati raccolti risulta che il valore complessivo delle cripto-attività detenute dai clienti dei VASP analizzati è pari a circa 1.068 milioni di euro, con una media pari a circa 1.545 euro in cripto-attività per cliente. Si riscontra, inoltre, che solo il 59% dei clienti oggetto di trasmissione deteneva “cripto-attività” allo scadere del periodo in esame. Il report conduce anche un'interessante analisi sociodemografica del campione clienti. Per ciò che attiene alla natura giuridica dei clienti dei VASP nel campione, si può notare come la quasi totalità di essi (99,8%) risulta essere persona fisica, prevalentemente nella fascia d'età tra i 18 e i 29 anni (40%) e tra 30 e 39 anni (25%), mentre le persone giuridiche sono localizzate prevalentemente al Nord (46%) e al Centro (30%).

Evasione fiscale connessa alle cripto-attività e stime del tax gap

La crescente diffusione delle cripto-attività - che, come detto, possono assolvere a diverse funzioni economiche, da mezzo di pagamento e/o strumento di investimento a rappresentazione di beni (digitali o reali) e diritti - potrebbe avere nel lungo periodo un impatto rilevante sulla struttura del sistema finanziario e su quella del sistema dei pagamenti, consentendo potenzialmente una forte riduzione dei costi di transazione. Tuttavia, il quasi-anonimato connesso al loro utilizzo potrebbe favorire comportamenti illeciti (quali traffici illegali, riciclaggio di denaro sporco, truffe, attacchi hacker, etc.), alimentando anche fenomeni di evasione fiscale.

Il legame tra evasione fiscale e cripto-attività è, dunque, articolato. Semplificando, è possibile individuare due forme di evasione fiscale, associate approssimativamente sia alla diversa funzione che tali attività svolgono, sia a insiemi diversi di imposte: un'evasione fiscale “tramite” cripto-attività e un'evasione fiscale “su” cripto-attività.

L'evasione fiscale “tramite” cripto-attività è connessa sostanzialmente all'utilizzo di tali attività come mezzo di pagamento per l'acquisizione di beni e servizi, allo scopo di nascondere al fisco operazioni altrimenti imponibili, sia nel campo delle imposte sui redditi personali e d'impresa, sia in quello delle imposte sui consumi⁹⁶. L'analogia con l'utilizzo del contante o di conti esteri non dichiarati per effettuare pagamenti “in nero” è evidente⁹⁷. In relazione alla potenziale rilevanza di questa modalità di evasione, la questione cruciale è proprio il confronto tra cripto-attività e contante o altri mezzi di pagamento non tracciati. Nelle attuali condizioni di mercato delle cripto-attività, si ritiene che non vi sia un chiaro vantaggio a loro favore nel realizzare comportamenti evasivi⁹⁸. Non vi sono infatti evidenze robuste che i costi delle transazioni con cripto-

⁹⁵ OAM (2023), “Primo flusso informativo trasmesso all'OAM dai Prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale e di portafoglio digitale”, Organismo per la gestione degli Elenchi degli Agenti in attività finanziaria e dei Mediatori creditizi (OAM), Analisi e ricerche, Luglio 2023. Link: https://www.organismo-am.it/documenti/Analisi_e_Ricerche/Analisi_Prima_Trasmisione_Flussi_VASP.pdf

⁹⁶ Un ulteriore incremento indiretto di evasione fiscale per il “tramite” delle cripto-attività potrebbe poi manifestarsi nella misura in cui i proventi delle attività criminali realizzate grazie alla disponibilità di tali tecnologie sono assoggettabili a tassazione. La maggiore evasione in questo caso è da intendersi tuttavia solo come un sotto-prodotto della crescita delle attività illecite.

⁹⁷ L'uso di cripto-attività, come l'uso del contante, consente di nascondere l'identità del soggetto coinvolto nella transazione. Le transazioni in bitcoin per esempio sono infatti totalmente anonime, non richiedono la condivisione di alcuna informazione personale per essere portate a compimento e consentono trasferimenti a livello transnazionale in assenza di supervisione da parte di un'autorità centrale, mediante la tecnologia *peer-to-peer* che, unita alla crittografia, rende estremamente difficile intercettare il punto di partenza e il punto di arrivo delle singole transazioni.

⁹⁸ Tale posizione è sostenuta in Baer, K., de Mooij, R., Hebous, S. e M. Keen (2023), “Taxing Cryptocurrencies”, IMF Working Paper, WP/23/144.

attività siano generalmente inferiori, almeno rispetto ai pagamenti in contanti⁹⁹ (sebbene potrebbe esserci un vantaggio nell'uso di cripto-attività per pagamenti di importi consistenti, dati gli elevati rischi connessi al trasferimento di ingenti somme in contante). Inoltre, l'impiego delle cripto-attività come mezzo di pagamento è associato a un rischio elevato a causa della volatilità del loro valore e della possibilità di perdite legate a rischi informatici e all'eventuale insolvenza dei prestatori di servizi eventualmente coinvolti. Di conseguenza, l'evasione "tramite" cripto-attività al momento potrebbe non rappresentare ancora un fenomeno significativo. Questo è dovuto anche al fatto che l'uso delle cripto-attività richiede competenze non ampiamente diffuse e che l'utilizzo di tali strumenti per gli acquisti non è ancora molto esteso. Tuttavia, il crescente impiego di questi strumenti, accompagnato da continui sviluppi tecnologici e dalla prevista riduzione dei costi associati al loro utilizzo come metodo di pagamento, potrebbe modificare questa situazione e rendere l'evasione tramite cripto-attività un aspetto più rilevante in futuro. Secondo il FMI, in particolare, l'uso delle cripto-attività nei meccanismi evasivi sulle imposte sulle vendite potrebbe diventare significativo nel lungo periodo, se non venisse adeguatamente presidiato il rischio¹⁰⁰ e se le cd. "stablecoin" dovessero assumere rilevanza ancora maggiore su scala globale.

L'evasione "su" cripto-attività è collegata essenzialmente all'utilizzo di tali attività come una modalità di detenzione della ricchezza alternativa rispetto alle modalità "tradizionali". Se tali attività rientrano nel perimetro della tassazione come qualunque altra forma di impiego del patrimonio, l'eventuale evasione riguarderebbe l'imposta sul reddito (in particolare sui guadagni in conto capitale connessi al trading o sui possibili rendimenti derivanti da impieghi di cripto-attività), eventuali imposte sulle transazioni e sul patrimonio, nonché le imposte sulle successioni e donazioni¹⁰¹. Il quasi-anonimato che caratterizza le cripto-attività è cruciale anche per questa tipologia di evasione, così come lo sono le modalità attraverso le quali le cripto-attività sono detenute e scambiate. Un altro problema particolarmente rilevante con le cripto-attività quale potenziale mezzo di occultamento della ricchezza è che le transazioni non rivelano la residenza dei soggetti coinvolti, rendendo il processo di accertamento delle varie imposte evase da parte del fisco ancora più difficile. Tale elemento di a-territorialità delle cripto-attività rende necessaria un'azione coordinata a livello internazionale per contrastare l'evasione a esse connessa, e in particolare quella "su" cripto-attività, come testimoniato dagli sforzi in corso a livello internazionale di ricomprendere tali valori nel perimetro di applicazione dello scambio di informazioni¹⁰².

Al momento, non sono disponibili stime robuste sull'evasione "su" cripto-attività¹⁰³. Si tratta certamente di un potenziale problema, che sarà meglio analizzabile e più gestibile con l'avvio dello scambio automatico delle informazioni.

⁹⁹ Secondo un'analisi del FMI, il vantaggio in termini di costi di transazione delle cripto-attività sul contante si potrebbe manifestare per le rimesse di denaro di importo più basso fuori dal corridoio US-UE (IMF, 2023, "Elements of effective policies for crypto assets", Policy Paper: pp. 9-10).

¹⁰⁰ Baer et al (2023), p. 20. In tale ambito, ricade l'utilizzo delle criptoattività per la distrazione e il successivo riciclaggio dei proventi generati da fenomeni di frode fiscale, specie in ambito IVA. In particolare, l'esperienza operativa mostra come sia ricorrente l'utilizzo di strumenti alternativi di pagamento per regolare le transazioni all'interno di catene fraudolente, costituite da società italiane ed estere coinvolte in frodi intracomunitarie (MTIC Missing trader Intra-Community Fraud), e per occultare i profitti della frode, pari all'IVA sottratta all'erario. L'utilizzo delle criptoattività si adatta perfettamente a questi meccanismi fraudolenti, che sono caratterizzati da un grande numero di transazioni di importo rilevante realizzate in un breve lasso temporale.

¹⁰¹ Si può far rientrare nella categoria dell'evasione "su" cripto-attività in senso lato anche quella sui profitti dell'industria delle cripto-attività, che comprende tutti gli operatori del settore, dagli intermediari che gestiscono le borse ai "miner" che sono coinvolti nell'attività di "generazione" delle attività, sebbene sulla possibile evasione di tali redditi non esistono al momento evidenze.

¹⁰² In ambito OCSE è stato elaborato un nuovo standard per lo scambio automatico di informazioni relative alle cripto-attività, destinato ad affiancare quello già esistente per le attività finanziarie (Common Reporting Standard - CRS). Il Crypto-Asset Reporting Framework (CARF) mira ad assoggettare anche tali attività e i relativi operatori agli obblighi previsti in materia di segnalazione e scambio di informazioni fra le autorità nazionali per il contrasto dell'evasione fiscale. Il CARF è stato pubblicato il 10 ottobre 2022 ed è stato approvato dal G20 nel novembre 2022; il testo definitivo è stato pubblicato l'8 giugno scorso; restano da definire la decorrenza e le giurisdizioni aderenti. A livello UE, nel dicembre 2022 la Commissione ha presentato una proposta di direttiva (DAC8) destinata a modificare la direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 in materia di cooperazione amministrativa in ambito fiscale (DAC), tra l'altro, con l'obiettivo di estendere alle transazioni in cripto-attività le procedure di scambio di informazioni. La direttiva - il cui testo definitivo è stato approvato dal Consiglio ECOFIN nel mese di maggio 2023 - recepisce sostanzialmente il nuovo standard CARF, prevedendo però una specifica data di entrata in vigore, stabilita nel 1° gennaio 2026.

¹⁰³ Per avere un'idea delle cifre in gioco in Europa, si può far riferimento a un recente lavoro che ha stimato per il 2020 il potenziale gettito derivante dalla tassazione dei guadagni in conto capitale maturati e realizzati per transazioni in Bitcoin (la cripto-

Al fine di evidenziare il collegamento tra gli eventuali fenomeni di evasione fiscale connessi alle cripto-attività e le stime del *tax gap* contenute in questa Relazione, torna nuovamente utile la distinzione fatta in precedenza tra evasione “tramite” cripto-attività e evasione “su” cripto-attività.

In prima approssimazione, per quanto riguarda l’evasione “tramite” cripto-attività, in linea di principio è possibile ritenere che l’attuale stima del *tax gap* per le imposte sui redditi (IRES, IRAP e IRPEF su imprese e lavoratori autonomi) e per l’IVA incorporerebbe almeno la larga parte di tale evasione, considerando le modalità più comuni attraverso le quali questa si realizza. Dunque, eventuali stime dell’evasione “tramite” cripto-attività che dovessero essere disponibili non potrebbero essere semplicemente aggiunte alla stima del *tax gap* senza ulteriori elaborazioni volte a evitare duplicazioni.

Per quanto invece riguarda l’evasione “su” cripto-attività (quale modalità di detenzione della ricchezza), questa al momento è implicitamente esclusa dal *tax gap* in quanto nella Relazione ci si concentra solo sulla componente interna dell’evasione fiscale¹⁰⁴. Pertanto, eventuali stime dell’evasione “su” cripto-attività delle imposte sulla ricchezza individuale e delle imposte sui guadagni in conto capitale potrebbero essere aggiunte alla stima del *tax gap* senza generare duplicazioni.

V.2.4 Elusione fiscale internazionale delle imprese multinazionali

Recenti evidenze sul fenomeno del *profit shifting* delle imprese multinazionali

L’internazionalizzazione delle attività economiche e l’integrazione delle economie a livello mondiale hanno offerto alle imprese che operano sui mercati internazionali ampi spazi di pianificazione fiscale. Attraverso opportune operazioni infragrupo, le imprese multinazionali, in particolare quelle di grandi dimensioni, hanno la possibilità di spostare l’onere impositivo da paesi ad elevata tassazione a giurisdizioni che presentano una bassa o nulla pressione fiscale sui profitti societari. Lo spostamento di base imponibile all’estero può avvenire, ad esempio, attraverso la manipolazione dei prezzi di vendita e acquisto di beni e servizi tra entità appartenenti allo stesso gruppo, attraverso la creazione di schemi di finanziamento infragrupo, oppure trasferendo artificialmente la localizzazione di beni immateriali al fine di spostare la tassazione dei profitti derivanti dallo sfruttamento della proprietà intellettuale in giurisdizioni che offrono una fiscalità vantaggiosa per questa tipologia di redditi. L’analisi e la misurazione quantitativa del fenomeno del *profit shifting* ha attirato l’attenzione di un crescente filone della letteratura economica negli ultimi anni. Tuttavia, la quantificazione esatta del fenomeno è a tutt’oggi incerta a causa delle difficoltà nel reperire dati sufficientemente adatti per il tipo di analisi specifica.

Le diverse metodologie di stima si basano su due tipologie di dati: dati di natura macroeconomica e microeconomica. Gli studi condotti a partire da dati di natura macroeconomica si basano principalmente su dati di contabilità nazionale, quali margine operativo lordo, investimenti diretti all’estero, dati di bilancia dei pagamenti, oppure dati statistici aggregati relativi all’attività economica svolta dalle società controllate di gruppi esteri. A partire da questi dati è infatti possibile ottenere una stima dei flussi di capitali da e verso giurisdizioni estere. Tali dati, nonostante presentino un’ampia copertura a livello mondiale, non sono spesso sufficientemente disaggregati per

attività più importante). A livello UE, nel 2020 i guadagni in conto capitale realizzati su transazioni in Bitcoin sono stati stimati pari a circa € 3,6 miliardi, mentre quelli maturati sono stimati pari a circa € 9,1 miliardi. Per l’Italia, i guadagni in conto capitale realizzati nel 2020 sono stimati pari a circa € 260 milioni, mentre quelli maturati sono stimati pari a circa € 720 milioni. All’aliquota d’imposta del 26%, ai guadagni in conto capitale realizzati corrisponde un gettito potenziale pari a circa € 68 milioni (Thiemann, A., 2021, “Cryptocurrencies: An Empirical View from a Tax Perspective”, JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms No 12/2021).

¹⁰⁴ Nello stimare il *tax gap*, assumiamo che non ci sia evasione sui redditi derivanti da investimenti di natura finanziaria o similari detenuti in Italia, dato il coinvolgimento degli intermediari finanziari nel processo di pagamento delle imposte (come sostituti d’imposta o come “third party reporters”). Inoltre, la Relazione non include stime per l’evasione sui redditi da attività finanziarie detenute all’estero, sull’imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all’estero (IVAFE), nonché sulle imposte sulle successioni e donazioni.

permettere di isolare i flussi di capitale verso paesi esteri che sono connessi ad attività reali da quelli riconducibili ad obiettivi di ottimizzazione fiscale. Al contrario, gli studi che fanno ricorso a dati microeconomici utilizzano i dati finanziari delle singole entità che costituiscono i gruppi multinazionali, suddivisi per area geografica o giurisdizione, per ricostruire l'attività delle imprese appartenenti al gruppo. Seppur caratterizzati da un elevato livello di disaggregazione, i registri dei dati di bilancio delle singole imprese controllate non sono sempre disponibili e non garantiscono quindi un adeguato livello di copertura. Ciò determina, in alcuni casi, una disomogeneità nella copertura geografica, dovuta alla mancanza di informazioni di società presenti in giurisdizioni dove gli obblighi di *reporting* sono meno stringenti.

Nonostante i diversi approcci utilizzati, l'evidenza scientifica è concorde nell'evidenziare che i gruppi multinazionali spostano profitti verso giurisdizioni a fiscalità privilegiata in assenza di transazioni che sottendono attività economiche. In un recente lavoro basato su dati macroeconomici, Wier e Zucman¹⁰⁵ mostrano come dal 1970 al 2019 la quota dei profitti delle multinazionali spostata verso i paradisi fiscali¹⁰⁶ sia aumentata a livello mondiale dal 2 al 37%, per un ammontare globale di circa 1.000 miliardi di dollari. Negli stessi anni la perdita collegata al *profit shifting* è passata dallo 0,1 al 10% del gettito mondiale delle imposte sul reddito societario. Per l'Italia, nel periodo 2015-2019 gli autori calcolano che circa 20-30 miliardi di utili siano stati trasferiti all'estero, sottraendo circa il 15-20% del gettito dell'imposta sul reddito delle società.

Evidenza di *profit shifting*, seppure in un ordine di grandezza inferiore, risulta anche da studi che fanno ricorso all'utilizzo di dati microeconomici. Basandosi sulle informazioni di bilancio accessibili da banche dati pubbliche, Johansson et al.¹⁰⁷ stimano una riduzione delle entrate da imposte societarie globali compresa tra il 4 e il 10%. Recentemente, alcuni studi hanno fatto uso dei dati contenuti nei *Country-by-Country Reports (CbCRs)*¹⁰⁸ per stimare l'entità del fenomeno. Utilizzando i dati di fonte CbCRs aggregati dall'OCSE, Garcia-Bernardo e Jansky¹⁰⁹ stimano un ammontare globale di profitti trasferiti pari a circa 900-1.000 miliardi di dollari e un mancato gettito complessivo compreso tra 180 e 300 miliardi di dollari. Per l'Italia, Bratta et al. (2021) - con dati CbCR - stimano un ammontare di profitti trasferiti molto inferiore rispetto alle stime di Wier e Zucman, pari a circa 5 miliardi di euro, al quale corrisponde una perdita di gettito pari a circa 1 miliardo di euro¹¹⁰.

La soluzione due pilastri dell'OCSE sulla *digital economy*

Nell'ambito del progetto OCSE/G20 *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)* sono state discusse le sfide poste ai sistemi fiscali dall'economia digitale. In particolare, l'*Inclusive Framework on BEPS*, organismo costituito nel 2016 e di cui fanno attualmente parte 143 Paesi, ha adottato un programma di lavoro, approvato nel corso del 2019 dal G20, che si è articolato su due pilastri:

- il Primo Pilastro prevede la revisione delle regole di allocazione dei profitti per assicurare la tassazione delle imprese multinazionali di grandi dimensioni e più profittevoli nelle giurisdizioni in cui generano profitti senza, o con minima, presenza fisica. Le nuove regole prevedono

¹⁰⁵ Wier, L. e Zucman, G. (2022), "Global profit shifting, 1975-2019", *EU Tax Observatory Working Paper No.7*, ([WP7_Global-Profit-Shifting.pdf \(taxobservatory.eu\)](https://taxobservatory.eu)). Si veda anche Tørsløv et al. (2023), "The Missing Profits of Nations", *The Review of Economic Studies*, (<https://gabriel-zucman.eu/files/TWZ2022Restud.pdf>).

¹⁰⁶ Definite nello studio in questione come giurisdizioni che presentano una profittabilità delle imprese controllate estere maggiore rispetto alla profittabilità delle imprese domestiche ed un'aliquota effettiva inferiore al 15%.

¹⁰⁷ Johansson et al. (2017), "Tax planning by multinational firms: firm-level evidence from a cross-country database", *OECD Economics Departments Working Papers no. 1355*.

¹⁰⁸ I CbCRs sono una fonte di dati attualmente disponibile sulla distribuzione internazionale delle attività delle multinazionali, introdotta nell'Unione Europea nel 2016 con la Anti Tax-Avoidance Directive (ATAD), in attuazione del rapporto finale sull'Action 13 del progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) del 2015. Si tratta di un sistema di reportistica in cui le multinazionali con ricavi consolidati globali pari almeno a 750 milioni di euro sono tenute ad indicare l'ammontare di profitti, imposte, ricavi, immobilizzazioni materiali, addetti e il numero di entità per ogni giurisdizione in cui hanno almeno una presenza fiscale. Tali dati, raccolti dalle amministrazioni fiscali nazionali, sono pubblicati in formato aggregato dall'OCSE con cadenza annuale.

¹⁰⁹ Garcia-Bernardo, J. et Jansky, P. (2022), "Profit Shifting of Multinational Corporations Worldwide", *Pre-print*, (<https://arxiv.org/abs/2201.08444>).

¹¹⁰ Bratta, B., Santomartino, V. e P. Acciari (2021), "Assessing profit shifting using Country-by-Country Reports: A non-linear response to tax rate differentials", Ministry of Economy and Finance, Department of Finance, WP N. 11

la riallocazione di una quota degli extra-profitti (25%) dei gruppi multinazionali con ricavi consolidati pari ad almeno 20 miliardi di euro e che presentano un margine di profittabilità, calcolato sul fatturato di gruppo, superiore al 10%. La chiave di allocazione di questa quota di diritti impositivi sarà basata su regole convenzionali (*revenue sourcing*) volte ad attribuire il reddito alle giurisdizioni di mercato da cui esso origina. Allo stesso tempo, saranno previsti opportuni aggiustamenti necessari ad eliminare eventuali doppie imposizioni sulla porzione di reddito soggetta a redistribuzione.

- il Secondo Pilastro prevede l'introduzione della tassazione minima effettiva delle imprese multinazionali a livello globale per fermare la corsa al ribasso delle aliquote societarie e assicurare condizioni eque di concorrenza (*level playing field*), a livello globale, che garantiscano l'efficienza economica delle decisioni di investimento. Si compone di due elementi:
 - le **regole GloBE** (*Global Anti-Base Erosion*) prevedono l'introduzione di un'imposta minima globale (*global minimum tax*), attraverso l'applicazione di disposizioni interconnesse che assicurano la tassazione minima effettiva del 15% in ogni giurisdizione in cui operano i gruppi multinazionali con ricavi consolidati di almeno 750 milioni di euro. Le regole consistono in una tassazione integrativa applicata in ciascuna giurisdizione in cui la multinazionale è presente con un sottogruppo o con singole entità per il quale l'aliquota effettiva risulti inferiore al 15%. L'imposta integrativa è riscossa dalla giurisdizione di residenza della società capogruppo (*Income Inclusion Rule, IIR*) ovvero dalla giurisdizione della società controllata qualora sia prevista una imposta minima domestica (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT*), che viene riscossa prioritariamente e quindi prevale sulla IIR. È prevista, inoltre, una regola secondaria (*Undertaxed Profits Rule, UTPR*) che si applica quando la tassazione integrativa nelle giurisdizioni a bassa tassazione non è stata assicurata attraverso la IIR o la QDMTT. In questo caso, le società localizzate in giurisdizioni che hanno introdotto le regole GloBE e nelle quali il gruppo multinazionale detiene immobilizzazioni materiali e sostiene spese per personale sono soggette a un onere fiscale supplementare, attraverso la limitazione delle deduzioni, o equivalenti aggiustamenti, fino ad assicurare la tassazione minima effettiva del 15% nella giurisdizione sotto-tassata.
 - un impegno assunto dalle economie maggiormente sviluppate dell'*Inclusive Framework* di dare attuazione, nei loro trattati bilaterali con i Paesi in via di sviluppo dell'*Inclusive Framework*, a disposizioni che riconoscano i diritti impositivi su pagamenti intra-gruppo qualora essi siano assoggettati nello Stato di residenza a un livello impositivo inferiore al 9% (c.d. *Subject-to-tax Rule*).

L'8 ottobre 2021 l'*OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* ha raggiunto l'accordo, sottoscritto da 137 giurisdizioni (su - all'epoca - 140 membri dell'*Inclusive Framework*), sugli elementi essenziali dei due pilastri della riforma della tassazione internazionale. In attuazione del Secondo Pilastro, l'Unione Europea ha emanato a dicembre 2022 la direttiva sulla tassazione minima globale dei gruppi multinazionali (direttiva 2022/2523) che dovrà essere recepita nelle legislazioni nazionali entro il 31 dicembre 2023 e trovare dunque applicazione a partire dal 2024.

In Italia è già stato avviato l'iter per il recepimento della direttiva. Lo strumento normativo individuato per il recepimento è un decreto legislativo in attuazione della legge 9 agosto 2023, n. 111, che delega il Governo ad adottare, entro due anni dall'entrata in vigore della stessa legge, uno o più decreti legislativi finalizzati alla revisione del sistema tributario. Tale legge, all'art. 3, definisce i principi internazionali e dell'Unione Europea che il Governo deve osservare nell'esercizio della delega, ed in particolare, al co.1 lett. "e" recita: "recepire la direttiva (UE) 2022/2523 del Consiglio, del 14 dicembre 2022, seguendo altresì l'approccio comune condiviso a livello internazionale in base alla guida tecnica dell'OCSE sull'imposizione minima globale con l'introduzione, tra l'altro, di:

- un'imposta minima nazionale dovuta in relazione a tutte le imprese, localizzate in Italia, appartenenti a un gruppo multinazionale o nazionale e soggette a una bassa imposizione;

- un regime sanzionatorio, conforme a quello vigente in materia di imposte sui redditi, per la violazione degli adempimenti riguardanti l'imposizione minima dei gruppi multinazionali e nazionali di imprese e un regime sanzionatorio effettivo e dissuasivo per la violazione dei relativi adempimenti informativi". Il Dipartimento delle Finanze, sentita l'Agenzia delle Entrate, ha predisposto uno schema di d. lgs. di recepimento; in ragione della complessità della materia e del suo impatto sull'ordinamento tributario, Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha ritenuto opportuno sottoporre a consultazione pubblica lo schema di d. lgs. tramite il sito internet istituzionale del Dipartimento delle Finanze, a partire dall'11 settembre 2023. Gli operatori economici, le associazioni di categoria, gli ordini professionali e gli esperti della materia sono invitati ad inviare osservazioni e commenti entro il 1° ottobre 2023. L'approccio seguito nella stesura del testo sottoposto a consultazione pubblica risponde alle seguenti priorità: a) implementare una normativa strettamente aderente alla Direttiva; b) definire una struttura che recepisce le disposizioni unionali ma con rinvii ad una normativa secondaria per gli aspetti applicativi; c) utilizzare un linguaggio più aderente alla prassi legislativa italiana.

Diversi altri paesi, tra cui Canada, Corea del Sud, Giappone, Regno Unito e Svizzera stanno legiferando norme nazionali volte a recepire le regole GloBE del Secondo Pilastro. Complessivamente, circa 50 Paesi a livello globale hanno annunciato l'introduzione di disposizioni nazionali volte a implementare la tassazione minima globale. Riguardo alle disposizioni del Primo Pilastro, invece, il 12 luglio 2023 l'OCSE ha annunciato il raggiungimento dell'accordo da parte di 138 paesi, seppure con piccole questioni ancora in discussione¹¹¹. L'apertura alla firma della Convenzione Multilaterale, strumento attraverso il quale saranno introdotte le nuove disposizioni, è prevista nella seconda metà del 2023, a seguito della risoluzione delle questioni in discussione. Lo strumento multilaterale volto a dare attuazione alla *Subject-to-tax Rule* sarà, invece, aperto alla firma a partire dal 2 ottobre 2023. Gli Stati avranno la facoltà di implementare le nuove disposizioni attraverso la firma dello strumento multilaterale oppure emendando i propri trattati bilaterali dietro richiesta dei Paesi in via di sviluppo.

L'OCSE ha accompagnato il corso dei negoziati sui due Pilastri con una valutazione di impatto economico della nuova riforma (*Economic Impact Assessment*)¹¹². Nell'ambito del Secondo Pilastro, le stime più recenti, basate su dati 2020, riportano un aumento di gettito a livello globale fino a 200 miliardi di dollari come conseguenza dell'implementazione dell'imposta minima globale. Queste previsioni includono possibili effetti comportamentali di riduzione del *profit shifting* da parte delle multinazionali in risposta all'applicazione dell'aliquota minima globale e quindi alla minor attrattività fiscale di molte giurisdizioni ad oggi a bassa fiscalità. L'analisi di impatto del Primo Pilastro stima, invece, sui dati del 2021, una riallocazione di circa 200 miliardi di dollari di profitti delle multinazionali incluse nel campo di applicazione delle nuove regole, di cui il 70 per cento da paesi che rappresentano grandi centri finanziari (*investment hubs*) a beneficio delle giurisdizioni di mercato dove tali profitti sono generati. In termini di gettito, sempre sui dati del 2021, la riforma del Primo Pilastro porterebbe maggiori entrate a livello globale per circa 17-31 miliardi di dollari. È importante notare che, in materia di imposte nazionali sui servizi digitali, la Convenzione Multilaterale che introdurrà il sistema del Primo Pilastro prevedrà, tra l'altro, la rimozione delle misure unilaterali, quali le imposte sui servizi digitali, e l'impegno a non reintrodurle in futuro. In Europa, oltre all'Italia, Austria, Francia, Regno Unito e Spagna presentano nei propri ordinamenti misure analoghe all'imposta sui servizi digitali italiana.

¹¹¹ Si veda il comunicato stampa dell'OCSE disponibile al seguente link: <https://www.oecd.org/newsroom/138-countries-and-jurisdictions-agree-historic-milestone-to-implement-global-tax-deal.htm>

¹¹² Si vedano la presentazione resa disponibile dal Segretariato OCSE il 18 gennaio 2023, disponibile al seguente link: <https://www.oecd.org/tax/beps/economic-impact-assessment-presentation-january-2023.pdf> e la più recente presentazione del 13 luglio disponibile al link: <https://www.oecd.org/tax/presentation-oecd-tax-talks-july-2023.pdf>, nonché il "OECD Secretary-General Tax Report to G20 Leaders" del settembre 2023.

APPENDICI METODOLOGICHE

PAGINA BIANCA

INDICE

I. METODOLOGIE DI STIMA DEI TAX GAP DEL CAPITOLO III	184
I.1 Metodologia per la stima del <i>gap</i> delle imposte IRES e IRPEF da lavoro autonomo e imprese e delle relative addizionali.....	184
I.2 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> IVA.....	192
I.3 Stima del <i>gap</i> IVA: metodologie a confronto	200
I.4 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> IRAP	203
I.5 Metodologia per la stima del <i>gap</i> relativo ai redditi da locazione	211
I.6 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> del canone RAI.....	212
I.7 Metodologia per la stima dell'evasione contributiva.....	214
I.8 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> delle imposte immobiliari	216
II. REVISIONE DELLE STIME TRA IL 2022 E IL 2023 DI ALCUNI TAX GAP	220
II.1 Revisioni del <i>gap</i> dell'IRPEF da lavoro autonomo e da impresa e dell'IRES.....	220
II.2 Revisioni del <i>gap</i> dell'IVA	221
II.3 Revisioni del <i>gap</i> dell'IRAP.....	222
II.4 Revisioni del <i>gap</i> delle locazioni	223
III. ALTRE METODOLOGIE.....	224
III.1 La stima <i>bottom-up</i> del <i>gap</i> IVA.....	224
III.2 La stima <i>bottom up</i> del <i>gap</i> IRAP	228
III.3 Valutazione ex-post dell'estensione della soglia di ricavi nel nuovo regime forfetario	232
III.4 Un modello a classi latenti per l'analisi delle frodi IVA.....	239
III.5 Derivazione del modello econometrico per l'eterogeneità degli effetti della fatturazione elettronica	242
IV. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI.....	245

I. METODOLOGIE DI STIMA DEI TAX GAP DEL CAPITOLO III

I.1 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL GAP DELLE IMPOSTE IRES E IRPEF DA LAVORO AUTONOMO E IMPRESE E DELLE RELATIVE ADDIZIONALI

Introduzione

In termini generali, le metodologie top-down impiegate per la stima del *tax gap* prevedono l'individuazione della base imponibile non dichiarata (BIND) mediante il confronto tra base imponibile potenziale (BIT), desumibile dai dati di contabilità nazionale (CN), resi omogenei con le classificazioni e le definizioni fiscali, e la base imponibile dichiarata (BID), contenuta negli archivi fiscali (i dati statistici sulle dichiarazioni fiscali sono pubblicati a cura del Dipartimento delle finanze).

Successivamente, si stima l'aliquota fiscale e si quantifica il *gap* d'imposta (TG).

A differenza dell'IVA, per le metodologie top-down applicate al calcolo del *gap* sulle imposte dirette non è disponibile una vasta letteratura in ambito internazionale¹. Le difficoltà di calcolo sono, in generale, riconducibili a due aspetti: in primo luogo il calcolo della base imponibile è più complesso, in quanto deve considerare una molteplicità di aspetti, molti dei quali hanno rilevanza ai fini fiscali ma non sono considerati negli indicatori macro; in secondo luogo, i sistemi di tassazione basati sulla progressività per scaglioni presuppongono la conoscenza anche della distribuzione dei sottostanti redditi e non solo del loro ammontare complessivo.

Nell'ambito delle imposte dirette, il termine di paragone naturale per le imposte sui redditi si rinviene nei Conti per Settore Istituzionale, che pongono in evidenza la ripartizione del reddito nazionale tra le diverse tipologie di soggetti. Tuttavia, tali dati presentano delle limitazioni in termini di disponibilità e comparabilità di dati compatibili con le finalità di stima (ad esempio, la disaggregazione per area geografica è disponibile solo per una parte della platea).

È inoltre opportuno sottolineare che, secondo la normativa fiscale italiana (come del resto in altri contesti), l'imposta sul reddito dovuta da ciascun contribuente varia a seconda della forma giuridica del soggetto considerato: l'IRES compete alle società di capitali ed agli enti non commerciali, mentre l'IRPEF è corrisposta dalle persone fisiche e, per tramite dei soci, dalle società di persone. Più precisamente, ai fini IRPEF, la base imponibile include la somma di tutti i redditi (con l'esclusione di quelli soggetti a tassazione sostitutiva o separata per particolari soggetti o per specifiche tipologie di reddito) al netto delle deduzioni spettanti. Tali redditi possono essere raggruppati in tre grandi categorie:

- redditi da lavoro dipendente pensioni e redditi assimilati (IRPEFdip);
- redditi da lavoro autonomo, impresa e partecipazione in società di persone (IRPEFaut);
- altri redditi (componente residuale che ammonta a circa il 5% del totale).

La Tabella I.1.1 evidenzia un primo quadro di raccordo macro tra la forma giuridica, rilevante ai fini fiscali, e la classificazione per settori istituzionali utilizzata nei conti nazionali.

Nella prima riga si trova il settore istituzionale delle società finanziarie, a cui possono appartenere sia le società di persone (SP) sia le società di capitali (SC). Questo settore è bene identificabile negli aggregati, ma come si spiegherà più diffusamente in seguito, per il momento è stato escluso dal calcolo.

¹ Tra i riferimenti più recenti si vedano Cabral et al. (2018), Gemmell e Hasseldine (2014), Ueda (2018).

Nel settore istituzionale delle società non finanziarie si collocano le società di persone e quelle di capitale non comprese nella prima categoria. In questo caso però non esiste una perfetta sovrapposizione tra le definizioni statistiche e quelle fiscali, poiché le società di persone con meno di cinque dipendenti in contabilità nazionale vengono inserite nelle famiglie produttrici, mentre fiscalmente sono società di persone. Per rendere omogeneo il calcolo è, quindi, necessario avere una rappresentazione quantitativa esauriente di questo segmento in modo di ricomporre il quadro di insieme delle società di persone assoggettate all'IRPEF.

Il settore istituzionale delle Amministrazioni Pubbliche si colloca, fiscalmente, nei due segmenti degli Enti non commerciali (ENC) e delle Amministrazioni Pubbliche (AAPP).

TABELLA I.1.1 CONFRONTO TRA SETTORI ISTITUZIONALI (CN) E SOGGETTI GIURIDICI						
		Soggetti giuridici a fini fiscali				
		PF	SP	SC	ENC	[AAPP]
Settori istituzionali (Contabilità nazionale)	Società finanziarie		[Escluse dall'analisi]	[Escluse dall'analisi]		
	Società non finanziarie		IRPEFaut	IRES		
	[Amministrazioni pubbliche]				[Escluse dall'analisi]	[Escluse dall'analisi]
	[Famiglie consumatrici]	[IRPEFdip]				
	Famiglie produttrici	IRPEFaut + "Minimi"	IRPEFaut			
	Istituzioni sociali private (ISP)				[IRES]	

In Contabilità nazionale, il settore istituzionale delle famiglie si divide in due:

- consumatrici, la cui fonte di reddito è rappresentata da: lavoro dipendente, pensioni e redditi assimilati;
- produttrici che percepiscono redditi da: lavoro autonomo, impresa e partecipazione in società di persone.

Le società di persone incluse nelle famiglie produttrici, come già menzionato, sono solo quelle con meno di cinque addetti. Nello stesso settore istituzionale si collocano anche i contribuenti che applicano regimi agevolati, sinteticamente indicati come "minimi", che saranno esclusi dal calcolo del *gap* in quanto assoggettati ad una tassazione sostitutiva.

La metodologia proposta in questa sede non considera il *gap* relativo ai redditi da lavoro dipendente (IRPEFdip). Inoltre vengono escluse dall'analisi le amministrazioni pubbliche, per le quali si ipotizza assenza di evasione, e le società finanziarie, in virtù delle peculiari modalità di determinazione del reddito che le caratterizzano. La procedura viene applicata a dati nazionali ripartiti per settori di attività economica.

Il calcolo del Risultato lordo di gestione come proxy della base imponibile IRES/IRPEF

Si assume come platea di riferimento dei contribuenti assoggettati all'IRES e all'IRPEF da lavoro autonomo e impresa, da ora in avanti indicata solo con IRPEF, l'insieme dei soggetti tenuti al pagamento dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). Tale scelta è dettata dalla finalità di sfruttare la disponibilità di informazioni sia per quanto riguarda la composizione della base imponibile sia per la disaggregazione per forma giuridica, area geografica e settore di attività economica.

Risultano, pertanto, esclusi dall'analisi i contribuenti che sono fuori dal campo di applicazione dell'IRAP, rappresentati dalle seguenti categorie: oltre ai già citati contribuenti "minimi", rientrano in tale casistica i professionisti privi di autonoma organizzazione, parte del settore agricolo e il settore dei servizi domestici².

² Per ulteriori dettagli si rimanda all'appendice metodologica relativa al calcolo del *gap* IRAP.

La platea sotto osservazione è ulteriormente limitata da problematiche relative alla metodologia di calcolo degli aggregati necessari alla determinazione del *gap*. In particolare si escludono completamente: il settore agricolo (incluso solo nella quota del *gap* IRES fino all'anno d'imposta 2014), la Pubblica Amministrazione e le società finanziarie.

Per la restante platea si dispone di due insiemi di dati economici, omogenei, sia per quanto riguarda il campo di osservazione, sia per quel che concerne le definizioni degli aggregati, desunti uno dalle fonti fiscali e l'altro dai dati di contabilità nazionale.

Tali dati hanno consentito di mettere a confronto il valore aggiunto di contabilità nazionale, ovvero la produzione lorda IRAP potenziale, con la produzione lorda desunta dalle dichiarazioni, al fine di calcolare il *gap* IRAP. Dal momento che la base IRAP contiene al suo interno gli elementi reddituali che concorrono a determinare le basi IRPEF e IRES, il lavoro che segue consiste nell'isolare tali componenti in modo da verificare il loro contributo specifico alla determinazione del *gap* complessivo del sistema fiscale.

Il passo successivo che occorre compiere consiste, pertanto, nel derivare da entrambe le produzioni lorde un aggregato che approssimi il più possibile le basi imponibili IRES ed IRPEF. Tale aggregato è stato individuato, in prima istanza, nel risultato lordo di gestione (RLG), le cui modalità di calcolo sono illustrate nelle sezioni seguenti.

Risultato lordo di gestione dichiarato

Nel prospetto 1³ è illustrato il quadro di raccordo tra le grandezze utilizzate nel calcolo della produzione lorda dichiarata IRAP e il reddito o la perdita di esercizio rilevante ai fini fiscali. Dal prospetto si ricava che se si sottrae alla produzione lorda il costo del lavoro si ottiene il risultato lordo di gestione (RLGd), che, concettualmente, rappresenta il punto di partenza per determinare il reddito o la perdita rilevante ai fini fiscali (RFd).

Per ottenere quest'ultimo è necessario sottrarre al risultato lordo di gestione una serie di voci, elencate in dettaglio nel prospetto 2, desumibili o da fonti fiscali o dal bilancio civilistico. L'insieme delle componenti che distinguono RLGd da RFd viene indicato con Δ_d .

Tale elemento, Δ_d , può essere calcolato per la componente dichiarata, ma, allo stato attuale delle conoscenze, risulta non stimabile per la componente non dichiarata. Pertanto, l'aggregato di riferimento che viene individuato in prima approssimazione come base del calcolo del *gap* IRPEF e IRES è il risultato lordo di gestione (RLG). Tale grandezza è calcolata, per la parte dichiarata, integrando i dati delle dichiarazioni IRAP, resi omogenei per quanto riguarda le definizioni e il campo di osservazione con la contabilità nazionale, con quelli relativi al costo del lavoro dipendente desunto dalle dichiarazioni 770 o dalle Certificazioni Uniche.

³ La relazione tra le grandezze illustrate fa riferimento alle voci di bilancio di un'impresa in contabilità ordinaria.

Prospetto 1
CALCOLO DEL RISULTATO LORDO DI GESTIONE DICHIARATO E RELAZIONE CON LA BASE IMPONIBILE

Componenti positivi: (A) Valore della produzione

Di cui: Ricavi delle vendite e delle prestazioni;

Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;

Variazione dei lavori in corso su ordinazione;

Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;

Altri ricavi e proventi.

(-) Componenti negativi: (B) Costi della produzione deducibili a fini IRAP, esclusi gli ammortamenti

Di cui: Acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;

Acquisti di Servizi;

Godimento beni di terzi;

Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie di consumo e merci;

Oneri diversi di gestione.

(=) **Valore Aggiunto al Lordo degli ammortamenti = Produzione Lorda IRAP (PLd)**

(-) Costo del lavoro (Wd)

(=) **Risultato lordo di gestione (RLGd)**

(-) Ammortamenti

(=) Risultato netto di gestione dichiarato (RNGd)

(-) Ulteriori elementi contabili, non rilevabili da fonti fiscali

Di cui⁴: B10c: Altre svalutazioni delle immobilizzazioni;

B10d: Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;

B12: Accantonamenti per rischi;

B13: Altri accantonamenti;

C: Proventi e oneri finanziari;

D: rettifiche di valore delle attività finanziarie;

E: Proventi e oneri straordinari.

(+/-) Imposte sul reddito dell'esercizio (IRES/IRPEF; IRAP)

(=) **Risultato di esercizio (Utile o perdita) dichiarato**

(+/-) Variazioni in aumento e in diminuzione

(=) **Reddito (o perdita) rilevante a fini fiscali dichiarato (RFd)**

Risultato lordo di gestione potenziale

Il risultato lordo di gestione dichiarato (RLGd) deve essere messo a confronto con il Risultato lordo di gestione potenziale (RLGp) desunto dai dati della contabilità nazionale.

Per calcolare RLGp si assume come platea di riferimento quella degli operatori economici definita nella parte introduttiva del presente paragrafo e sottostante il calcolo di RLGd.

Il prospetto 2 illustra la procedura per il calcolo di RLGp a partire dal valore aggiunto di contabilità nazionale.

In primo luogo si operano le correzioni necessarie per rendere l'aggregato statistico coerente, nelle definizioni, all'aggregato fiscale della Produzione lorda, così come è definito nel prospetto 1. In questo caso, però, si tratta della produzione lorda potenziale, PLP, in quanto l'aggregato statistico di partenza include la componente di produzione occultata al fisco.

⁴ Le voci sono tratte dal bilancio civilistico.

Prospetto 2

CALCOLO DEL RISULTATO LORDO DI GESTIONE POTENZIALE (RLGp)

Valore aggiunto al costo dei fattori (VACF)

(+/-) Correzioni per adeguare le definizioni statistiche a quelle fiscali

* esclusione di: economia illegale, mance, ricerca e sviluppo, fitti, diritti d'autore, autoproduzioni;

* correzioni per divergenza di contabilizzazione sui SIFIM e i premi assicurativi;

* altre correzioni che non incidono sull'ammontare complessivo ma solo sulla ripartizione settoriale

(=) **Produzione lorda potenziale (PLP)**

(-) Costo del lavoro (Wt): regolare (Wd) + irregolare (Wnd; fonte ISTAT)

(=) **Risultato Lordo di Gestione potenziale (RLGp)**

Da PLP si sottrae il costo del lavoro, sia con riferimento alla sua componente regolare, Wd ovvero quello che è correttamente inserito nelle scritture contabili delle imprese, sia relativo alla componente irregolare, Wnd.

L'esclusione di quest'ultima componente è molto importante al fine di evitare duplicazioni con la stima delle componenti del *gap* relative all'IRPEF da lavoro dipendente irregolare e dei relativi contributi sociali.

Come risultato si ottiene RLGp che è omogeneo con RLGd sia riguardo alla platea di riferimento sia per la definizione dell'aggregato.

Determinazione della base imponibile non dichiarata (BIND)

La differenza tra RLGp e RLGd rappresenta il risultato lordo di gestione non dichiarato (RLGnd)

$$RLGnd = RLGp - RLGd \quad [1]$$

RLGnd si differenzia dalla base imponibile non dichiarata (BIND) in ragione di fattori analoghi a quelli che nel prospetto 2.1, con riferimento al calcolo della componente dichiarata, sono stati indentificati sinteticamente con Δd , e che vengono ora contrassegnati con Δnd .

$$BIND_{IRES+IRPEF} = RLGnd + \Delta nd \quad [2]$$

Come riportato in precedenza, allo stato attuale delle conoscenze, Δnd non è calcolabile, in virtù delle difficoltà insite nel ricostruire le sottostanti singole voci tramite gli aggregati statistici. Al fine di pervenire ad una stima del *gap* nell'imposta è pertanto necessario formulare delle ipotesi che lo mettano in relazione RLGnd. In particolare, si può supporre che:

- a) $\Delta nd = 0$: ciò equivale a ipotizzare che tutti gli elementi che distinguono RLG da RF non abbiano rilevanza ai fini della determinazione del *gap*, ad esempio che una impresa completamente in nero non abbia ammortamenti ovvero che un contribuente con una parte del risultato di gestione dichiarato ed una parte occultato scarichi tutti gli ammortamenti sulla prima componente;
- b) Δnd è proporzionale a RLGnd, con una proporzione che, in ciascun settore di attività economica, è analoga a quella riscontrata nel dichiarato.

Poiché l'ipotesi "a" appare poco realistica, nella prima fase di applicazione della presente metodologia si è deciso di adottare l'ipotesi "b". Tuttavia, a partire dall'edizione 2021 della relazione, si è deciso di orientarsi verso un'ipotesi intermedia (ipotesi "c") in virtù della quale si assume che alcuni elementi che compongono Δnd possono considerarsi privi di evasione mentre per altri si può mantenere l'ipotesi di proporzionalità. Al fine di approssimare maggiormente la base imponibile effettiva, in primo luogo si ricostruiscono gli ammortamenti potenziali e non dichiarati mantenendo per tale componente l'ipotesi di proporzionalità tra dichiarato ed evaso: non

è, infatti, possibile ricostruire l'ammontare complessivo degli ammortamenti a partire dai dati di contabilità nazionale in quanto le diverse definizioni di tale aggregato (statistica, civilistica e fiscale) non sono omogenee.

Ripartizione della BIND per tipologia di imposta

Per derivare il *gap* d'imposta è necessario, in primo luogo, ripartire $BIND_{IRES+IRPEF}$ tra le platee di contribuenti che pagano i due tributi, ovvero scomporlo in base alla forma giuridica.

I dati dichiarati sono per loro natura disaggregati per forma giuridica, in quanto i diversi contribuenti compilano campi o modelli distinti.

Per disaggregare il RLG potenziale, invece, si è utilizzato il quadro di raccordo illustrato nella Tabella I.1.1. Da quest'ultima si evince che esiste una corrispondenza sostanzialmente biunivoca tra i settori istituzionali ISTAT e la classificazione per forma giuridica che deve essere impiegata nel calcolo del *gap*. Fanno eccezione le società di persone con più di cinque addetti che sono collocate nell'ambito del settore istituzionale "società non finanziarie", e che devono essere collocate nel settore delle famiglie produttrici, i cui redditi sono prevalentemente assoggettati all'IRPEF⁵.

Utilizzando i conti per settore istituzionale, pertanto, è possibile scomporre il totale nazionale di RLGp tra IRES e IRPEF. Grazie ad uno specifico gruppo di lavoro che ha visto la collaborazione dell'ISTAT, è stato possibile disporre di dati disaggregati sia per settore istituzionale sia per branca di attività economica, nonché di predisporre una matrice di transizione che garantisca omogeneità tra le classificazioni settoriali adottate nelle fonti statistiche e in quelle fiscali. Una volta ripartito RLGp tra le due sotto-platee, il valore di RLGnd per ciascuna imposta e per ciascun settore di attività economica è calcolato per differenza, applicando la formula 1.

Determinazione dell'aliquota e del *gap* d'imposta

L'ultimo passaggio della stima consiste nella determinazione dell'aliquota da applicare alla base imponibile non dichiarata al fine di individuare l'imposta evasa.

Per l'IRES, la normativa vigente prevede un'aliquota unica, che dal 2017 è stata fissata al 24%. Tuttavia l'aliquota effettiva risulta inferiore rispetto all'aliquota legale, in virtù di agevolazioni ed eccezioni concesse a favore dei contribuenti. Pertanto, l'applicazione dell'aliquota legale alla base imponibile non dichiarata comporterebbe una sovrastima del *gap*.

Ciò rende necessario l'individuazione di un'aliquota per il non dichiarato e, nello specifico, si possono definire due diversi tipi di aliquota in corrispondenza delle prime due ipotesi proposte sulla tra RLGnd e BIND⁶:

a) $Aliq_IRES = IRESd^i / RFDIRES$ [3] corrispondente all'ipotesi "a": $\Delta nd = 0$;

b) $Aliq_IRES = IRESd^i / RLGdIRES$ [4] corrispondente all'ipotesi "b": $\Delta nd = RLGnd$

dove $IRESd^i$ è l'imposta dichiarata dell'*i*-esimo settore di attività economica. Nell'ipotesi "c", invece, la base imponibile è determinata utilizzando un aggregato intermedio tra risultato lordo di gestione e reddito imponibile, come ad esempio il risultato netto di gestione ($RNG = RLG - \text{Ammortamenti}$) ovvero il reddito d'impresa.

Per l'IRPEF, invece, si riscontra un'ulteriore difficoltà, in quanto si prevede un sistema di aliquote crescenti per scaglioni di reddito imponibile⁷.

Di conseguenza, è necessario considerare che l'aliquota media sul non dichiarato può risultare diversa dall'aliquota media sul dichiarato. Per tenere conto di tale aspetto, si adotta l'aliquota

⁵ A tal fine è stata utilizzata una matrice di pesi fornita dall'ISTAT.

⁶ Si veda paragrafo 3.

⁷ Le attuali aliquote per scaglioni, in vigore dal 2007, sono: 23% per redditi fino a 15.000€; 27% da 15.001€ a 28.000€; 38% da 28.001€ a 55.000€; 41% da 55.001€ a 75.000€; 43% oltre 75.000€

implicita sul risultato lordo di gestione (*AliqI*) calcolata analogamente a quanto esposto in relazione all'IRES e si applica a tale aliquota un differenziale sull'evaso (*diffAliq*) ottenuto dalle stime bottom-up⁸, a sua volta corretto per tenere conto del fatto che l'aliquota considerata non è calcolata sulla base imponibile bensì sul risultato lordo di gestione:

$$Aliq^*_IRPEF^i = Aliq_IRPEF^i + diffAliq^i \quad [6]$$

dove *Aliq_IRPEF* è calcolata, secondo le modalità già esposte in relazione all'IRES, adottando una delle ipotesi illustrate nel paragrafo 3 (dall'edizione 2021, l'ipotesi "c").

L'imposta non dichiarata, a questo punto, è ottenuta moltiplicando la BIND di ciascun settore per la corrispondente aliquota:

$$IRESnd^i = BIND_IRES^i * Aliq_IRES^i \quad [7]$$

$$IRPEFnd^i = BIND_IRPEF^i * AliqI^*_IRPEF^i \quad [8]$$

Infine, per ottenere il *gap* complessivo, occorre aggiungere all'imposta relativa ad omessa dichiarazione, di cui alle formule [7] e [8], le somme non versate in virtù di errori nella compilazione dei modelli o a crisi di liquidità (*IRESmv* e *IRPEFmv*), desunte dagli esiti dei controlli automatizzati effettuati ai sensi dell'articolo 36-bis del DPR 600/1973:

$$GAP\ IRES = IRESnd + IRESmv \quad [9]$$

$$GAP\ IRPEF = IRPEFnd + IRPEFmv \quad [10]$$

Metodologia bottom-up per il calcolo del differenziale di aliquota tra dichiarato ed evaso Nella stima del *gap* IRPEF

La quantificazione del differenziale di aliquota tra dichiarato ed evaso utilizzato nel calcolo del *gap* IRPEF si fonda sull'utilizzo di una metodologia bottom-up basata sui dati degli accertamenti effettuati nell'ambito delle ordinarie attività di controllo: di conseguenza, poiché la selezione dei contribuenti da sottoporre ad accertamento non avviene in maniera casuale, si deve individuare una modalità per correggere il *selection bias* al fine di rendere i risultati ottenuti nel campione distorto rappresentativi dell'intera platea.

Nella definizione della popolazione oggetto di analisi, si è deciso di privilegiare la rimozione delle casistiche potenzialmente anomale rispetto al mantenimento di una platea più ampia e completa. Infatti, poiché l'obiettivo del calcolo è quantificare una differenza tra due rapporti, si è preferito evitare di introdurre elementi potenzialmente distorsivi. A tal fine, sono stati considerati i contribuenti Persone Fisiche con partita IVA attiva, in normale attività (sono esclusi fallimenti, liquidazioni e decessi), che abbiano presentato sia la dichiarazione IRAP sia la dichiarazione Unico (con l'esclusione del quadro LM per i soggetti in regimi agevolati), che non rientrino nei settori di attività economica esclusi dalla stima del *gap* IRPEF, per i quali la regione non sia ignota, che abbiano subito non più di un accertamento unificato (riguardante le imposte dirette) e che non abbiano subito altri tipi di controlli. Sono stati, inoltre, esclusi i casi in cui la dichiarazione risulta presentata in ritardo oppure è stata modificata successivamente al primo invio, ovvero in cui l'imposta lorda dichiarata risulta non compatibile con il reddito imponibile.

Innanzitutto, si è proceduto a valutare la qualità delle fonti di dati utilizzate. In primo luogo, sono stati analizzati gli importi dichiarati riportati nel database degli accertamenti, confrontandoli con i corrispondenti importi risultanti in dichiarazione. La coincidenza di tali importi nella quasi totalità dei casi (oltre il 99%) ha confermato come la maggior parte delle casistiche anomale siano state correttamente eliminate in fase di definizione della platea. In secondo luogo, sono stati

⁸ A partire dall'edizione 2021, è stata predisposta una procedura *ad hoc* di stima bottom-up illustrata nel Paragrafo 6.

effettuati controlli di coerenza sugli importi accertati al fine di garantire la corretta ricostruzione degli importi evasi.

Una volta identificate le variabili degli importi dichiarati (reddito e imposta) e, per i soggetti sottoposti ad accertamento unificato, le corrispondenti variabili degli importi accertati, è necessario imputare i valori (non osservati) delle variabili accertate anche per i soggetti non controllati, prima di procedere al calcolo e al confronto delle aliquote.

Si considerano due possibili soluzioni per la correzione del *selection bias*:

- 1) **Post-stratificazione:** in analogia a quanto effettuato con la precedente metodologia bottom-up, la platea viene suddivisa in strati in base alle variabili di collocazione geografica, settore di attività economica e fascia di ricavi. Per aumentare la numerosità campionaria, gli anni di imposta vengono considerati tutti insieme, di modo che il risultato ottenuto rappresenti una media ponderata delle annualità coinvolte nel calcolo. Gli importi dichiarati e accertati sono riportati all'universo moltiplicando il totale di strato per il fattore N_{tot_i}/n_{acc_i} , dove N_{tot_i} e n_{acc_i} rappresentano rispettivamente il totale dei soggetti e il numero di soggetti accertati nell'*i*-esimo strato. La scelta di utilizzare i valori stimati anche per i totali delle variabili dichiarate discende dal confronto con i valori effettivi (calcolati sommando gli importi sull'intera platea), che evidenzia come questa tecnica tenda a produrre valori sovra-stimati.
- 2) **Matching:** viene stimato un modello probit per la probabilità di essere accertato e il *propensity score* risultante dal modello viene utilizzato in un algoritmo K-NN per abbinare ciascun soggetto non accertato con K soggetti accertati (in questo caso, K=3), da cui mutuare l'importo di una o più variabili non osservate. Al fine di garantire risultati coerenti, si è deciso di non acquisire dai vicini il reddito accertato (onde evitare di ottenere un importo di evasione negativo qualora il vicino accertato abbia un reddito minore del soggetto non accertato) bensì il reddito evaso (ovvero la differenza tra reddito accertato e reddito dichiarato del k-esimo vicino) e di ottenere l'imposta applicando le aliquote per scaglioni al reddito ricostruito (ovvero alla somma del dichiarato del soggetto non accertato e dell'evaso medio dei 3 vicini più prossimi). Una volta attribuiti i valori accertati a tutti i soggetti della platea, gli importi vengono aggregati (sommati) in base alla medesima classificazione settoriale utilizzata nel calcolo dell'aliquota e del *tax gap*.

In entrambi i casi, il differenziale di aliquota per ciascun raggruppamento viene calcolato, in base alla formula seguente:

$$\frac{\text{Totale imposta accertata}}{\text{Totale reddito accertato}} - \frac{\text{Totale imposta dichiarata}}{\text{Totale reddito dichiarato}}$$

e il differenziale effettivamente utilizzato nelle stime rappresenta la media geometrica dei risultati delle due tecniche proposte.

Ripartizione territoriale del *gap* IRPEF e calcolo del *gap* sulle addizionali

La ripartizione regionale del *gap* IRPEFaut viene effettuata replicando a livello regionale la procedura di stima del *tax gap* nazionale: in particolare, il risultato lordo di gestione potenziale viene ricavato a partire dai conti regionali delle famiglie produttrici (cui vengono apportate le stesse correzioni effettuate per il corrispondente importo nazionale) mentre il costo del lavoro non dichiarato è tratto dai conti territoriali.

Il *gap* delle addizionali regionali e comunali è calcolato moltiplicando la quota di *gap* IRPEFaut attribuita a ciascuna regione per un coefficiente che tiene conto della diversa incidenza delle addizionali rispetto all'IRPEF in ciascuna regione.

Trattandosi di una procedura ancora in fase sperimentale, si è ritenuto preferibile riportare i primi risultati in un *box* dedicato, senza tuttavia includerli nelle stime complessive del *gap*.

I.2 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP IVA

Introduzione

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è un'imposta sui consumi che grava sulla maggior parte dei beni e servizi scambiati per l'uso finale. È la fonte principale di gettito tra le imposte indirette e fornisce circa il 28% del gettito fiscale totale. Da un punto di vista teorico, il tributo non è influenzato dalla lunghezza della filiera di produzione e distribuzione, poiché è versato in modo frazionato in ogni fase dello scambio in ragione del valore addizionale che si crea. Questo aspetto garantisce la neutralità dell'imposta rispetto al grado di integrazione verticale dei processi di produzione e di distribuzione che i beni e i servizi seguono prima di essere acquistati dai consumatori finali.

Tecnicamente, la neutralità fiscale si ottiene con il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti. Attraverso questo meccanismo il tributo è versato in modo frazionato dai contribuenti, partite IVA, che operano lungo la filiera, dal momento della produzione, e/o importazione, fino al consumo finale. Tramite la traslazione in avanti dell'imposta, da parte delle partite IVA, il soggetto inciso dal tributo è il consumatore finale.

Alcuni operatori economici non possono applicare questo meccanismo, in tutto o in parte, come ad esempio la Pubblica amministrazione o il sistema bancario, e rimanendo incisi dal tributo, agiscono come consumatori finali.

In ogni fase della filiera, l'importo dell'IVA versato dalle partite IVA, che operano come soggetti passivi, è determinato sulla base del valore delle cessioni imponibili che implicano un'IVA dovuta e degli acquisti, che danno diritto alla detrazione di tutta, o parte, dell'IVA assolta sugli stessi.

Da un punto di vista macroeconomico, le operazioni IVA coinvolgono, principalmente, tre attori: le famiglie, le Amministrazioni pubbliche e le imprese. Nel corso degli scambi di beni e servizi che si instaurano tra di loro, ogni volta che un acquirente non ha il diritto di detrarre l'IVA, parzialmente o totalmente, agisce come consumatore finale. In generale, le famiglie e le Pubbliche amministrazioni non possono detrarre l'IVA sui loro acquisti⁹, mentre alle imprese è concesso. Per queste ultime esistono, però, numerose eccezioni che insorgono quando le loro vendite sono esentate dall'applicazione dell'IVA, ovvero quando effettuano degli acquisti per i quali, la legislazione non permette la detrazione.

Le operazioni effettuate tra gli operatori economici possono portare a comportamenti non conformi alla normativa con riguardo sia al rapporto tra le imprese (BtoB), sia a quello tra le imprese e le famiglie (BtoC).

In teoria, il meccanismo di deduzione, negli scambi BtoB, è una forma di mutuo contratto tra i contribuenti business che, tuttavia, non rimuove l'incentivo a evadere l'IVA. Quest'ultimo, infatti, non è costituito in modo preminente dal mancato versamento dell'IVA, quanto, dalla mancata dichiarazione dei redditi "a valle", generati dalle transazioni occultate.

Le transazioni BtoC sono ancora più esposte al rischio di evasione, in quanto il consumatore finale non ha alcun incentivo a richiedere l'emissione della fattura al venditore.

L'Appendice è organizzata come segue: nel Paragrafo A.2 sono illustrati gli aspetti principali del metodo di calcolo adottato, mentre nella sezione successiva si illustrano i dettagli tecnici della procedura e la fonte dei dati utilizzati.

Una visione d'insieme della metodologia

Il *gap* IVA è stimato con un approccio top-down, mediante il confronto dell'imposta acquisita a titolo definitivo dalle casse dallo Stato, con quella che si sarebbe dovuta incassare se tutti

⁹ Fanno eccezione le famiglie quando operano come produttrici e le Pubbliche amministrazioni quando effettuano cessioni imponibili.

i contribuenti avessero operato in perfetta conformità alla legislazione esistente. Il gettito stimato nel caso di perfetta *compliance* è definito come "potenziale" o "teorico". Da un lato, si qualifica come "potenziale" poiché rappresenta il massimo delle entrate conseguibili in base alla normativa vigente. D'altra parte, è anche "teorico" in quanto rappresenta l'ammontare di imposta che lo Stato dovrebbe incassare in assenza di evasione.

Per calcolare il gettito "potenziale" si utilizzano i dati della Contabilità Nazionale prodotti dall'Istat. A tal fine si possono seguire due approcci: il primo si basa sui dati dell'offerta e il secondo sui dati della domanda. In particolare, il primo utilizza principalmente i dati del valore aggiunto prodotto dalle imprese, mentre il secondo considera le categorie di spesa, quali: i consumi finali, i consumi intermedi, gli investimenti, ecc.

Nelle pagine che seguono si illustra l'approccio dal lato della domanda, che è il metodo seguito dall'Italia¹⁰.

Al fine di ottenere una misura accurata dell'IVA potenziale (IVAT), abbiamo bisogno di identificare correttamente la sottostante base potenziale (BIT) e la corrispondente aliquota fiscale da applicare. A tal fine è necessario utilizzare i dati di contabilità nazionale ad un livello di disaggregazione molto dettagliato, al fine di considerare correttamente la complessità della normativa IVA e, quindi, rendere coerente le grandezze statistiche con le definizioni fiscali.

In particolare, da ogni aggregato dei Conti nazionali si scorporano le componenti esenti e fuori dal campo di applicazione del tributo. Alla parte residuale è applicata la specifica aliquota IVA di legge.

L'IVA acquisita a titolo definitiva dalle casse dello Stato è altresì denominata IVA effettiva di competenza economica (IVAEC). In particolare, si considera solo il tributo versato spontaneamente dal contribuente a seguito dalle transazioni economiche effettuate in un anno solare. Ovvero IVAEC è calcolata in base allo stesso criterio di competenza economica adottato dalla contabilità nazionale per calcolare gli aggregati della domanda e dell'offerta.

La base IVA coerente con l'IVA effettiva di competenza economica (BID) si ottiene dividendo IVAEC per l'aliquota media calcolata sulla base delle dichiarazioni fiscali, distinguendo le componenti del mercato interno da quelle delle importazioni.

Il *gap* nella base IVA (BIND) e quello dell'imposta (IVAEV) sono calcolate tramite le formule [2.1] e [2.2].

$$BIND = BIT - BID \quad [2.1]$$

$$IVAEV = IVAT - IVAEC \quad [2.2]$$

Il *gap* con e senza complicità

Il *gap* IVA è stimato adottando due ipotesi di comportamento dei contribuenti: "con complicità" tra venditore e acquirente (entrambi si accordano, non viene emessa alcuna fattura né versata l'imposta); "senza complicità" tra le parti (l'imposta è applicata e incassata dal venditore ma non è versata). La differenza tra i due comportamenti è esemplificata nella Tabella I.2.1.

Nell'esempio si ipotizzano tre transazioni avvenute fra un soggetto IVA ed un consumatore finale.

Nella prima transazione siamo in assenza di evasione: si effettua una vendita per €1000, si emette regolare fattura e l'IVA incassata dal venditore è regolarmente versata. Il dato di Contabilità nazionale coincide con quello fiscale, ovvero in entrambe le basi dati si ritroverà un valore di base più imposta pari a €1.200.

¹⁰ Per approfondimenti sul metodo dal lato dell'offerta si rimanda a D'Agosto et al. (2016).

Nel secondo caso, quello di evasione "con complicità", il venditore si accorda con l'acquirente vende €1.000 di merce, non emette fattura e non versa l'IVA. In questa fattispecie la Contabilità nazionale registra un valore dei consumi finali pari a €1.000, mentre negli archivi fiscali sia la base che l'imposta sono uguali a zero.

Nella terza transazione, quella di evasione senza complicità, il venditore emette regolare fattura per €1.000, incassa €200 di IVA dall'acquirente ma poi non la versa. Come nel caso precedente, negli archivi fiscali non comparirà né la base, né l'imposta, ma il corrispondente aggregato di Contabilità nazionale relativo ai consumi finali sarà uguale a €1.200, ovvero base e imposta che, entrambi, concorrono a remunerare l'attività del venditore.

TABELLA I.2.1 ESEMPIO DI EVASIONE CON E SENZA COMPLICITÀ, RIFERITO A 3 TRANSAZIONI DI BENI DI CONSUMO FINALE CON ALIQUOTA IVA AL 20%

ID	Base IVA potenziale	IVA fatturata	IVA versata	Dato di Contabilità nazionale	Comportamento economico
1	1.000	200	200	1.200	Assenza di evasione
2	1.000	0	0	1.000	Evasione con complicità
3	1.000	200	0	1.200	Evasione senza complicità
Totale	3.000	400	200	3.400	

La disaggregazione illustrata in Tabella I.2.1 è ignota. Ipotizzando che le tre transazioni costituiscano una voce di spesa considerata per il calcolo del *gap* IVA, i dati a nostra disposizione sono solo:

- la base potenziale più l'IVA effettivamente versata dal venditore, pari a €3.400, ovvero il dato dei consumi finali;
- l'IVA effettivamente versata = € 200;
- la base IVA dichiarata = € 1.000.

Con riferimento all'esempio di Tabella I.2.1, la procedura per stimare il *gap* con e senza complicità è illustrata in Tabella I.2.2.

Se si assume che tutta l'evasione avviene con complicità, allora al dato di Contabilità nazionale (€ 3.400) dovrebbe essere sottratta l'IVA effettivamente versata (€ 200). Da ciò deriverebbe una base potenziale pari a € 3.200. Se, invece, si assume che tutto il *gap* provenga da un comportamento senza complicità, allora il dato di Contabilità nazionale dovrebbe essere diviso per l'aliquota media IVA, pari al 20%. In questo caso la base potenziale sarebbe uguale a €2.833.

Dalla Tabella I.2.1 emerge che la vera base non dichiarata (non osservabile) è uguale a €2.000, valore inferiore a quello stimato nell'ipotesi con complicità, € 2.200 riportato in Tabella I.2.2, e superiore a quello calcolato con l'ipotesi senza complicità, € 1.833. Dal momento che l'evasione IVA può avvenire sia con sia senza complicità, ma è ignoto quanta parte sia imputabile all'una e quanta all'altra, allora, quando si adotta il metodo con complicità il *gap* "vero" è sovra-stimato; al contrario, quando si segue il metodo senza complicità si sottostima il *gap*. Attualmente, non si è in grado di identificare l'entità di evasione per ogni comportamento, quindi si elaborano due stime. In primo luogo, si calcola il *gap* assumendo che tutta l'evasione avvenga senza complicità, quindi si determina il *gap* supponendo che avvenga tutta con complicità.

TABELLA I.2.2 PROCEDURA DI CALCOLO DELL'EVASIONE CON E SENZA COMPLICITÀ APPLICATE AI DATI ILLUSTRATE NELLA TABELLA I.2.1

Aggregati	Con complicità	Senza complicità
Dato di contabilità nazionale	3.400	3.400
IVA effettivamente versata (IVAEC)	200	
Base IVA potenziale (BIT)	3.200	3.400/1.2=2.833
Base IVA dichiarata (BID)	1.000	1.000
Stima del gap nella base (BIND)	2.200	1.833
	Sovra-stima	Sotto-stima

Il punto di partenza della procedura è rappresentato dai dati di Contabilità nazionale (NA). Si consideri NAG come un generico gruppo di prodotti di NA (ad esempio una voce dei consumi delle famiglie). Il nostro scopo consiste nello scomporre NAG come segue:

$$NAg = EXEg + BIDg + BINDg_{wout} + BINDg_{with} + IVAEVg_{wout} + IVAECg \quad [2.3]$$

dove, oltre alle variabili già definite, troviamo:

$BINDg_{wout}$ = Base IVA evasa senza complicità;

$BINDg_{with}$ = Base IVA evasa con complicità;

$EXEg$ = parte di NAG esente o fuori dal campo di applicazione dell'IVA, $0 \leq NAg \leq 1$;

$IVAEVg_{wout}$ = IVA fatturata, acquisita ma non versata dal venditore (senza complicità);

$IVAECg$ = IVA effettivamente fatturata e versata;

$BIDg$ = Base IVA dichiarata.

L'equazione [2.3] implica:

$$BINDg = BINDg_{wout} + BINDg_{with}$$

Subordinatamente all'ipotesi che l'aliquota IVA, τ_g , per ciascun NAG, sia uguale tanto per le transazioni dichiarate, quanta per quelle occultate al Fisco¹¹, la [2.3] si può riscrivere come:

$$NAg = (BIDg + BINDg_{wout})(1 + \tau_g) + BINDg_{with} + EXEg \quad [2.4]$$

Nella prima fase della procedura $EXEg$ e scorporato da NAG. Quindi, fondandosi sulla normativa fiscale e utilizzando specifici indicatori, si calcola il coefficiente $cexe$, che rappresenta una proxy del rapporto:

$$cexe = \left(\frac{EXEg}{(BIDg + BINDg_{wout})(1 + \tau_g) + BINDg_{with} + EXEg} \right)$$

Applicando $(1 - cexe)$ a NAG, si deriva una grandezza che rappresenta la base IVA potenziale, più l'IVA effettivamente versata, più l'IVA fatturata e non versata. In termini formali:

$$BITIVAECG = (BIDg + BINDg_{wout})(1 + \tau_g) + BINDg_{with} \quad [2.5]$$

Da qui in avanti la metodologia segue due approcci diversi a seconda che si voglia calcolare il gap con o senza complicità.

¹¹ Tale assunzione è tanto più realistica quanto più è dettagliato il livello di "g". Se "g" si riferisce ad un singolo bene, in fatti, l'aliquota TVA sarà identica per entrambe le transazioni.

Sotto l'ipotesi che tutta l'evasione avvenga con complicità, allora si sottrae dalla [2.5] l'IVA effettivamente versata (IVAEC), ottenendo la base potenziale IVA, $BITg_{with}$, come:

$$BINDg_{with} = BIDg + BINDg_{wout}(1 + \tau_g) + BINDg_{with} \quad [2.6]$$

Dalla [2.6] si ricava che la base potenziale è sovra-stimata in quanto include l'IVA fatturata ma non versata da coloro i quali pongono in essere l'evasione senza complicità, $BINDg_{with}(1 + \tau_g)$.

Se, invece, si ipotizza che tutta l'evasione avvenga senza complicità, allora per calcolare la base potenziale occorre dividere la [2.5] per $(1 + \tau_g)$. In termini formali:

$$BINDg_{wout} = \frac{(BIDg + BINDg_{wout})(1 + \tau_g) + BINDg_{with}}{(1 + \tau_g)} \quad [2.7]$$

La [2.7] sotto-stima la base IVA potenziale, $BITg$, in quanto divide $BINDg_{with}$ per $(1 + \tau_g)$, ovvero ipotizza che anche a questa base sia associate un valore dell'imposta che, invece, non è incluso negli aggregati di Contabilità nazionale.

Confrontando la [2.6] e la [2.7], si può concludere che il vero valore, non conosciuto, di $BITg$ compreso nel seguente intervallo:

$$BITg_{wout} \leq BITg \leq BITg_{with} \quad [2.8]$$

Al fine di calcolare l'IVA potenziale, $IVATg$, $BITg_{wout}$ e $BITg_{with}$ sono entrambe moltiplicate per la corrispondente aliquota, τ_g , ovvero:

$$IVATg_{wout} = BITg_{wout} \cdot \tau_g \quad [2.9a]$$

$$IVATg_{with} = BITg_{with} \cdot \tau_g \quad [2.9b]$$

Sulla base della [2.8], si ottiene:

$$IVATg_{wout} \leq IVATg \leq IVATg_{with} \quad [2.10]$$

Il valore di BIT e di $IVAT$ per il totale dell'economia è ottenuto sommando $BITg$ e $IVATg$ per tutti i gruppi di prodotti "g" assoggettati al tributo.

Per completare il calcolo delle grandezze incluse nella [2.1] e nella [2.2] è necessario calcolare i valori della base dichiarata, BID , e dell'imposta effettivamente versata IVAEC. I dettagli tecnici di questo calcolo sono illustrati nel Paragrafo 3, mentre di seguito si segnalano due aspetti di carattere generale.

Per le caratteristiche tipiche dell'IVA, e difficile calcolare BID e IVAEC per prodotto, così come si è fatto per i valori potenziali di base e imposta. Infatti, l'IVA è versata dalle imprese che, di solito, vendono un paniere di prodotti che possono essere anche molto eterogenei tra di loro. Per questo motivo il calcolo di BID e di IVAEC è effettuato per il totale dell'economia.

Inoltre, al fine di includere nel *gap* anche la componente imputabile alle somme dichiarate e non versate, il calcolo di BID si effettua a partire da IVAEC. Ovvero, BID è calcolata dividendo IVAEC per l'aliquota media ponderata calcolata sulle dichiarazioni fiscali¹², τ_d .

$$BID = \frac{IVAEC}{\tau_d} \quad [2.11]$$

È importante notare che τ_d è differente da τ , cioè l'aliquota impiegata per calcolare l'IVA potenziale. La prima, infatti, è l'aliquota che grava effettivamente sui contribuenti che

¹² Per i dettagli relativi al metodo di calcolo si rimanda al Paragrafo 3.

versano l'imposta, mentre la seconda è quella che si sarebbe dovuta applicare in caso di perfetta *compliance*¹³.

Sulla base delle [2.6], [2.7], [2.9a], [2.9b] and [2.11], le [2.1] e [2.2], possono essere riscritte come:

$$BIND_{wout} = BIT_{wout} - BID \quad [2.12a]$$

$$BIND_{wth} = BIT_{wth} - BID \quad [2.12b]$$

$$IVAEC_{wout} = IVAT_{wout} - IVAEC \quad [2.13a]$$

$$IVAEC_{wth} = IVAT_{wth} - IVAEC \quad [2.13b]$$

Dove le [2.12a] e [2.13a] rappresentano il limite inferiore della stima, mentre le [2.12b] e [2.13b] quello superiore.

L'IVA regionale

In analogia con le stime nazionali, quelle territoriali¹⁴ del *gap* dell'IVA sono effettuate utilizzando sia i dati di Contabilità nazionale disaggregati su base regionale, sia alcuni specifici dati dichiarativi che consentono un'opportuna articolazione del gettito relativo.

Per identificare una misura regionale del *gap* dell'IVA, sia il gettito teorico che quello di competenza sono ripartiti territorialmente. In questa articolazione occorre tenere conto di due aspetti importanti: il concetto di IVA correlata al luogo di consumo, e quello di IVA riferita alla sede legale dell'impresa. Infatti, mentre il gettito teorico emerge e, quindi, viene stimato dove la spesa è effettuata, ovvero per luogo di consumo, diversamente, l'imposta viene versata sul territorio dove l'impresa ha la sede legale. Per poter effettuare un confronto opportuno tra le due grandezze territoriali si utilizza il quadro VT della dichiarazione IVA, che contiene informazioni sulla ripartizione del gettito dichiarato per la regione dove è stata effettuata la spesa. Dal raffronto tra le grandezze teoriche e quelle effettive derivano i livelli di *gap* dell'imposta e della sua propensione.

Fonti e metodi della procedura di calcolo

In questo paragrafo si descrivono dettagliatamente i passaggi sottostanti la metodologia delineata nel precedente paragrafo. L'elenco delle principali fonti dei dati impiegati e illustrate nella Tabella 1.2.3.

¹³ I dati dell'IVA desunti dalle dichiarazioni fiscali non possono essere utilizzati per la stima di BID e di IVAEC, a causa della distorsione dovuta ai mancati versamenti dell'IVA dichiarata. La [2.11] sconta l'ipotesi che tale distorsione non influenzi l'aliquota media τ_d , cioè che i mancati versamenti non modificano la relazione tra la base e l'imposta indicata in dichiarazione (i mancati versamenti si distribuiscono proporzionalmente tra le differenti aliquote), e, pertanto, non inducano alcuna distorsione sull'aliquota media.

¹⁴ Per approfondimento sul metodo si veda D'Agosto, Marigliani, Pisani (2014).

TABELLA I.2.3 FONTE DEI DATI UTILIZZATI PER CALCOLARE IL GAP IVA

Aggregati	Fonte dei dati
IVA di competenza economica (IVAEC): • IVA lorda, rimborsi e compensazioni; • Aggiustamento per la competenza economica; • Variazione dello stock di crediti da portare all'annosuccessivo.	Bilancio delle Stato; Contabilità nazionale (Istat); Dichiarazioni IVA.
Base IVA dichiarata (BID): • IVAEC; • Aliquota media delle dichiarazioni	Calcolo dell'Agenzia delle entrate Dichiarazioni IVA.
Base IVA potenziale (BIT): • Consumi delle famiglie (HC); • Investimenti della Pubblica amministrazione (GGI); • Consumi intermedi della Pubblica amministrazione (GGIC); • Consumi intermedi delle imprese market (MEIC) • Specifiche voci di investimenti per le imprese market (MEI) • Tassi di esenzione per gruppo NACE e per prodotto	Dati di contabilità nazionale ed indagine Istat sui bilanci di famiglia. Istat, Conto consolidato della Pubblica amministrazione. Istat, Conto consolidato della Pubblica amministrazione. Dati di Contabilità nazionale per divisione Nace. Dati di Contabilità nazionale per tipologia di investimenti. Base di calcolo risorse proprie IVA (per HC, GGIC, GGI) Dichiarazioni IVA (MEIC, MEI).
IVA potenziale (IVAT): Aliquote di legge per tipologie di prodotti.	Base di calcolo risorse proprie IVA

La base IVA potenziale (BIT) è calcolata coerentemente con le classificazioni e le definizioni sancite dalla legislazione, applicate ai dati della Contabilità nazionale Istat. Questi ultimi possono essere raggruppati nelle seguenti 5 macro categorie:

- Consumi delle famiglie (261 voci di spesa);
- Investimenti della Pubblica amministrazione (12 voci di spesa);
- Consumi intermedi della Pubblica amministrazione (17 voci di spesa);
- Consumi intermedi delle imprese (58 settori di attività economica);
- Specifiche tipologie di investimenti delle imprese *market* (ad esempio autoveicoli).

Ai fini IVA, sia le Amministrazioni pubbliche che offrono servizi non di mercato (la predominante parte dei servizi pubblici lo sono), sia specifici segmenti di mercato delle imprese, agiscono come consumatori finali quando non recuperano l'imposta.

Le imprese di mercato non possono recuperare l'IVA in due situazioni: la prima è dovuta al tipo di merce acquistata, indicata come "indetraibilità oggettiva"; la seconda, indicata come "soggettiva", è legata al tipo di attività: imprese che vendono beni e servizi esenti non possono recuperare l'IVA pagata per gli acquisti "afferenti" tali operazioni.

Per la quantificazione di tali grandezze, si parte dall'assunto che i costi intermedi di CN (prezzi base) siano separabili in diverse componenti, di cui alcune sono note, altre vengono determinate sulla base di quote caratteristiche per ogni divisione di attività economica, determinate partendo da alcuni campi della dichiarazione annuale IVA. Tali rapporti, applicati all'aggregato dei costi intermedi netti noti, permettono di esploderlo nelle componenti rimanenti.

Ciascuna voce compresa nei punti da 1) a 5), rappresenta il generico aggregato di Contabilità nazionale indicate con, NAg , nel Paragrafo A.2 (si veda equazione [2.4]). Pertanto, applicando a ciascun NAg la procedura descritta nel Paragrafo A.2, formule da [2.3] a [2.7], si arriva a calcolare $BITg$. La corrispondente imposta $IVATg$ è calcolata moltiplicando $BITg$ per l'aliquota τ_g , formule [2.9a] e [2.9b].

Disponendo di $BITg$ e di $IVATg$, per ciascun g , è possibile calcolare una aliquota media ponderata, AMT, che rappresenta l'aliquota implicita IVA del sistema nell'ipotesi di completa *compliance* fiscale. AMT si ottiene tramite la seguente formula

$$AMT = \frac{IVAT_{wout}}{BIT_{wout}} = \sum_{g=1}^n \tau_g \frac{BITg_{wout}}{\sum_{g=1}^n BITg_{wout}} = \frac{IVAT_{wout}}{BIT_{with}} \quad [3.1]$$

Per ultimare il calcolo del *gap* è necessario calcolare l'imposta effettivamente versata, IVAEC, e la base coerente con essa.

IVAEC è calcolato secondo un criterio di competenza economica più stringente rispetto alle regole dettate dall'Eurostat ed adottate in Italia per calcolare i flussi di finanza pubblica. L'adozione di tale criterio è essenziale per allocare correttamente il *gap* in ciascun anno di riferimento. A tal fine IVAEC si deve riferire al gettito che scaturisce dalle transazioni, gravate di imposta, effettuate nell'anno solare di riferimento.

La formula adottata per calcolare IVAEC è la seguente¹⁵:

$$\text{IVAEC} = \text{IVA lorda da adempimento spontaneo} - (\text{Rimborsi} + \text{Compensazioni}) - \text{Aggiustamenti per competenza giuridica} - \text{variazione dello stock di crediti da portare all'anno successivo}^{16}$$

[3.2]

A destra del segno di uguaglianza della [3.2] troviamo le seguenti grandezze:

- A. IVA lorda da adempimento spontaneo = IVA versata spontaneamente dai contribuenti a seguito di operazioni svolte sul mercato nazionale o su merci importate; l'ammontare si indica come lordo in quanto non considera le somme richieste a rimborso, o in compensazioni, dai contribuenti; si tratta di somme da adempimento spontaneo poiché esclude le somme raccolte a seguito dell'attività di accertamento o tramite condoni;
- B. Rimborsi + Compensazioni = rimborsi richiesti e le compensazioni effettuate nell'anno;
- C. Aggiustamenti per competenza giuridica = correzioni per tenere conto degli sfasamenti temporali dei pagamenti¹⁷;
- D. Variazione nello stock di crediti da portare all'anno successivo = è una residua di IVA detraibile non impiegata nelle liquidazioni periodiche, né richiesta a rimborso, né portata in compensazione e che ogni anno i contribuenti possono annotare nella dichiarazione IVA in aggiunta allo stock preesistente. Tale importo potrà essere utilizzato l'anno successivo, o in compensazione o richiesto a rimborso; la variazione complessiva di questo stock misura l'incremento/decremento del credito IVA che è stato generato nel sistema economico in un determinato anno.

IVAEC differisce da quella calcolata dagli istituti statistici europei, in accordo con gli standard previsti dal SEC, prevalentemente per due ragioni: nella voce a) esclude le somme recuperate tramite accertamento, aggiunge la correzione della voce d) che non è considerata¹⁸.

Per ottenere la base imponibile IVA coerente con IVAEC (BID), si divide quest'ultima per un'aliquota media calcolata sulla base delle dichiarazioni fiscali, τ_d , si veda formula [2.11].

τ_d è calcolata come media ponderata dell'aliquota applicata sulle importazioni di beni e servizi, τ_{dimp} , e quella sulle transazioni interne, τ_{dom} . In termini formali:

$$\tau_d = \tau_{dimp} \cdot w_{imp} + \tau_{dom} \cdot w_{dom} \quad [3.3]$$

dove τ_{dimp} e τ_{dom} sono aliquote implicite IVA calcolate sui dati delle dichiarazioni fiscali e dove w_{imp} e w_{dom} sono i rispettivi pesi, uguali a:

¹⁵ Si veda anche Rodrigues (2015).

¹⁶ Al fine di richiedere il rimborso o la compensazione nell'anno successivo, i contribuenti devono indicare tale ammontare in uno specifico rigo della dichiarazione.

¹⁷ La correzione definita in ambito EU, coerentemente con quanto stabilito dal regolamento SEC.

¹⁸ È opportuno tenere in considerazione queste diversità quando si confronta la stima del *gap* italiano con quelle elaborate in ambito internazionale, si veda, ad esempio, CASE - CPB (2013-2016).

$$w_{imp} = \frac{\frac{IVAEC_{imp}}{\tau_{dimp}}}{\frac{IVAEC_{imp}}{\tau_{dimp}} + \frac{IVAEC_{dom}}{\tau_{dom}}}$$

$$w_{dom} = \frac{\frac{IVAEC_{dom}}{\tau_{dom}}}{\frac{IVAEC_{imp}}{\tau_{dimp}} + \frac{IVAEC_{dom}}{\tau_{dom}}}$$

Con $IVAEC_{imp} + IVAEC_{dom} = IVAEC$

Dalla procedura è pertanto possibile derivare tre differenti aliquote implicite IVA: AMT, formula [3.1], e l'aliquota IVA che si registrerebbe in caso di perfetta compliance; $\tau_d = ALBID$, formula [3.3], e l'aliquota IVA che risulta dalle dichiarazioni fiscali e $ALBIND = IVAEV/BIND$ rappresenta l'aliquota IVA che graverebbe sulle transazioni occultate al Fisco.

L'evidenza empirica mette in luce che sussiste, regolarmente, la seguente disuguaglianza:

$$ALBID \leq AMT \leq ALBIND$$

Ciò è dovuto al fatto che maggiore è l'aliquota legale IVA, più alta è la quota di transazioni evase.

I.3 STIMA DEL GAP IVA: METODOLOGIE A CONFRONTO

La Commissione Europea (CE) pubblica¹⁹ annualmente la stima del *gap* IVA in tutti i Paesi membri. L'approccio adottato è di tipo top-down in cui il *gap* IVA è dato dalla differenza tra l'IVA potenziale teorica e l'ammontare di imposta effettivamente raccolta e si basa sui dati della Contabilità nazionale, come la tavola delle risorse e degli impieghi (*SUT - Supply and Use Table*); ciò comporta sia dei benefici, in termini di comparabilità delle stime tra Paesi, sia dei costi, in termini di diversa affidabilità e qualità a livello nazionale.

Negli ultimi anni, non si registrano variazioni rilevanti della metodologia di calcolo, anche se, a fini di comparabilità con le stime prodotte dalle amministrazioni fiscali nazionali, la CE ha affiancato alle stime ufficiali anche delle *alternative estimates* che tengono conto di alcune specificità nazionali (e.g. Italia e Spagna nel 2019).

L'obiettivo di questo paragrafo è quello di fornire una rappresentazione delle differenze metodologiche esistenti tra le stime pubblicate dalla CE nel Report annuale di "*Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*" e quelle prodotte e pubblicate nella "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" dall'Agenzia delle entrate (AdE).

Metodologia di calcolo a confronto

In estrema sintesi²⁰, la metodologia top-down prevede che l'evasione nella base (BIND) sia data dalla seguente relazione:

$$BIND = BIT - BID \quad [1]$$

¹⁹ Le stime vengono effettuate da CASE (Center for Social and Economic Research, Warsaw).

²⁰ Si veda l'Appendice metodologica per maggiori dettagli.

Ovvero, sottraendo alla base potenziale (BIT) quella dichiarata (BID) si ottiene una misura della base imponibile sottratta agli obblighi di legge (*gap* di base IVA).

Il *gap* calcolato in termini di imposta permette di avere una misura più accurata dell'impatto che il *gap* ha sui saldi di finanza pubblica. Applicando alla BIT le aliquote di legge è possibile calcolare l'imposta potenziale che sarebbe generata dal sistema in assenza di evasione (IVAT). Sottraendo a quest'ultima l'IVAEC risulta agevole quantificare l'ammanto per le casse dello Stato, cioè l'IVA non versata (IVANV), ovvero il vero e proprio *gap* IVA. Dal rapporto tra IVANV e IVAT si ottiene un indicatore di *compliance* relativo all'imposta, che comprende sia l'imposta non dichiarata correttamente al fisco sia la parte dichiarata e non versata.

La BID, ovvero la Base Imponibile Dichiarata, coerentemente con le norme adottate in sede comunitaria, deriva dall'IVA di competenza economica²¹. Per ottenere tale aggregato si parte dal gettito IVA al lordo delle rettifiche indotte dai rimborsi e dalle compensazioni. Tenendo conto di queste correzioni e dell'aggiustamento dovuto allo slittamento tra il criterio di competenza giuridica e quello economico dell'imposta, si giunge all'IVA di competenza economica.

Nella definizione dell'IVA versata si rileva la prima e determinante differenza tra la metodologia di calcolo della CE e quella adottata dall'AdE. Infatti, in Italia, il flusso di finanza pubblica è rappresentato dall'IVA effettiva di competenza (IVAEC). Questo aggregato è ottenuto sottraendo all'IVA di competenza economica la variazione dello stock di crediti, per ottenere una rappresentazione dell'IVA effettiva di competenza (IVAEC) coerente con i criteri di contabilizzazione dei Conti nazionali (utilizzati nel metodo top-down). Con il termine *stock* di crediti si definisce l'ammontare di crediti che il contribuente può traslare all'anno di imposta successivo a quello della dichiarazione, indicato nell'apposita riga del quadro IVA. La variazione dello *stock* di crediti da un anno all'altro rappresenta esattamente l'ammontare di IVA detraibile non portata in detrazione nelle liquidazioni periodiche, né richiesta a rimborso né a compensazione entro l'anno.

Inoltre, un'ulteriore differenza riscontrabile nel calcolo dell'IVA versata è dovuta all'inclusione, nel caso della CE, dei proventi derivanti dall'attività di accertamento, che non vengono considerati, invece, nel calcolo dell'IVAEC.

Riassumendo, le seguenti equazioni mostrano il metodo di calcolo rispettivamente di CE ($IVAV_{CE}$) e AdE ($IVAEC_{AdE}$) relativamente all'IVA dichiarata:

$$IVAV_{CE} = IVA \text{ lorda} + \text{accertamento} - \text{rimborsi} - \text{compensazioni} - \text{slittamento} \quad [2]$$

$$IVAEC_{AdE} = IVA \text{ lorda} - \text{rimborsi} - \text{compensazioni} - \text{slittamento} - \Delta \text{stock crediti} \quad [3]$$

Nel medio periodo, le stime effettuate con i due diversi aggregati di gettito, tendono a coincidere, pur presentando degli sfasamenti temporali che possono assumere un'entità rilevante²². Per evitare tali problemi, la CE presenta anche annualmente delle *alternative estimates* che si differenziano per l'inclusione delle informazioni relative allo stock di credito e all'esclusione dei proventi derivanti dall'attività di accertamento. Queste stime permettono una comparabilità tra le due istituzioni preposti alla stima del *gap*.

Per il calcolo della Base Imponibile Teorica (BIT) non si riscontrano differenze metodologiche rilevanti e/o sistematiche nel tempo, anche se valori diversi di IVA potenziale vengono riscontrati annualmente. La fonte dei dati utilizzata in larga parte è la stessa trattandosi di dati di Contabilità nazionale; tuttavia, la non perfetta corrispondenza tra le componenti dell'IVA potenziale (ad esempio, consumi delle famiglie, conti della protezione sociale) non permette un raffronto puntuale delle macro-voci. Nell'ultimo biennio si è osservato uno scostamento tra le due BIT corrispondente a differenti metodologie di calcolo della componente di IVA potenziale da sottrarre ai

²¹ La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95 e successive modificazioni.

²² La Tabella I.3.1 riporta i flussi che concorrono alla formazione del gettito IVA di competenza. In particolare, le colonne 2 e 5 mostrano l'aggregato di IVA di competenza economica e IVA effettiva di competenza, mentre la colonna 4 la variazione dello stock di crediti.

consumi finali e legata all'attività di contribuenti in regime di vantaggio non tenuti al versamento dell'imposta, quali i minimi e i forfetari.

Sia la CE che l'AdE provvedono annualmente ad aggiornare e revisionare l'intera serie storica della BIT e della BID. Le revisioni possono essere dovute ad aggiornamenti nei dati di Contabilità nazionale pubblicati dall'Eurostat, nel Calcolo delle Risorse Proprie IVA, oppure nella revisione dei parametri che influiscono sull'IVA potenziale; queste revisioni, impattano tanto le stime pubblicate dalla CE, quanto quelle prodotte dall'Agenzia delle entrate.

Risultati a confronto

La Tabella I.3.1 mostra il confronto tra l'imposta dichiarata e l'imposta teorica calcolati dalla CE e dall'AdE per il periodo 2015 - 2019 e pubblicati nel 2020²³.

TABELLA I.3.1: CONFRONTO NELLE COMPONENTI DEL GAP IVA. ANNI 2015 – 2019, VALORI IN MILIONI DI EURO					
Commissione Europea – CASE					
	2015	2016	2017	2018	2019
IVATce	139.703	140.400	142.939	144.772	146.855
IVAVce	100.345	102.086	107.576	109.333	111.793
GAP IVA	39.358	38.314	35.363	35.439	35.062
GAP IVA % iva potenziale	28,2%	27,3%	24,7%	24,5%	23,9%
Agenzia delle entrate					
	2015	2016	2017	2018	2019
IVATade	132.429	133.776	135.562	138.731	138.449
IVAEcade	96.543	98.188	98.638	105.471	110.509
GAP IVA	35.887	35.588	36.923	33.259	27.940
GAP IVA %	27,1%	26,6%	27,2%	24,0%	20,2%
Differenze tra CE e AdE					
	2015	2016	2017	2018	2019
IVATce – IVATade	7.274	6.624	7.377	6.041	8.406
IVAVce – IVAEcade	3.802	3.898	8.938	3.862	1.284
GAP IVA(ce-ade)	3.471	2.726	-1.560	2.180	7.122
GAP IVA % (ce-ade)	1,1%	0,7%	-2,5%	0,5%	3,7%

Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, Annual Report 2020*; Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributive, ed. Novembre 2020.

La Tabella I.3.1 mostra una differenza sistematica positiva sia per l'IVA teorica che per l'IVA versata. Ovviamente tali discrepanze si ripercuotono sul *gap*. Nonostante questo, il trend delle due propensioni è simile ad eccezione del 2017 e del 2019. La notevole discrepanza del 2019, anche in termini di *gap* in valore assoluto (circa 7 miliardi), è riconducibile alla provvisorietà dei dati utilizzati da entrambe le istituzioni, per cui non verrà approfondito in questa sede. Interessante, invece, è la divergenza del 2017 guidata dal picco nella differenza di IVA versata, come calcolata da CE, e di IVAEC, come calcolata da Ade, che implica un'inversione di tendenza nell'andamento del *gap*. Come spiegato nel paragrafo precedente (vedi equazione [2] e [3]), la differenza di calcolo è legata all'inclusione (esclusione) della variazione dello stock di credito e dei proventi dell'accertamento. Per questo motivo, si riporta di seguito il calcolo dell'IVAEC alternativa, ovvero coerente con l'aggregato utilizzato da CE:

$$IVAV_{alternativa} = IVAEC_{ade} + accertamento + \Delta stock\ crediti \quad [4]$$

La Tabella I.3.2 mostra che l'utilizzo dell'aggregato $IVAV_{alternativa}$ permette di avere una discrepanza trascurabile tra i due aggregati che determinano l'IVA dichiarata (versata), mentre permane la differenza in termini di *gap* riconducibile alle discrepanze nel calcolo dell'IVA potenziale.

²³ Ci si riferisce, in particolare a *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, Annual Report 2019*; Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributive, ed novembre 2020.

TABELLA I.3.2: CALCOLO DELL'IVA VERSATA "ALTERNATIVA", COERENTE CON EQ. [4]. ANNI 2015 – 2019, VALORI IN MILIONI DI EURO

	2015	2016	2017	2018	2019
Delta stock crediti	853	852	4.522	-743	-3.598
$IVAV_{altern}$	99.782	101.673	106.572	109.032	111.418
$IVAV_{CE} - IVAV_{alternativa}$	563	413	1.004	301	375
GAP alternativo	32.648	32.103	28.990	29.699	27.031
GAP IVA %new	24,7%	24,0%	21,4%	21,4%	19,5%

Tuttavia, il vantaggio di utilizzare la stima di $IVAV_{alternativa}$ permette di ottenere valori di *gap* che presentano un andamento simile nel trend (vedi Tabella I.3.3). Infatti, le serie di $IVAV_{CE}$ e di $IVAV_{alternativa}$ registrano la stessa variazione sia in termini di segno che di impatto nel 2017, mentre nello stesso anno la serie ufficiale dell'Agenzia delle entrate presenta scostamenti leggermente positivi (+0,63 pp), spostando il recupero di *compliance* all'anno successivo (Tabella I.3.3).

TABELLA I.3.3: DIFFERENZE IN TERMINI PERCENTUALI TRA LE SERIE STORICHE DEL GAP %. ANNI 2016-2019

	2016	2017	2018	2019
diff y-o-y CE	-0,88	-2,55	-0,26	-0,60
diff y-o-y Ade	-0,50	0,63	-3,26	-3,79
diff y-o-y Ade(alternativo)	-0,66	-2,61	0,02	-1,88

La traslazione nel tempo della riduzione del *tax gap* dal 2017 (CE) al 2018 (Ade) è dovuta alla mancanza dello stock di credito nel calcolo del *gap* della CE. Lo stock di credito, difatti, subisce una forte riduzione nel 2018 - 2019, come evidenziato dalla Tabella I.3.2.

I.4 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP IRAP

Introduzione

L'IRAP, Imposta Regionale sulle Attività Produttive, è caratterizzata da un'ampia platea di contribuenti (circa 3,5 milioni) e, essendo rivolta agli operatori economici che operano dal lato dell'offerta produttiva, permette di analizzare i fenomeni per settore di attività economica. È inoltre ripartita regionalmente in modo analogo agli aggregati di contabilità nazionale (CN), ed è quindi adatta per le analisi territoriali del *gap*.

L'Agenzia delle entrate calcola regolarmente il *gap* IRAP dal 2002²⁴. Le stime sono state pubblicate in diversi documenti istituzionali, tra i quali il rendiconto annuale della Corte dei Conti e l'Allegato alla nota di aggiornamento del documento di economia e finanza.

I principali aspetti della metodologia sono stati pubblicati prima sulla collana «Documenti di Lavoro dell'Ufficio Studi», poi su «Argomenti di discussioni», entrambe disponibili sul sito internet dell'Agenzia delle entrate. I metodi di calcolo sono stati affinati nel corso del tempo, con l'obiettivo di applicare al meglio la normativa fiscale ai dati di contabilità nazionale.

Nel corso del 2016 si è condotta una revisione straordinaria dettata principalmente dalle nuove serie di contabilità nazionale prodotte in accordo con i nuovi standard internazionali (SEC2010)²⁵. Oltre alle revisioni dovute alla variazione nei dati di base, sono state apportate anche delle innovazioni metodologiche grazie alla proficua collaborazione con l'ufficio di Contabilità Nazionale e la Direzione Centrale per le Statistiche Economiche ISTAT.

Nei paragrafi seguenti si definiscono i macro-aggregati (fiscali e di contabilità nazionale) di riferimento, poi si descrivono gli interventi di integrazione necessari alla definizione degli stessi, infine si riportano i dettagli relativi alla metodologia seguita per il passaggio dalla base evasa all'imposta.

²⁴ A proposito si veda: Braiotta et al. (2015), Braiotta et al (2013), Pisani (2014), Pisani S., Polito C (2006), Liberati et al (2002).

²⁵ Si veda Eurostat (2010)

Aggregati di riferimento

L'aggregato cardine di riferimento nella stima del *gap* IRAP è la Produzione lorda (PL). La PL corrisponde al valore aggiunto al costo dei fattori armonizzato con la legislazione fiscale; è un aggregato diverso rispetto alla base imponibile in quanto contiene il costo del lavoro e l'utile di impresa e, pertanto, fornisce un'indicazione indiretta del *gap* sulle altre imposte dirette.

Dal valore aggiunto al costo dei fattori (VACF) di CN si estrae la Produzione Lorda Potenziale (PLP). La PLP è la misura del VACF più omogenea con la PL riportata in dichiarazione. Mentre la PL riflette la realtà economica dichiarata dai contribuenti, la PLP offre una rappresentazione esauriente della realtà economica complessiva, cioè comprensiva anche della componente occultata al fisco. Se definito in maniera corretta, sterilizza gli effetti normativi (aliquote agevolate, deduzioni ecc.) che possono portare a distorcere il confronto tra dati statistici e dati fiscali. Dal confronto tra PLP e PL si ottiene una stima della base imponibile non dichiarata (PLND):

$$PLP-PL=PLND$$

Integrazione tra i dati IRAP e quelli di CN

L'unità elementare di analisi

La principale differenza che esiste tra i dati IRAP e quelli di CN è riconducibile al diverso criterio utilizzato nell'identificazione della unità elementare di analisi; la Contabilità Nazionale, infatti, si avvale del concetto di Unità di Attività Economica Locale (UAEL), mentre le dichiarazioni IRAP utilizzano il concetto di impresa. Come è noto l'impresa si definisce come l'esercizio professionale di un'attività economica avente il fine della produzione e dello scambio di beni e servizi. Nella maggior parte dei casi le imprese svolgono più di un'attività e, al fine di evidenziare le relazioni tecnico-economiche, in contabilità esse devono essere disgiunte. Ciò si ottiene utilizzando il concetto di UAEL che raggruppa tutte le parti dell'impresa che si trovano in un'unica sede e concorrono all'esercizio di un'attività al livello di classe (4 cifre). Pertanto, per le imprese che esercitano diverse attività si creano delle discrepanze poiché, ai fini dell'IRAP si classificano secondo l'attività prevalente, mentre in CN vengono suddivise in base alle singole attività economiche svolte.

Al fine di correggere tali differenze si è fatto ricorso ai dati dell'archivio statistico ISTAT FRAME-SBS²⁶. Utilizzando questa fonte è stato possibile costruire una matrice quadrata M , di 49 righe e 49 colonne, contenente il valore aggiunto classificato per impresa (sulle righe) e per unità funzionale (sulle colonne).

Dato il vettore V , di dimensioni (49,1), contenente i dati di valore aggiunto di contabilità nazionale per 49 branche di attività, si ottiene il vettore V^* contenente il valore aggiunto di CN riclassificato per impresa tramite il prodotto matriciale

$$V^* = M \times V$$

Questa uguaglianza vale sotto l'ipotesi che l'unità funzionale approssimi la UAEL.

Da un'analisi dei microdati sui CF che hanno presentato dichiarazione IRAP per l'anno di imposta 2013 presenti anche nell'archivio statistico ISTAT FRAME-SBS è stato possibile costruire una matrice quadrata Q , le cui righe contengono il VA ISTAT aggregato per settore di attività economica e le cui colonne contengono il Valore della produzione IRAP aggregato per settore di attività economica.

²⁶ Il confronto è il frutto dell'attività svolta in un gruppo di lavoro congiunto ISTAT e Agenzia delle entrate.

La diagonale principale di Q misura l'ammontare di VA prodotto dalle imprese classificate analogamente da ISTAT e ADE; altrove le frequenze rappresentano l'ammontare prodotto da imprese per le quali non c'è analogia di classificazione.

Dato il vettore V^* , contenente i dati VA di CN per branche di attività, riclassificati per impresa, tramite il prodotto matriciale tra V^* e Q_n (matrice che si ottiene dopo aver normalizzato per i totali di riga Q)

$$V_{c^*} = Q_n \times V^*$$

si ottiene il vettore V_{c^*} contenente il VA di CN riclassificato per impresa e corretto per gli errori di classificazione.

Le modifiche ai dati IRAP

Per assicurare la coerenza nelle classificazioni e nelle definizioni utilizzate dall'amministrazione fiscale con quelle adottate dall'ISTAT si è reso necessario effettuare gli aggiustamenti sui dati fiscali che sono di seguito elencati.

Ammortamenti

Per quanto riguarda gli ammortamenti il confronto sul valore aggiunto evidenzia un effetto distorsivo in merito alla loro deducibilità. Dall'esame dei quadri IRAP, infatti, gli ammortamenti risultano esclusi dalla produzione lorda poiché iscritti tra le componenti negative, mentre in CN concorrono alla determinazione del valore aggiunto.

Dal momento che la definizione statistico-economica degli ammortamenti differisce sostanzialmente da quella fiscale, al fine di non introdurre una distorsione nel confronto con i dati di CN, le spese relative agli ammortamenti dichiarati dai soggetti vengono aggiunte alla PL riportata in dichiarazione, ovvero:

$$PL = \text{Componenti positive} - \text{Componenti Negative} + \text{Ammortamenti}$$

A titolo di esempio, per gli anni 2010-2014, in media l'ammontare degli ammortamenti dichiarati è stato pari a circa 113,5 miliardi di euro, il 13,2% della PL complessiva media dello stesso periodo.

GEIE e filiali di imprese estere

La seconda, correzione apportata sui dati fiscali si è resa necessaria per approssimare il concetto di residenza di Contabilità Nazionale. Il PIL, e conseguentemente il valore aggiunto, misura il reddito prodotto dalle unità residenti.

Al fine di approssimare il concetto di residenza seguito dalla Contabilità Nazionale, nei dati IRAP sono stati inclusi i Gruppi di Interesse Economico Europeo (GEIE) che hanno sede in Italia, mentre sono state escluse le filiali estere di imprese italiane (EE).

Servizi postali

Il VACF di Poste Italiane per l'attività di **servizi postali** viene classificato dalla CN nella branca di poste e telecomunicazioni, in IRAP invece in quello degli **Ausiliari del Credito**. Per non creare effetti distorsivi nel confronto tra PLP e PL questa posta, nell'aggregato di PL, viene sottratta alla branca dell'intermediazione e aggiunta a quella di Poste e Telecomunicazioni.

Il VACF di CN fuori dal campo di applicazione dell'IRAP

In questo paragrafo si illustrano le correzioni apportate ai dati di VACF al fine di renderli omogenei con quelli IRAP. Tali interventi riguardano l'esclusione dall'aggregato di CN di quelle voci che, coerentemente con la normativa fiscale, sono escluse dal campo di applicazione IRAP

(tali voci non concorrono alla determinazione della base imponibile per gli operatori economici pur partecipando alla determinazione del VACF nazionale).

Le esclusioni dall'aggregato di CN riguardano:

- **Agricoltura:** il VACF di CN di questa branca viene di fatto azzerato dal periodo di imposta 2016 in poi. Con la legge di stabilità 2016 è stata infatti prevista l'esenzione IRAP per tutto il settore agricolo, fatti salvi i produttori agricoli che svolgono attività dirette anche alla produzione di servizi (tipo agriturismi).
- **Economia illegale:** i proventi sono fuori dal campo di applicazione del tributo e si collocano nei settori del commercio e degli altri servizi.
- **Ricerca e Sviluppo** (la correzione riguarda tutti i settori); in contabilità nazionale sono considerate spese d'investimento e, quindi, concorrono a incrementare il valore aggiunto, mentre ai fini dell'IRAP sono costi intermedi riducendo la PLP.
- **Servizi domestici e mance:** i primi sono fuori dal campo di applicazione del tributo e le seconde non concorrono ad incrementare la PL.
- **Produzione per uso finale non market:** fuori dal campo di applicazione del tributo.
- **Fitti:** i fitti effettivi percepiti dalle famiglie (**branca 68**) e quelli figurativi (somme imputate alle famiglie che vivono in alloggi di proprietà, **branca 69**) non costituiscono base imponibile IRAP.
- **Diritti d'autore:** sono deducibili come costi ai fini IRAP e non vengono dichiarati da chi li percepisce. È, pertanto, necessario dedurre dai dati di CN la specifica voce.
- **Minimi e autonoma organizzazione:** il VA per settore di attività economica attribuito ai contribuenti minimi e a quelli che svolgono un'attività economica «non autonomamente organizzata» ossia un'attività in cui «non esistono capitali investiti e/o lavoro apportato da terzi che, coordinati dal titolare, consentono di produrre un reddito aggiuntivo rispetto al lavoro del titolare stesso» (D.lgs. 10/04/1998 n.137). L'Agenzia delle entrate ha approntato un'apposita stima per quantificare il fenomeno.
- **Non residenti:** il valore aggiunto generato dalle imprese non residenti alle quali è riconosciuto il presupposto di stabile organizzazione viene considerato nel VA di CN. Dal punto di vista fiscale le imprese non residenti possono avvalersi di specifici accordi internazionali per evitare la doppia imposizione fiscale. Tali accordi prevedono che «le imprese non residenti sono tassabili esclusivamente nello Stato contraente in cui è situata la sede della direzione dell'impresa». Le imprese non residenti, quindi, pur avendo stabile organizzazione in Italia, non generano PL, perché esentate dal presentare dichiarazione IRAP (ma sono presenti nel VA di CN). Si rende necessaria, pertanto, un'operazione di correzione della PLP per il VA di tali imprese presente nella banca dati FRAME-SBS. In particolare, per ciascun settore di attività economica, alla PLP va sottratto il VA di queste ultime.

Le modifiche ai dati di CN

In questo paragrafo si illustrano gli interventi di integrazione/riclassificazione di quelle voci che concorrono alla determinazione di base imponibile ma che in CN non vengono considerate o vengono classificate in maniera non coerente con quanto fatto dal lato fiscale.

Gli interventi di integrazione/riclassificazione riguardano:

- **Imposta IRAP:** il SEC classifica l'IRAP tra le imposte indirette sull'attività produttiva, conseguentemente la sottrae per calcolare il VACF. Per coerenza con il dato fiscale l'imposta versata per settore di attività economica è sommata al VACF per la determinazione della PLP da confrontare con la PL.
- **Servizi di intermediazione Finanziaria Indirettamente Misurati (SIFIM):** in CN una parte di questi servizi è considerata costo intermedio delle imprese non finanziarie. Dato che i SIFIM non sono inclusi nelle componenti negative che concorrono alla determinazione della PL, per rendere confrontabili gli aggregati, tale valore è aggiunto ai costi intermedi delle famiglie produttrici e delle società non finanziarie.

- **Servizi assicurativi:** il valore aggiunto di CN e la base imponibile IRAP delle imprese di assicurazioni si determina in maniera analoga. Tuttavia persiste una distorsione per quanto riguarda il trattamento della componente relativa ai **servizi assicurativi ramo danni**, che viene destinata da ISTAT agli impieghi intermedi delle imprese contraenti. Dato che tale imputazione non trova riscontro ai fini IRAP, tale componente viene aggiunta al VA settoriale di CN.
 - **Lavoratori interinali:** le remunerazioni dei lavoratori interinali non sono base imponibile IRAP. In CN rappresentano un ricavo per le agenzie d'intermediazione (che operano nel settore servizi alle imprese) ed un uguale costo per le aziende che li utilizzano (che possono operare in tutti i settori). Tale metodo di contabilizzazione non genera distorsioni nel confronto tra gli aggregati complessivi, ma a livello di settore di attività economica (sovrastima della differenza tra PLP e PL nel settore dei servizi alle imprese e uguale sottostima nel confronto complessivo tra gli altri settori). Per tale motivo nel calcolo della PLP si sottrae il valore delle remunerazioni degli interinali dalla branca dei servizi alle imprese e si ridistribuisce proporzionalmente nelle altre branche.
 - Al fine di eliminare i motivi di distorsione dovuti alle differenze nelle modalità di contabilizzazione, il VA di CN è stato corretto sostituendo il Valore Aggiunto non market con quello non market dichiarato ai fini IRAP.
 - Analoga operazione, per gli stessi motivi, viene svolta per quanto riguarda la branca dell'intermediazione monetaria e finanziaria.
- L'ipotesi, plausibile, alla base di queste ultime due correzioni è relativa al fatto che tali settori possono essere considerati immuni da evasione.

Analisi di coerenza sui risultati ottenuti

A seguito delle varie correzioni fin qui apportate, si possono riscontrare in alcuni casi risultati incoerenti (il dato IRAP risulta superiore a quello di CN). Tale risultato anomalo si osserva in particolare in alcune branche del settore dell'industria. Ciò fa presupporre che nelle attività dell'industria si annidino attività secondarie che non è stato possibile scorporare tramite le correzioni illustrate in precedenza. Per ovviare a tale inconveniente, si è reso necessario operare una stima alternativa dell'evasione che consiste nel sostituire, solamente nei settori in cui sono presenti dati anomali, i dati IRAP con quelli ISTAT sull'evasione da lavoro irregolare. Data la validità della stima dell'evasione per il totale dell'economia, le nuove stime così ottenute non si aggiungono alle precedenti, ma vengono compensate da diminuzioni proporzionali dell'evasione nei settori rimanenti.

Un riscontro quantitativo delle correzioni apportate

La Tabella I.4.1 riporta la quantificazione dell'impatto (assoluto e in percentuale) di ciascuna delle correzioni descritte nei paragrafi precedenti. Oltre al valore è importante considerare anche il segno. Le correzioni fatte per i SIFIM, i premi supplementari delle assicurazioni e l'imposta IRAP accrescono l'aggregato di partenza. La sostituzione del dato fiscale con quello statistico, per il settore non market e quello del credito, non ha un segno predefinito in termini di impatto sul VACF. Infatti, l'impatto è negativo se il dato di CN è maggiore di quello fiscale (come è accaduto nel 2011), positivo viceversa. Per quanto riguarda le altre correzioni (seconda parte della Tabella I.4.1), essendo tutte voci che concorrono a generare valore aggiunto, ma sono escluse dal campo di osservazione IRAP, hanno tutte un impatto negativo e vanno quindi a ridurre il VACF.

TABELLA I.4.1. RISCONTRO QUANTITATIVO DELLE CORREZIONI APPORTATE AL VALORE AGGIUNTO DI CONTABILITÀ NAZIONALE PER OTTENERE PLP

		VACF SEC 2010 (ed Sett.2016)	Impatto %
VACF		1.432.941	
+	Sifim e premi supplementari	34.759	2,4%
+	Imposta IRAP	32.669	2,3%
Δ	Non Market	-119.452	8,3%
Δ	Credito	-45.787	3,2%
		-97.811	-6,8%
-	Agricoltura (minimi e autoproduzione)	-5.173	0,4%
-	Droga e contrabbando	-11.937	0,8%
-	Prostituzione	-3.549	0,2%
-	R&S	-10.825	0,8%
-	Servizi domestici, mance e diritti d'autore	-23.987	1,7%
-	Prod. per uso finale	-1.241	0,1%
-	Fitti figurativi	-129.015	9,0%
-	Fitti effettivi	-38.306	2,7%
-	Minimi e "autonoma organizzazione"	-11.709	0,8%
-	Trasporti imprese estere	-1.816	0,1%
		-237.288	16,6%
PLP		1.097.842	76,6%

Dati in milioni di euro

Nel 2018 l'aggregato PLP è risultato pari a 1.129.678, milioni di euro che corrisponde al 73% del VACF. Questo significa che l'impatto complessivo degli aggiustamenti ha comportato una riduzione del VACF di circa il 27%.

La regionalizzazione dei dati

I dati di fonte fiscale

Un indiscutibile punto di forza della base informativa IRAP risiede nella disponibilità di informazioni a livello regionale. Nel modulo di dichiarazione, infatti, si richiede a tutte le imprese pluriregionalizzate di ripartire l'ammontare della base IRAP tra i differenti stabilimenti in base ai dati del costo del lavoro, ottenendo, in tal modo, una ripartizione territoriale analoga a quella effettuata dalla CN. Il valore aggiunto al costo dei fattori derivante dalle dichiarazioni IRAP è stato, quindi, regionalizzato utilizzando la voce "valore della produzione al netto delle deduzioni". Quest'ultima rappresenta il valore che, a livello territoriale, approssima maggiormente il valore della produzione lorda (assunto come base di calcolo del valore aggiunto fiscale). Si discosta da esso solo in virtù delle deduzioni per contributi per le assicurazioni obbligatorie, spese relative agli apprendisti, deduzioni per cooperative sociali e deduzioni per lavoratori dipendenti. L'ipotesi adottata è che queste spese presentino una distribuzione omogenea sul territorio. Per le imprese localizzate in differenti regioni, gli ammortamenti sono stati disaggregati in base al corrispondente valore della produzione.

I dati di fonte statistica

Il primo problema che si deve affrontare riguarda il fatto che a livello regionale l'Istat difonde unicamente il valore aggiunto ai prezzi base. Per realizzare il confronto con i dati IRAP è stato necessario richiedere una elaborazione ad hoc alla contabilità nazionale relativa al valore aggiunto al costo dei fattori. Inoltre, i conti regionali di CN presentano una ventunesima regione denominata extra-regio. Questa comprende, essenzialmente, la produzione delle piattaforme petrolifere marine. Il valore aggiunto corrispondente è stato assegnato alla regione prospiciente le piattaforme stesse. Inoltre, si è reso necessario riportare a livello regionale alcune delle poste correttive evidenziate per il calcolo nazionale. Tale disaggregazione è stata effettuata utilizzando degli indicatori disponibili a livello regionale, in particolare:

- per i fitti (sia imputati che effettivi) si è utilizzato il dato derivato dal patrimonio abitativo presente nel 1999;
- per il VA delle attività non market la CN ha fornito il dato disaggregato per regione, questo dato è stato ripartito per branca, all'interno di ciascuna regione, utilizzando la distribuzione nazionale.

La procedura di quadratura dei dati

Il livello di dettaglio scelto per effettuare il calcolo regionale è quello massimo consentito dalle stime di contabilità nazionale, cioè 22 branche di attività economica. Considerando 20 regioni, sono state quindi, prodotte 440 stime dell'evasione per ciascun anno preso in considerazione. Sulle stime ottenute si è riscontrato un certo numero di risultati non plausibili, cioè di branche che all'interno delle regioni presentavano un valore IRAP superiore a quello di Contabilità Nazionale. Il problema è analogo a quello evidenziato in precedenza, e, anche in questo caso, si è reso necessario correggere i dati anomali. A tal fine è stata approntata una specifica procedura articolata nei seguenti passi:

- a) si sostituisce il dato anomalo con una stima "iniziale" dell'evasione;
- b) si vincolano le stime dell'evasione totale nazionale per branca e per regione;
- c) si applica la quadratura che garantisce l'assenza di risultati implausibili e che consente di rispettare i vincoli imposti al punto precedente;
- d) le correzioni proposte dall'algoritmo sono applicate al dato di contabilità nazionale, lasciando inalterati i dati IRAP.

Le stime così ottenute costituiscono la base di partenza per le elaborazioni provinciali.

Il passaggio dalla produzione lorda non dichiarata al *gap* IRAP complessivo²⁷

In precedenza si sono illustrati i passaggi per determinare la produzione lorda potenziale, PLP, partendo dai dati di contabilità nazionale. In base all'identità illustrata prima sappiamo che la PLP è uguale alla produzione dichiarata (PL) più la produzione non dichiarata (PLND). Nella presente sezione si illustrano i metodi di calcolo per derivare le imposte che scaturiscono dalle due produzioni, ovvero quella riportata in dichiarazione (ID) e quella occultata al fisco (TGND).

L'imposta dichiarata (ID) è calcolata dal contribuente applicando l'aliquota di legge (q) alla base imponibile, in termini formali:

$$ID=(PL - \beta_1 PL - \beta_2 PL)q \quad 1)$$

dove (β_1) rappresenta la quota degli ammortamenti, rispetto a PL, e (β_2) quella delle deduzioni sul medesimo aggregato.

Analogamente TGND potrebbe essere calcolata come:

$$TGND=(PLND - \lambda_1 PLND - \lambda_2 PLND)q \quad 2)$$

dove, in base alle caratteristiche del tributo, l'aliquota q è uguale a quella utilizzata per il dichiarato, (λ_1) e (λ_2) sono le rispettive quote relative agli ammortamenti e alle deduzioni che si potrebbero portare a riduzione della PLND.

La 1) si può riscrivere:

²⁷ Le operazioni descritte nel documento fanno riferimento a valori misurati o osservati ad un dettaglio regionale (20 regioni italiane) e settoriale (6 settori di attività economica).

$$ID = PL q (1 - \beta_1 - \beta_2) \quad 3)$$

L'aliquota implicita media utilizzata nel calcolo, α , è pari al rapporto tra Imposta dichiarata e la produzione lorda dichiarata.

$$\alpha = \frac{ID}{PL} \quad 4)$$

TGND è pari alla produzione lorda non dichiarata (PLND) moltiplicata per α

$$TGND = \alpha PLND \quad 5)$$

Considerando le espressioni 3) e 4) possiamo riscrivere la 4) come:

$$\begin{aligned} TGND &= \frac{ID}{PL} PLND = \\ TGND &= \frac{PLND}{PL} PL q (1 - \beta_1 - \beta_2) = \\ TGND &= PLND q (1 - \beta_1 - \beta_2) \end{aligned} \quad 6)$$

L'ultima espressione della 6), concettualmente simile alla 3), ci dice che non esistono possibili effetti distorsivi nel calcolo di TGND se e solo se $\lambda_1 = \beta_1$ e $\lambda_2 = \beta_2$. L'ipotesi è plausibile, soprattutto quella relativa alle deduzioni: è difficile, ad esempio, che un contribuente tenda a chiedere deduzioni relative a base non dichiarata (ho un dipendente in nero, non lo dichiaro, ma ne chiedo le deduzioni), anche in virtù del fatto che se gli viene accertata l'evasione quelle deduzioni gli vengono comunque riconosciute.

L'utilizzo dell'aliquota implicita α implica anche che qualsiasi normativa che agisca sulle deduzioni e qualsiasi variazione dell'incidenza degli ammortamenti sulla base imponibile IRAP non si traduca in una variazione di PL o PLP, ma bensì si rifletta in una variazione dell'aliquota.

A titolo di esempio, la tabella I.4.2 riporta i valori dell'aliquota implicita media calcolata per il totale dell'economia negli anni 2010-2014.

TABELLA I.4.2 ALIQUOTE IMPLICITE MEDIE. TOTALE ECONOMIA ANNI 2010-2014					
Anno	2010	2011	2012	2013	2014
Aliquota	3,7%	3,8%	3,7%	3,6%	3,3%

L'effetto dell'innovazione normativa relativa all'introduzione delle deduzioni del costo del lavoro che, entrando in vigore a partire da novembre 2014, hanno iniziato a produrre effetti in termini di minore imposta dichiarata (circa 4 miliardi di euro), si riflettono nella riduzione dell'aliquota implicita del 2014. La variazione dell'aliquota implicita sterilizza gli effetti distorsivi che si avrebbero se si utilizzasse l'aliquota di legge su una PLND che è comprensiva anche della quota degli ammortamenti e delle deduzioni.

La somma di TGND e di ID misura il valore dell'imposta potenziale (IP).

$$IP = TGND + ID \quad 7)$$

Esiste tuttavia un altro fenomeno che bisogna considerare per quantificare l'evasione complessiva: l'imposta regolarmente dichiarata, ID, è uguale alla somma dell'imposta dichiarata e versata (IV) più quella dichiarata e non versata (INV). Non tutta l'imposta dichiarata, infatti, viene poi regolarmente versata. Alla luce di questa evidenza è necessario calcolare l'imposta potenziale totale, IP, tramite la 8):

$$IP = TGND + IV + INV \quad 8)$$

TGND più INV rappresenta il di *Gap* IRAP complessivo.

$$GAP\ IRAP = TGND + INV$$

La componente INV si calcola sulla base delle risultanze dei controlli automatizzati delle dichiarazioni.

I.5 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL GAP RELATIVO AI REDDITI DA LOCAZIONE

I proventi da locazione intervengono nel calcolo del reddito complessivo IRPEF²⁸ in misura pari al 95% dei canoni percepiti (85% fino all'anno d'imposta 2011), con l'eccezione dei redditi per i quali si è optato per il regime della "Cedolare secca" (si veda oltre). Ai fini IRES, invece, il canone di locazione può essere ridotto fino ad un massimo del 15% dello stesso, in relazione a spese documentate di manutenzione ordinaria (art. 90 del TUIR).

A decorrere dall'anno 2011²⁹, il legislatore ha apportato una consistente innovazione con l'introduzione della "Cedolare secca", un regime opzionale ai fini IRPEF applicabile ai canoni di locazione percepiti in virtù di contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo (e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione). Nella formulazione originaria, pertanto il regime non era applicabile alle locazioni di unità immobiliari effettuate nell'ambito dell'esercizio di una attività d'impresa o di arti e professioni.

Tale regime prevede l'applicazione di un'aliquota fissa (quella ordinaria è fissata al 21%) al totale dei canoni percepiti. L'imposta che ne risulta sostituisce, oltre all'IRPEF e relative addizionali, anche le imposte di registro e di bollo (ivi comprese quelle dovute in caso di risoluzione e proroga del contratto, mentre resta dovuta l'imposta di registro per la cessione del contratto di locazione). Per i contratti a canone concordato (L. 431/98) è prevista l'applicazione di un'aliquota agevolata, il cui importo è stato ridotto nel corso del tempo: 19% (2011-2012); 15% (2013); 10% (2014-2019).

Il provvedimento ha dunque coniugato semplificazione e riduzione del peso fiscale (in quanto l'aliquota ordinaria è inferiore rispetto all'aliquota media pagata dai percettori di redditi di locazione). Inoltre, l'intervento normativo complessivo era associato ad un inasprimento delle sanzioni in caso di evasione, in quanto la previsione originaria, poi modificata a seguito dei pronunciamenti giudiziari³⁰, introduceva la possibilità della registrazione unilaterale del contratto da parte dell'inquilino, con contestuale determinazione di un canone ridotto *ex lege*.

Per determinare il *gap* relativo ai canoni di locazione, si procede al confronto degli importi dichiarati con il dato della produzione Istat per la branca 68 ("Affitto e gestione di immobili propri"), che corrisponde ai canoni di affitto percepiti dai locatori, disaggregato per settore istituzionale (società non finanziarie, famiglie e Amministrazioni pubbliche).

Coerentemente con l'approccio di calcolo top-down, la base potenziale è desunta dai dati Istat; a quest'ultima si sottraggono gli importi dichiarati al fisco al fine di ottenere il *gap* nella base imponibile. Tale confronto viene effettuato limitatamente alle persone fisiche, in quanto per le società il relativo *gap* è incluso nel calcolo del *gap* da imposte sul reddito, IRES o IRPEF. La distinzione tra PF titolari e non titolari di Partita IVA in questa sede viene omessa in quanto l'imprenditore individuale può locare fabbricati di sua proprietà al di fuori dell'attività d'impresa.

La base dichiarata (BID) è ricavata dai dati fiscali già disaggregata per forma giuridica del soggetto dichiarante. La percentuale di abbattimento effettiva (ovvero il rapporto tra reddito imponibile e corrispondente canone) è calcolata sulla base dei dati dei canoni dichiarati distinti per tipologia di utilizzo e codice canone. La stessa percentuale di abbattimento viene applicata

²⁸ Art. 37 del TUIR.

²⁹ Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

³⁰ Da ultimo, la Sentenza 50/2014 della Corte Costituzionale.

ai canoni non dichiarati per ottenere i corrispondenti redditi (ad eccezione dell'ipotesi di applicazione della cedolare secca, nel qual caso il canone coincide con la base imponibile).

I canoni non dichiarati (CND) sono ottenuti come differenza tra produzione ISTAT (canoni totali) e canoni dichiarati dalle PF. La metodologia attuale, pertanto, non distingue tra fabbricati residenziali e non residenziali.

Il *gap* di imposta relativo ai canoni di locazione percepiti dalle persone fisiche è calcolato moltiplicando i canoni evasi per l'aliquota. Con l'introduzione della cedolare secca, a partire dall'anno 2011, si formulano due ipotesi alternative per il calcolo del *gap*: la prima è che ai canoni non dichiarati si applichi l'aliquota implicita calcolata sul dichiarato, che risulta essere una media ponderata tra l'aliquota della cedolare secca e l'aliquota media calcolata sulle sole dichiarazioni IRPEF contenenti redditi da locazioni; la seconda è che a tutti i canoni evasi si applichi il regime della cedolare secca, in quanto più conveniente. In questo modo si costruisce un intervallo delle stime dove la prima ipotesi rappresenta il limite superiore del *gap* e la seconda quello inferiore. Al fine di offrire una sintesi delle due stime, i risultati esposti nella relazione rappresentano la media tra le due ipotesi.

Per calcolare la corrispondente propensione al *gap*, si considera come imposta dichiarata la quota di imposta IRPEF riconducibile ai redditi da locazione, cui dal 2011 si somma l'importo della cedolare secca.

I.6 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP DEL CANONE RAI

Introduzione

Chiunque detenga uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione dei programmi televisivi deve per legge pagare il canone RAI³¹. Trattandosi di un'imposta sulla detenzione dell'apparecchio, il canone deve essere pagato indipendentemente dall'uso del televisore o dalla scelta delle emittenti televisive. Esistono due tipi di canone: uno denominato "ordinario", dovuto da chi detiene apparecchi televisivi in ambito familiare³², e uno denominato "speciale", dovuto da quei soggetti che detengono tali apparecchi in locali aperti al pubblico al di fuori dell'ambito familiare o comunque li utilizza a scopo di lucro diretto o indiretto³³.

Per la riscossione del canone la RAI opera sulla base di un rapporto convenzionale con l'Agenzia delle entrate, e la competenza esclusiva in materia è della Direzione provinciale 1 di Torino - Ufficio canone TV. Alla Direzione canone della RAI è demandato, invece, il compito di accertare il rispetto degli obblighi di legge provvedendo, nel contempo, alla gestione dell'utenza e al recupero della morosità. Gli abbonamenti alla televisione ad uso privato vengono monitorati attraverso statistiche aggiornate con periodicità mensile e ogni anno si disegna un quadro generale della situazione fornendo (a livello nazionale, regionale, provinciale e comunale) la consistenza relativa al numero di abbonati³⁴.

Di seguito si riporta la metodologia seguita per la stima del *tax gap* del solo canone ordinario.

La procedura di stima del *tax gap*

Per determinare la consistenza del *tax gap* relativo al canone ordinario, si opera attraverso una metodologia tesa ad individuare la base potenziale di famiglie soggette al pagamento del canone e relativa imposta dovuta a cui poi vengono sottratti gli effettivi abbonamenti iscritti a ruolo e il canone versato.

³¹ Regio Decreto Legge 21 febbraio 1938, n. 246.

³² Il canone si paga una sola volta per famiglia anagrafica (a condizione che i familiari abbiano la residenza nella stessa abitazione), indipendentemente dal numero di apparecchi detenuti e di abitazioni a disposizione della famiglia stessa.

³³ Art.27 Rdl 21 febbraio 1938, n.246, convertito nella Legge 4 giugno 1938, n.880, e art.2 D.L.Lt. 21 dicembre 1944, n.458.

³⁴ A tal fine la Direzione Canone si è avvalsa della collaborazione scientifica del Prof. Bruno Chiandotto.

Le principali grandezze prese in considerazione sono:

- Popolazione, distinta in numero di abitanti e di famiglie;
- Utenti soggetti a canone - numero degli utenti che in teoria possiedono un apparecchio TV;
- Abbonati iscritti a ruolo - numero degli utenti per i quali è stato accertato il possesso di un apparecchio TV;
- Paganti - numero di abbonati in regola con i pagamenti nel periodo di competenza considerato;
- Morosi - numero di abbonati non in regola con i pagamenti nel periodo di competenza considerato.

Alla stima delle famiglie soggette al pagamento del canone si perviene sottraendo al dato sulle famiglie residenti in abitazione al primo gennaio di ogni anno, le famiglie che hanno dichiarato di non possedere un apparecchio televisivo nell'anno precedente (dati forniti dall'Istat) e il numero di famiglie coabitanti, calcolate considerando le percentuali accertate alla data del censimento 2011.

In termini formali:

$$FSC_t = FRE_t * (1 - FCO_{11}) * FTV_{t-1}$$

dove:

FSC_t = Famiglie soggette a canone nell'anno t

FRE_t = Famiglie residenti nell'anno t

FCO_{11} = Tasso famiglie coabitanti al censimento 2011

FTV_{t-1} = Tasso di famiglie che possiedono una tv nell'anno t-1

Riguardo ai dati utilizzati occorre precisare che:

- i dati sul possesso di un apparecchio TV sono forniti a livello regionale;
- il dato sulle famiglie residenti in abitazione al 1° gennaio di ogni anno risente delle mancate cancellazioni anagrafiche, una sovrastima che si accentua allontanandosi dall'anno di censimento;
- allontanandosi dall'anno di censimento, anche le percentuali di famiglie coabitanti accertate al censimento possono subire delle variazioni.

La differenza tra il numero delle famiglie soggette a canone e il numero degli abbonati iscritti a ruolo fornisce il numero di evasori.

$$FEV_t = FSC_t - FIR_t$$

dove:

FEV_t = Famiglie che evadono il canone nell'anno t

FSC_t = Famiglie soggette a canone nell'anno t

FIR_t = Famiglie iscritte a ruolo nell'anno t

Per passare dal numero di famiglie evasori al *gap* monetario, si calcola dapprima un canone annuo medio, dato dal rapporto fra il canone complessivamente versato e il numero di utenti paganti (dato già in possesso della RAI). Tale importo viene poi moltiplicato per il numero di famiglie che evadono il canone nell'anno t (comprendendo anche le famiglie morose), pervenendo in tal modo al valore monetario del *gap*.

Infine, si calcola la propensione al *gap*, data dal rapporto fra *gap* e gettito potenziale, che è la somma del canone effettivamente versato dagli utenti e il *gap* stesso.

Le modifiche introdotte nel 2016 per la riscossione del canone

Per quanto concerne la modalità di pagamento del canone, fino al 2015 la più diffusa era il bollettino postale. Si poteva, tuttavia, optare anche per altre modalità: in tabaccheria, in banca, tramite telefono o internet e, in presenza di determinati requisiti, mediante addebito diretto sulla pensione. Dal 2016 (articolo 1, commi da 152 a 159, della Legge n. 208 del 2015):

- è stata introdotta la presunzione di detenzione dell'apparecchio televisivo nel caso in cui esista un'utenza per la fornitura di energia elettrica nel luogo in cui una persona ha la propria residenza anagrafica;
- i titolari di utenza elettrica per uso domestico residenziale effettuano il pagamento del canone mediante addebito nella fattura dell'utenza di energia elettrica in dieci rate mensili di pari importo, da gennaio a ottobre di ogni anno (per il 2016, anno di avvio del nuovo sistema di riscossione, nel mese di luglio sono state addebitate cumulativamente le prime sette rate del canone);
- per le famiglie in cui nessun componente della famiglia anagrafica è titolare di utenza elettrica residenziale e per gli utenti per i quali l'erogazione dell'energia elettrica avviene nell'ambito di reti non interconnesse con la rete di trasmissione nazionale (isole), il pagamento del canone deve essere effettuato mediante modello F24 (Regolamento n. 94 del 2016).

Per stimare il numero di famiglie soggette a canone RAI, dal 2016 è stata impiegata la stessa metodologia utilizzata nel 2015: sono state considerate quindi le famiglie in abitazioni depurate dalle coabitazioni e dal non possesso di un apparecchio televisivo³⁵. È necessario, però, riformulare le statistiche in base ai nuovi flussi di dati a disposizione, per cui al numero degli utenti TV effettivi si perviene sommando le varie categorie coinvolte: titolari di utenza di fornitura elettrica ad uso domestico residenziale (abbonati tv elettrici), F24 individuali, esenzioni *over 75*, pensionati rateizzati, *c/c SAT*; si ottiene così il nuovo universo di riferimento degli utenti riconducibile alla dicitura "Iscritti a ruolo". Tale dato sconta il numero delle dichiarazioni di non detenzione di un apparecchio TV (DND quadro A) e delle dichiarazioni sostitutive di non addebito del canone per la presenza di altra utenza elettrica (quadro B).

I.7 METODOLOGIA PER LA STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA

Il calcolo dei contributi evasi si basa sull'applicazione di apposite aliquote contributive alla base imponibile potenziale, definita come indicato nel seguito. Per i contributi a carico del datore di lavoro si utilizzano le aliquote contributive implicite nel calcolo delle stime dei redditi da lavoro dipendente (regolari) di Contabilità nazionale. Tali aliquote implicite vengono calcolate a partire dai dati di base (statistiche strutturali sulle imprese contenute nel registro statistico sui risultati economici delle imprese - *Frame-SBS*) prima delle riclassificazioni delle voci del costo del lavoro secondo i criteri del SEC e rispecchiano, quindi, le aliquote effettive registrate nei conti delle imprese. E' da notare che tale stima costituisce un'approssimazione rispetto all'insieme di elementi che possono di fatto incidere sul livello delle aliquote³⁶.

La stima dei contributi a carico del lavoratore si basa sulle aliquote di legge, in quanto tali contributi non vengono registrati nei conti delle imprese e non si dispone, quindi, di informazioni dirette. Peraltro, la relativa base imponibile non corrisponde esattamente alla retribuzione; è

³⁵ Al riguardo va precisato che dal 2016, disponendo di dati aggiornati, non sono state considerate le famiglie accertate al 1° gennaio ma si è proceduto al calcolo della media del numero delle famiglie residenti in abitazione registrate al 1° gennaio e al 31 dicembre e che il dato sul possesso di un televisore non è quello riferito all'anno precedente ma quello stimato dall'Istat per l'anno corrente.

³⁶ Le aliquote effettive possono differire da quelle di legge per due motivi: i contributi assicurativi variano anche a parità di settore di attività economica e possono essere influenzati da accordi aziendali. Inoltre, le retribuzioni contabili non sono esattamente uguali all'imponibile contributivo.

stato, pertanto, stimato un fattore di correzione (che nel seguito sarà indicato con K) per tenere conto di tale differenza³⁷.

Le due stime di evasione contributiva si basano su due ipotesi alternative riguardo alla retribuzione lorda imponibile, che definiscono un intervallo di valori plausibili. La prima consiste nell'ipotizzare che nel caso in cui i lavoratori irregolari fossero regolarizzati essi dovrebbero essere pagati quanto i lavoratori regolari, per i quali esistono minimi contributivi al di sotto dei quali il datore di lavoro non può scendere. Di conseguenza i contributi vengono stimati applicando le aliquote di legge a un costo del lavoro orario per il lavoratore irregolare regolarizzato posto uguale a quello regolare, a parità di settore di attività economica e di classe dimensionale di impresa. Tale assunzione implica un aumento di costo del lavoro per il datore di lavoro e costituisce, pertanto, una soglia di massima del livello dell'evasione contributiva.

Nel dettaglio, sotto tale ipotesi, la procedura di calcolo è la seguente:

$$base_{bc} = r_{bc} * hi_{bc}$$

dove:

$base_{bc}$ = base retributiva imponibile stimata; r_{bc} = valore orario della retribuzione lorda dei regolari; hi_{bc} = numero di ore lavorate dai lavoratori irregolari (gli indici si riferiscono alla branca di attività e alla classe dimensionale)³⁸.

I contributi a carico del datore di lavoro sono calcolati come:

$$CD1 = \sum_{bc} (base_{bc} * qd_{bc})$$

dove:

qd_{bc} = aliquote contributive effettive medie a carico dei datori di lavoro per branca e classe dimensionale.

I contributi a carico del lavoratore sono pari a:

$$CL1 = \sum_{bc} (base_{bc} * ql_b * k_{bc})$$

dove:

ql_b = aliquote contributive di legge a carico del lavoratore per branca di attività economica, k_{bc} è il fattore di correzione applicato alla retribuzione per calcolare l'imponibile contributivo.

La seconda ipotesi assume che nel caso in cui i lavoratori irregolari fossero regolarizzati, il datore di lavoro cerchi di contenere il livello del proprio costo del lavoro e quindi mantenga la stessa retribuzione oraria di un dipendente irregolare, pagando però su di essa i relativi oneri sociali; sul lavoratore gravano le imposte e i contributi dovuti, che quindi riducono la sua retribuzione netta. Dal punto di vista del calcolo dei contributi evasi, si tratta ragionevolmente dell'ipotesi minima che considera solo un ammontare che è comunque evaso in presenza di lavoro irregolare.

Secondo questa ipotesi, il calcolo dei contributi a carico del datore e quelli a carico dei lavoratori si esprime come:

$$CD2 = \sum_{bc} (Ri_{bc} * qd_{bc})$$

dove:

Ri_{bc} = complesso delle retribuzioni irregolari per branca, classe dimensionale ($Ri_{bc} = r_{bc} * hi_{bc}$)

³⁷ Il fattore di correzione per passare da retribuzioni lorde stimate da fonti contabili a imponibile contributivo è misurato a partire da dati sulle retribuzioni di fonte INPS. Tale fattore correttivo impatta per il 5% circa sul calcolo dei contributi a carico del lavoratore.

³⁸ Il livello di disaggregazione è il medesimo specificato in precedenza, riguardo al calcolo delle retribuzioni dei lavoratori irregolari.

e

$$CL2 = \sum_b c(Ri_{bc} * ql_b * k_{bc}).$$

I.8 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP DELLE IMPOSTE IMMOBILIARI

Il calcolo del *tax gap* delle imposte immobiliari è stato sottoposto ad un'importante revisione metodologica, che ha riguardato, per coerenza, l'intera serie storica, dall'anno d'imposta 2016 all'anno d'imposta 2021.

La revisione metodologica è duplice: da un lato, il miglioramento nella quantificazione del *compliance gap*, basato sulla differenza tra gettito teorico ed effettivo, non più misurati ad aliquota di base, ma applicando le aliquote deliberate dai singoli comuni; dall'altro lato, una migliore approssimazione del *policy gap*, ovvero l'erosione fiscale connessa alle esenzioni e agevolazioni fiscali previste a legislazione vigente. La prima revisione implica un incremento del *tax gap*, mentre la seconda revisione, riducendo il gettito teorico, va nella direzione opposta.

Come noto, fino alla Relazione dello scorso anno, il calcolo del *tax gap* era effettuato secondo l'aliquota di base, o aliquota *standard*, definita dal legislatore su base nazionale, pari a 8,6 per mille per i fabbricati diversi dall'abitazione principale (7,6 per mille fino al 2019). Pertanto, mentre il gettito IMU teorico era immediatamente derivabile sulla base dei dati degli archivi catastali, una maggiore complessità era connessa alla c.d. procedura di standardizzazione del gettito effettivamente riscosso, la quale consisteva nel ricondurre il gettito effettivo riscosso, ad aliquota deliberata, al gettito IMU effettivo standard, valutato ad aliquota di base. Con la revisione metodologica, la complessità risulta capovolta. Mentre il gettito IMU effettivo è immediatamente corrispondente al gettito riscosso ad aliquota deliberata, il gettito IMU teorico necessita di importanti elaborazioni sui dati derivanti dagli archivi catastali in grado di tenere conto delle differenti aliquote deliberate dai comuni. Tale revisione metodologica rende, tuttavia, il calcolo del *tax gap* delle imposte immobiliari coerente con il calcolo del *tax gap* effettuato per le altre imposte.

La determinazione del gettito IMU teorico è basata sui dati dell'archivio catastale dell'anno di riferimento (l'ultima annualità disponibile è il 2021). In tutta la serie storica considerata, l'IMU gravante sulle abitazioni principali è limitata alle categorie catastali A1, A8 e A9, i c.d. immobili di lusso. Considerato l'ammontare esiguo³⁹, si è trascurato il *tax gap* relativo agli immobili adibiti ad abitazione principale. Inoltre, le analisi effettuate fanno riferimento a tutti gli immobili esclusi i terreni, le aree fabbricabili e i fabbricati rurali strumentali che richiederebbero uno sforzo rilevante di omogeneizzazione delle basi imponibili (ad esempio, per le aree fabbricabili la base imponibile è data dal valore di mercato in luogo della rendita catastale).

Le analisi presentate impongono cautela nell'interpretazione dei risultati. Occorre, infatti, considerare alcune peculiarità del *tax gap* immobiliare. Innanzitutto, la tassazione immobiliare è, per varie ragioni, maggiormente soggetta a forme fisiologiche di bassa propensione all'adempimento dei contribuenti (c.d. *tax non compliance*). Si pensi, ad esempio, alla mancata percezione da parte dei contribuenti non residenti delle quote di proprietà degli immobili diversi dall'abitazione principale, che genera forme di inadempimento fiscale. In secondo luogo, si consideri la dinamica della *tax compliance* nel caso degli immobili adibiti ad uso produttivo, particolarmente colpiti dalla crisi economica, che rappresenta una conseguenza diretta dei problemi di liquidità dei contribuenti durante la recessione.

Infine, il calcolo del *tax gap* delle imposte immobiliari risente anche di altri fattori marginali, ma non meno importanti: gli effetti dovuti agli errori dei versamenti da parte dei contribuenti

³⁹ In termini generali, l'ammontare del *tax gap* per le abitazioni principali è piuttosto basso, come risulta anche dalle quantificazioni effettuate per l'anno d'imposta 2012 e riportate nelle precedenti edizioni della Relazione. Ancora più limitato è l'ammontare del *tax gap* se l'analisi viene ristretta alle abitazioni principali "di lusso".

(con un effetto *spillover* positivo verso alcuni Comuni che hanno riscosso somme non dovute, e negativo verso altri Comuni, privati di risorse altrimenti spettanti); gli errori e le omissioni che ancora sono presenti negli archivi catastali, ad esempio quelle derivanti dal disallineamento tra il territorio amministrativo dei Comuni e gli archivi catastali; le approssimazioni metodologiche dovute alla difficoltà di integrare puntualmente le informazioni sulle rendite catastali con quelle di fonte dichiarativa relativa alle destinazioni d'uso degli immobili, al fine di attribuire in modo accurato il corretto utilizzo degli immobili stessi.

Tuttavia, il nuovo approccio ha fornito l'opportunità di procedere al miglioramento della quantificazione delle esenzioni e agevolazioni fiscali previste a legislazione vigente, in virtù del fatto che l'imposta è calcolata applicando alla base imponibile le aliquote deliberate dal comune, tenuto conto sia della tipologia di immobile e dell'utilizzo dell'immobile stesso, sia delle caratteristiche specifiche del soggetto proprietario. L'affinamento metodologico si fonda, quindi, sull'acquisizione di informazioni provenienti da diverse fonti per cercare di specificare nel modo migliore possibile l'utilizzo dell'immobile e la tipologia del proprietario.

Particolare attenzione si è posta nella ricerca di algoritmi per l'individuazione delle tipologie di utilizzo dell'immobile da parte di soggetti la cui attività non è commerciale, o lo è solo parzialmente. Pertanto, al fine di ottenere una maggiore coerenza tra la base dati e la normativa IMU di riferimento, si è provveduto ad integrare le informazioni provenienti dall'archivio catastale e dalle dichiarazioni, con le ulteriori informazioni che è stato possibile acquisire. In particolare, le fonti utilizzate riguardano: i) il modello IMU Enti non commerciali (IMU-ENC), il quale risulta obbligatorio da compilare per ciascun contribuente interessato da specifiche esenzioni IMU; ii) i versamenti F24 effettuati dai singoli soggetti; iii) la base dati dei codici fiscali dell'Anagrafe degli Enti della Pubblica Amministrazione pubblicata dalla Ragioneria generale dello Stato.

In dettaglio, i passaggi seguiti nella revisione metodologica sono i seguenti.

Innanzitutto, la metodologia adottata ha previsto la quantificazione, per ogni singolo soggetto e all'interno di ogni comune, del gettito derivante dall'applicazione piena delle aliquote deliberate alla propria base catastale.

In un secondo momento, attraverso l'utilizzo delle informazioni prima menzionate, si è provveduto a monitorare le caratteristiche dei proprietari degli immobili. In particolare, attraverso le informazioni disponibili, i soggetti sono stati classificati separatamente in diversi sottogruppi seguendo, per quanto possibile, la normativa di riferimento sulle varie esenzioni dall'imposta. La distinzione ha riguardato i seguenti gruppi di contribuenti: ATER, Enti Pubblici, Enti non commerciali, Costruttori, Altri soggetti regolatori, Altre persone non fisiche (PNF), Persone fisiche (PF).

Successivamente sono stati stimati separatamente e, ove possibile, individualmente, gli effetti delle eventuali esenzioni attraverso la definizione congiunta di utilizzo dell'immobile e tipologia di proprietario, soprattutto con riferimento agli immobili di categoria catastale B⁴⁰, differenziati secondo le modalità di seguito riportate.

Utilizzo della dichiarazione IMU-ENC

Gli immobili utilizzati dai soggetti non commerciali, nell'ambito di funzioni istituzionali, possono essere considerati esenti dal pagamento dell'IMU, previa comunicazione attraverso il modello IMU-ENC. Lo stesso modello, da compilare per ciascun comune in cui risiede l'immobile, prevede che il soggetto interessato riporti il suo patrimonio immobiliare e ricalcoli l'imposta da versare al netto delle esenzioni dichiarate.

Per ogni unità così determinata è stata agganciata l'informazione presente nella dichiarazione IMU-ENC, espressa nel quadro C, relativa alla liquidazione calcolata. È stato, quindi, effettuato

⁴⁰ Gli immobili di tipo B sono: B/1 - collegi, orfanotrofi, conventi, seminari, ricoveri, ospizi, caserme -; B/2 - ospedali e case di cura senza fine di lucro -; B/3 - riformatori e prigioni -; B/4 - uffici pubblici -; B/5 - laboratori scientifici e scuole -; B/6 - accademie, gallerie, musei, pinacoteche -; B/7 - oratori e cappelle non destinate all'esercizio pubblico del culto -; B/8 - magazzini sotterranei per depositi di derrate -.

un confronto tra l'importo teorico da catasto, l'importo calcolato da dichiarazione e l'importo versato.

Nel caso in cui non risulta alcuna dichiarazione IMU-ENC, il gettito teorico è assunto pari al gettito derivante dal catasto. Nel caso in cui il versamento corrisponde al gettito da catasto, allora si considera che il gettito teorico sia esattamente il gettito da catasto. Nel caso in cui il versamento è pari a quanto dichiarato dal quadro C, si ipotizza che tale ammontare sia equivalente al gettito teorico, con *tax gap* nullo. Nel caso in cui il versamento è pari al gettito da catasto al netto degli immobili di categoria catastale B, il gettito teorico si ipotizza pari al massimo tra il gettito dichiarato nel quadro C e il gettito versato. Nel caso in cui risulta un gettito dichiarato e versato pari a zero, si ipotizza che il gettito teorico e il gettito effettivo siano entrambi nulli. In tutti gli altri casi, il gettito teorico è assunto pari a quanto dichiarato nel quadro C.

In tutti i casi, comunque, sono stati riattribuiti i versamenti ai singoli immobili, utilizzando come fattore di riproporzionamento il gettito teorico opportunamente corretto.

Analisi sugli Enti pubblici

Nel caso degli Enti pubblici è stata effettuata un'analisi puntuale e "prudenziale" delle esenzioni previste a legislazione vigente. Al fine di non sovrastimare le esenzioni, sono stati, infatti, considerati solo gli immobili che presentano determinate caratteristiche individuabili da fonte catastale. In particolare, sono stati considerati solo gli immobili di tipo B, D04 ovvero A10, per alcune categorie di soggetti e contribuenti. Ulteriore condizione è che gli stessi immobili non risultino locati.

Sono stati considerati esenti gli immobili: i) di categoria B03 - riformatori e prigionieri, istituzionali per definizione; ii) con categoria catastale B02, B04, B05 oppure D04 - ospedali e case di cura con fine di lucro - nel caso in cui il soggetto proprietario è dato da "Aziende ospedaliere pubbliche", "Aziende ospedaliere-universitarie e Policlinici universitari pubblici", "Aziende sanitarie locali"; iii) con categoria catastale B01, B04, B06 oppure A10, nel caso in cui il proprietario è dato dalla "Presidenza del Consiglio dei ministri e Ministeri", dalle "Regioni", dalle "Province e Città metropolitane", nonché dalle "Agenzie fiscali"; iv) con categoria catastale B02, B04 e B05, nel caso in cui il soggetto è dato dagli "Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici"; v) con categoria catastale B04 nel caso in cui il soggetto è dato dagli "altri Enti e Istituzioni pubbliche locali".

ATER

Questi soggetti sono esenti dall'imposta relativa agli immobili aventi le caratteristiche degli alloggi sociali. Il quadro normativo è molto complesso e spesso foriero di contenziosi presso il TAR o le Commissioni tributarie. Non è, quindi, possibile individuare precisamente, a partire dal catasto, quali immobili siano esenti o meno. Resta, comunque, ferma la condizione necessaria ma non sufficiente, ai fini dell'esenzione, che tali immobili siano abitativi.

Per stimare la quota di esenzione, è stata calcolata da catasto l'imposta teorica relativa alle proprietà e divisa tra la componente del patrimonio immobiliare abitativo e non abitativo.

La procedura implementata si basa sul presupposto che il versamento riguardi innanzitutto la componente del patrimonio immobiliare non abitativo (che non gode di esenzione) e, nel caso di eccesso di gettito, la componente residua viene attribuita al patrimonio abitativo.

In ultima analisi, il gettito teorico corrisponde alla base imponibile del patrimonio non abitativo (da catasto) e dalla componente di gettito versato in eccesso, attribuito al patrimonio abitativo⁴¹.

⁴¹ Per estendere la stima anche su coloro che non hanno versato, si è calcolata la percentuale di gettito versato sull'abitativo (rispetto al totale da catasto). Tale percentuale è stata, quindi, applicata anche ai soggetti che non hanno versato, ipotizzando che la struttura del patrimonio immobiliare abitativo e la ripartizione degli stessi fra esenti e non esenti sia la stessa per tutti gli ATER e in tutti i comuni.

Altri Regolatori

Esistono una serie di soggetti classificati nella divisione ATECO “84 - Servizi collettivi delle Amministrazioni pubbliche”, non inclusi nella lista fornita dalla Ragioneria generale dello Stato. Per questi soggetti si è supposto che gli immobili A10 - uffici - e B siano utilizzati nell’ambito dell’attività istituzionale. Pertanto, l’imposta teorica di questi immobili è considerata esente.

Costruttori

Per quanto concerne i soggetti la cui attività è quella del settore delle “Costruzioni”, occorre distinguere tre casi: i) il caso in cui l’immobile viene utilizzato per l’attività economica; ii) il caso in cui l’immobile viene locato; iii) il caso dei c.d. “beni merce”, ovvero gli immobili destinati alla vendita. I c.d. “beni merce” sono esenti. Tuttavia, non disponendo di informazioni sufficienti a individuare in modo dettagliato i beni merce, si è supposto, nel caso di versamento, che il soggetto abbia effettuato correttamente il calcolo. Pertanto, nel caso dei soggetti che hanno effettuato il versamento, sono stati distinti gli immobili locati (non esenti), quelli abitativi non locati (probabili beni merce) e tutti gli altri immobili residuali. Infine, si è confrontato il gettito versato con il gettito teorico non esente e, nel caso di differenziale positivo, è stato riassegnato proporzionalmente il gettito teorico alla categoria degli immobili residuali.

II. REVISIONE DELLE STIME TRA IL 2022 E IL 2023 DI ALCUNI TAX GAP

II.1 REVISIONI DEL GAP DELL'IRPEF DA LAVORO AUTONOMO E DA IMPRESA E DELL'IRES

La metodologia di stima del gap dell'IRPEF da lavoro autonomo e di impresa e dell'IRES non ha subito revisioni rispetto alla precedente edizione. Pertanto, le differenze osservate sono imputabili esclusivamente all'aggiornamento delle fonti di dati utilizzate nel calcolo. In particolare, con riferimento al gap IRES per l'anno d'imposta 2020, si evidenzia come la revisione delle stime sia riconducibile ad una correzione al ribasso sia dell'imposta potenziale sia dell'imposta dichiarata, mentre l'importo relativo ai mancati versamenti, tuttora oggetto di estrapolazione per indisponibilità della fonte amministrativa, risulta in linea con quanto previsto nell'edizione precedente. Ne consegue che, in termini di propensione, la componente non dichiarata subisca una variazione più contenuta rispetto a quella del dichiarato e non versato.

TABELLA II.1.1: GAP IRPEFaut (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2022 E L'ATTUALE. ANNI 2016-2020

Aggregato	Tipologia	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	31.497	31.411	30.657	30.263	26.336
	Dichiarato e non versato	1.860	1.916	2.266	2.213	1.876
	Totale non versato	33.357	33.327	32.923	32.476	28.212
Gap IRPEF EDIZIONE 2022 in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	31.497	31.411	30.657	30.263	26.476
	Dichiarato e non versato	1.862	1.906	2.280	2.188	1.855
	Totale non versato	33.359	33.318	32.938	32.451	28.331
Differenze tra il Gap IRPEF attuale e l'edizione 2022	Non dichiarato	0	0	0	0	-140
	Dichiarato e non versato	-1	9	-14	25	21
	Totale non versato	-1	9	-14	25	-119

TABELLA II.1.2: PROPENSIONE AL GAP IRPEFaut (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2022 E L'ATTUALE. ANNI 2016-2020

Aggregato	Tipologia	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEFp)	Non dichiarato	62,7%	64,1%	62,8%	64,5%	65,0%
	Dichiarato e non versato	3,7%	3,9%	4,6%	4,7%	4,6%
	Totale non versato	66,4%	68,0%	67,5%	69,2%	69,7%
Gap IRPEF EDIZIONE 2022 in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEFp)	Non dichiarato	62,7%	64,1%	62,8%	64,5%	65,2%
	Dichiarato e non versato	3,7%	3,9%	4,7%	4,7%	4,6%
	Totale non versato	66,4%	68,0%	67,5%	69,1%	69,7%
Differenze tra il Gap IRPEF attuale e l'edizione 2022	Non dichiarato	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	-0,1%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	0,0%	0,1%	0,1%
	Totale non versato	0,0%	0,0%	0,0%	0,1%	-0,1%

TABELLA II.1.3: GAP IRES (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2022 E L'ATTUALE. ANNI 2016-2020

Aggregato	Tipologia	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IRES EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	8.789	7.156	6.394	7.063	6.776
	Dichiarato e non versato	1.498	1.476	1.512	1.917	1.711
	Totale non versato	10.287	8.632	7.906	8.980	8.487
Gap IRES EDIZIONE 2022 in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	8.789	7.156	6.394	7.063	7.424
	Dichiarato e non versato	1.497	1.507	1.560	1.674	1.658
	Totale non versato	10.286	8.662	7.954	8.738	9.082
Differenze tra il Gap IRES attuale e l'edizione 2022	Non dichiarato	0	0	0	0	-648
	Dichiarato e non versato	1	-31	-48	243	54
	Totale non versato	1	-31	-48	243	-594

TABELLA II.1.4: PROPENSIONE AL GAP IRES (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2022 E L'ATTUALE. ANNI 2016-2020

Aggregato	Tipologia	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IRES EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	22,7%	19,6%	17,3%	18,7%	19,8%
	Dichiarato e non versato	3,9%	4,0%	4,1%	5,1%	5,0%
	Totale non versato	26,6%	23,7%	21,4%	23,8%	24,9%
Gap IRES EDIZIONE 2022 in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	22,7%	19,6%	17,3%	18,7%	19,7%
	Dichiarato e non versato	3,9%	4,1%	4,2%	4,4%	4,4%
	Totale non versato	26,6%	23,7%	21,6%	23,2%	24,0%
Differenze tra il Gap IRES attuale e l'edizione 2022	Non dichiarato	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,2%
	Dichiarato e non versato	0,0%	-0,1%	-0,1%	0,6%	0,6%
	Totale non versato	0,0%	-0,1%	-0,1%	0,6%	0,8%

II.2 REVISIONI DEL GAP DELL'IVA

La metodologia di stima del *gap* dell'IVA non ha subito revisioni rispetto alla precedente edizione. La revisione al ribasso della stima del *gap* per l'anno di imposta 2020 è riconducibile ad una correzione dell'imposta potenziale, legata sia ad un aggiornamento delle fonti dati (in particolare ai dati di contabilità nazionale sui costi intermedi) sia ad aggiustamenti effettuati su approssimazioni precedentemente effettuate per tenere conto dei provvedimenti adottati per la pandemia.

Le differenze osservate (Tabella II.2.1) sono anche riconducibili all'aggiornamento degli archivi dei controlli automatizzati delle dichiarazioni: vale la pena ricordare che per le ultime due annualità considerate, i mancati versamenti vengono stimati sulla base della dinamica dell'IVA evasa.

TABELLA II.2.1: GAP IVA IN MLN DI EURO: CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2022 E L'ATTUALE. ANNI 2016-2020

Aggregato	Tipologia	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	24.274	26.694	20.942	18.073	15.391
	Dichiarato e non versato	9.888	10.130	10.216	8.817	7.508
	Totale non versato	34.162	36.824	31.158	26.889	22.899
Gap IVA EDIZIONE 2022 in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	24.764	25.362	21.479	18.718	17.011
	Dichiarato e non versato	9.894	10.208	10.344	9.014	8.192
	Totale non versato	34.659	35.570	31.823	27.732	25.203
Differenze tra il Gap IVA attuale e l'edizione 2022	Non dichiarato	-490	1.332	-537	-646	-1.620
	Dichiarato e non versato	-6	-78	-127	-197	-684
	Totale non versato	-496	1.253	-665	-843	-2.304

TABELLA II.2.2: PROPENSIONE AL GAP IVA IN PERCENTUALE: CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2022 E L'ATTUALE. ANNI 2016-2020

Aggregato	Tipologia	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	18,4%	19,8%	15,4%	13,4%	12,9%
	Dichiarato e non versato	7,5%	7,5%	7,5%	6,5%	6,3%
	Totale non versato	25,9%	27,3%	22,9%	19,9%	19,2%
Gap IVA EDIZIONE 2022 in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	18,7%	19,0%	15,7%	13,7%	14,0%
	Dichiarato e non versato	7,5%	7,6%	7,6%	6,6%	6,7%
	Totale non versato	26,2%	26,6%	23,3%	20,4%	20,7%
Differenze tra il Gap IVA attuale e l'edizione 2022	Non dichiarato	-0,3%	0,8%	-0,3%	-0,4%	-1,1%
	Dichiarato e non versato	0,0%	-0,1%	-0,1%	-0,1%	-0,4%
	Totale non versato	-0,3%	0,7%	-0,4%	-0,5%	-1,5%

II.3 REVISIONI DEL GAP DELL'IRAP

Dal punto di vista dell'analisi di qualità delle banche dati, per l'anno d'imposta 2020, si segnala la disponibilità dei dati dichiarativi definitivi come elemento determinante della revisione del valore del *gap* nell'imposta. Tale aggiornamento non modifica la dinamica già registrata nella precedente versione delle stime, sia con riferimento al *gap* non dichiarato in valore assoluto sia per quanto riguarda la propensione al *gap*. Tuttavia, l'ammontare della riduzione per il 2020 è risultato leggermente meno marcato del previsto.

La serie dei mancati versamenti ha subito dei cambiamenti rispetto all'ultima versione rilasciata, dovuti all'aggiornamento degli archivi dei controlli automatizzati delle dichiarazioni. In particolare, si segnala sul 2018 la più rilevante riduzione nell'ammontare dichiarato e non versato (che passa da 1.103 milioni di euro a 1.063 milioni di euro). Tale decremento produce una riduzione del *trend* del *tax gap* IRAP complessivo (totale non versato), che risulta quindi in minore aumento tra il 2017 e il 2018.

TABELLA II.3.1: GAP IRAP (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2022 E L'ATTUALE. ANNI 2016-2020.

	Anno	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IRAP VERSIONE ATTUALE	Non dichiarato	3.955	4.118	4.134	3.925	3.613
	Non versato	997	991	1.063	1.101	1.000
	Complessivo	4.952	5.109	5.197	5.026	4.613
Gap IRAP VERSIONE 2022	Non dichiarato	3.955	4.118	4.134	3.925	3.506
	Non versato	991	999	1.103	1.098	1.008
	Complessivo	4.946	5.117	5.237	5.023	4.514
Differenze tra il Gap IRAP attuale e l'edizione 2022	Non dichiarato	0	0	0	0	107
	Non versato	6	-8	-40	4	-8
	Complessivo	6	-8	-40	4	99

Le revisioni del *tax gap* in valore hanno comportato, naturalmente, revisioni anche in termini di propensione (Tabella II.3.2). Si segnala che, rispetto alla precedente *release*, si è osservato una riduzione della propensione al *gap* per il 2020 sul 2019 un poco meno ampia del previsto (in maniera analoga a quanto osservato per il *gap* in valore assoluto).

TABELLA II.3.2: PROPENSIONE AL GAP IRAP (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2022 E L'ATTUALE. ANNI 2016-2020.

	Anno	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IRAP EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPP) ¹	Non dichiarato	15,0%	15,1%	14,7%	14,2%	13,9%
	Dichiarato e non versato	3,8%	3,6%	3,8%	4,0%	3,8%
	Complessivo	18,8%	18,8%	18,5%	18,2%	17,7%
Gap IRAP EDIZIONE 2022 in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPP) ¹	Non dichiarato	15,0%	15,1%	14,7%	14,2%	13,4%
	Dichiarato e non versato	3,8%	3,7%	3,9%	4,0%	3,9%
	Complessivo	18,8%	18,8%	18,6%	18,2%	17,3%
Differenze tra il Gap IRAP in % dell'imposta potenziale attuale e l'edizione 2022	Non dichiarato	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,4%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	-0,1%	0,0%	0,0%
	Complessivo	0,0%	0,0%	-0,1%	0,0%	0,4%

II.4 REVISIONI DEL GAP DELLE LOCAZIONI

Per quanto riguarda il *gap* relativo alle locazioni, non sono intervenute modifiche metodologiche né aggiornamenti delle fonti informative che abbiano determinato una revisione delle stime rispetto all'edizione precedente.

III. ALTRE METODOLOGIE

III.1 LA STIMA BOTTOM UP DEL GAP IVA

La metodologia di tipo *bottom-up* permette di ottenere una stima del *gap* IVA ad elevato livello di disaggregazione sulla base degli attributi dei soggetti passivi.

Poiché l'approccio adottato è di tipo predittivo, si è reso necessario individuare degli *output* (oggetto della previsione) da utilizzare per definire ogni variabile *target*, che, concettualmente, può essere identificata con il *gap* IVA da attribuire al singolo contribuente. Questa scelta, tutt'altro che banale, ha portato ad optare per due diversi approcci di stima, speculari nella metodologia ma diversi sia nel risultato che nell'utilizzo finale. Questi due approcci, che chiamiamo globale e tematico, sono speculari nella metodologia ma differenti negli scopi.

Quando la variabile *target* è la maggiore imposta iva accertata (MIA) contestabile al singolo contribuente, il bottom-up stimato è chiamato *globale*. Quando invece procediamo alla stima delle singole componenti IVA contestabili al contribuente, parliamo invece di bottom-up *tematico*. Invero, è possibile estrapolare dalle nostre banche dati le singole voci della dichiarazione IVA che sono state rettificata in sede di accertamento: ciò ci permette di ricostruire nel dettaglio tutto il profilo evasivo attuato dal contribuente, e ovviamente anche di studiarlo in aggregato, sia nel sottoinsieme osservato che nella platea allargata su cui si effettua la stima. A livello metodologico i due approcci sono identici, con la differenza che nel globale il *matching* viene effettuato su una sola variabile, la MIA, mentre per il tematico viene effettuato su un vettore di osservazioni, nello specifico la maggiore imposta determinata nei quadri VE, VF, VJ. La differenza metodologica fra i due approcci è di natura esclusivamente tecnica, e relativa solamente all'algoritmo di *matching* utilizzato: univariato nel caso globale e multivariato nel tematico.

I due approcci differiscono invece sensibilmente per quanto riguarda lo scopo. Il bottom-up globale può essere utilizzato per una caratterizzazione immediata del fenomeno evasivo, rendendo possibile lo studio complessivo della maggiore imposta. Con la stima globale del bottom-up è infatti possibile costruire mappe del rischio e tabelle che affrontino la questione nel suo insieme, senza poter distinguere tra costi, ricavi, aliquote e detrazioni indebite. Queste distinzioni sono invece possibili grazie all'approccio tematico, attualmente in fase sperimentale su una platea ristretta, e dunque soggetto a possibili miglie in futuro.

III.1.1 La stima globale

La scelta della variabile *target* si è orientata sulla maggiore imposta accertata (MIA), definibile come l'importo della pretesa erariale determinato dall'Amministrazione e "notificato" al contribuente. Per una discussione più approfondita sulla scelta della variabile obiettivo, si veda la Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2022.

Al fine di operare in un quadro sufficientemente completo e, conseguentemente, rappresentativo dell'insieme dei controlli aventi ad oggetto un determinato anno, sono stati considerati, per la prima fase di stima, solo gli accertamenti relativi agli anni d'imposta 2014 e 2015 e, per la seconda fase, quelli relativi agli anni dal 2014-2017 in poi.⁴²

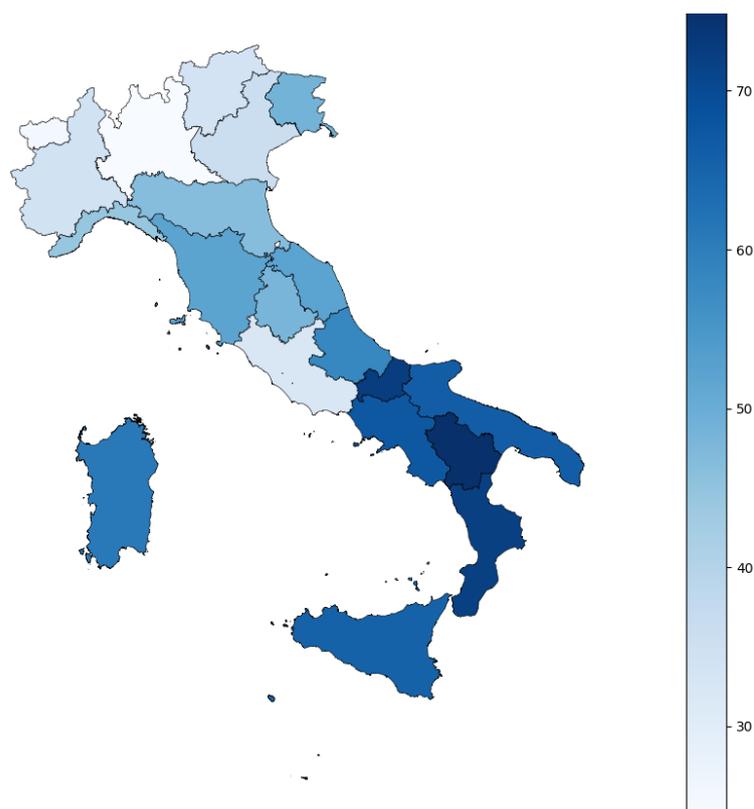
⁴² La metodologia di stima consta di due fasi distinte. Per una spiegazione dettagliata delle due fasi, si rimanda alla Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - Anno 2022.

Il campione così identificato, subordinatamente ad opportune ipotesi di stabilità delle relazioni tra predittori e variabili risposta, è potenzialmente utilizzabile per stimare il *tax gap* riguardante gli anni dal 2014 in poi. Nella sperimentazione condotta, come sopra anticipato, l'anno di interesse è il 2021. Per l'illustrazione dettagliata della metodologia impiegata, si rimanda alla relazione 2022.

Come già sottolineato, lo scopo principale della metodologia sviluppata è quello di permettere la disaggregazione e la scomposizione del *gap* IVA sulla base dei diversi domini di interesse, tra cui quello geografico (ad esempio, regionale, provinciale, comunale), settoriale e dimensionale. In linea di principio, il metodo *bottom up* consente di ottenere previsioni del *gap* IVA e della propensione ad evadere a livello di singolo contribuente, e pertanto derivare stime su qualsiasi dominio di interesse per aggregazione delle previsioni micro. Occorre tenere presente, tuttavia, che all'aumentare del dettaglio richiesto, si riduce l'accuratezza della stima. Inoltre, il risultato a livello micro è importante non tanto per una valutazione del livello di evasione del singolo contribuente, quanto per il valore informativo che tale disaggregazione implica.

A titolo di esempio, si riportano i risultati del *gap* e della propensione a livello regionale (Figura III.1.1.1). I risultati evidenziano una propensione minore al nord, e maggiore al sud e nelle isole. Inoltre, tramite il modello *bottom-up* è possibile incrociare i diversi domini di interesse per effettuare analisi dettagliate sul fenomeno evasivo.

FIGURA III.1.1.1: PROPENSIONE REGIONALE AL GAP IVA



III.1.2 La stima tematica per singole componenti

Come già menzionato, la metodologia di tipo *bottom-up* descritta nella relazione evasione 2022 è stata applicata per distinguere le diverse componenti del *gap* IVA, in funzione delle diverse operazioni effettuate dai contribuenti (ad esempio cessioni o acquisti). Analizzando i singoli campi

di dichiarazione, infatti, si può verificare l'origine della maggiore imposta accertata, e ricostruire quella totale.

A differenza di quanto fatto per la metodologia *bottom-up* totale, poiché si intende studiare contemporaneamente le singole componenti della maggiore imposta accertata, la variabile di *output* (MIA totale) è ora da considerare come un vettore, le cui componenti, che andranno a comporre il totale della maggiore imposta accertata, sono state stimate simultaneamente.

In particolare, i due aspetti principali che contribuiscono alla formazione del *gap* IVA sono la sotto-dichiarazione delle vendite e la sovra-dichiarazione dei costi, che rappresentano, dal lato dell'imposta, la MIA dal lato attivo e la MIA da lato passivo, rispettivamente. La prima è stata ricavata dalle informazioni presenti in dichiarazioni e accertamenti relativi al quadro VE, rigo 26 mentre la seconda proviene da quelle del quadro VF, rigo 71. Inoltre, come approfondimento sono stati considerati due ulteriori fenomeni: l'evasione da aliquota, sia sul lato attivo che su quello passivo, e la scomposizione della sotto-dichiarazione dei ricavi nelle componenti B2B e B2C mediante il quadro VT.

Riguardo la formulazione dell'evasione da aliquota, in questa fase di analisi ne è stato definito un limite inferiore. Infatti, la maggiore imposta da aliquota è stata stimata unicamente nei casi in cui, in fase di accertamento, è stata attribuita solamente una maggiore imposta e non un maggior imponibile, poiché si tratta dei soli casi in cui l'evasione deriva sicuramente da un'aliquota errata. Tale calcolo è stato effettuato sia per gli acquisti che per le cessioni, dunque è stata ottenuta una maggiore imposta accertata da aliquota sia attiva che passiva, che rappresentano una parte del totale della maggiore imposta attiva e passiva, rispettivamente.

Oltre alla stima dell'evasione da aliquota, è stata calcolata la ripartizione della MIA totale attiva nella sua quota B2B, cioè derivante dalla cessione di beni e servizi ad altre imprese, e B2C, relativa alle operazioni destinate al consumo finale. Infatti, la quota della maggiore imposta B2C, oltre ad essere una stima di per sé informativa, potrebbe fornire una stima più realistica del *gap* IVA aggregato. L'ipotesi di base è che, una volta non dichiarata l'IVA in un'operazione B2B, essa non verrà né dichiarata e detratta nelle operazioni successive, né pagata dal consumatore finale. In questo caso, il mancato gettito per lo Stato sarebbe rappresentato dall'omesso pagamento dell'IVA ascrivibile al consumatore finale, più le componenti non detraibili come i costi d'impresa. Dunque, considerare la somma delle maggiori imposte IVA individuali porterebbe ad una sovra-stima del *gap* IVA totale in quanto potrebbe essere contato più volte lo stesso ammontare di imposta evasa. Rimane tuttavia importante la stima del *bottom-up* globale, che come già evidenziato risponde ad esigenze differenti.

Da un punto di vista metodologico, la stima del *gap* IVA tematica è stata realizzata estendendo il modello predittivo già applicato per la stima *bottom-up* del *gap* IVA. Nel dettaglio, il primo dei due stadi di analisi, ossia la stima della probabilità di selezione per accertamento, è stato riproposto esattamente con le stesse modalità descritte nella Relazione evasione 2022.

Il secondo stadio, relativo alla predizione della maggiore imposta accertata IVA, è stato sottoposto a delle modifiche. In particolare, il *bagging* di alberi di regressione è stato utilizzato per stimare separatamente le previsioni della MIA lato attivo e lato passivo⁴³. Infine, per associare ad ogni contribuente non accertato il contribuente accertato con valori previsti più prossimi (*nearest neighbour*) è stata utilizzata una funzione di distanza multivariata (distanza di Mahalanobis), che permette di tenere conto contemporaneamente sia di entrambe le variabili di output principali che di eventuali correlazioni tra di esse. Una volta individuato, attraverso la previsione della MIA lato attivo e della MIA lato passivo, il contribuente accertato più prossimo, a ciascun soggetto non accertato vengono assegnate anche la maggiore imposta da aliquota e quella attribuibile alla componente B2C, oltre alle già citate MIA attiva e passiva.

Di seguito si riportano i risultati ottenuti dall'applicazione della metodologia descritta per la sola platea delle ditte individuali per l'anno 2019.

⁴³ Nel lato attivo consideriamo anche il quadro VJ, relativo alle operazioni in *reverse charge*, anche se in questa trattazione lo escludiamo per motivi di parsimonia espositiva.

TABELLA III.1.2.1: QUOTE DI MAGGIORE IMPOSTA ATTIVA E PASSIVA SU BASE REGIONALE

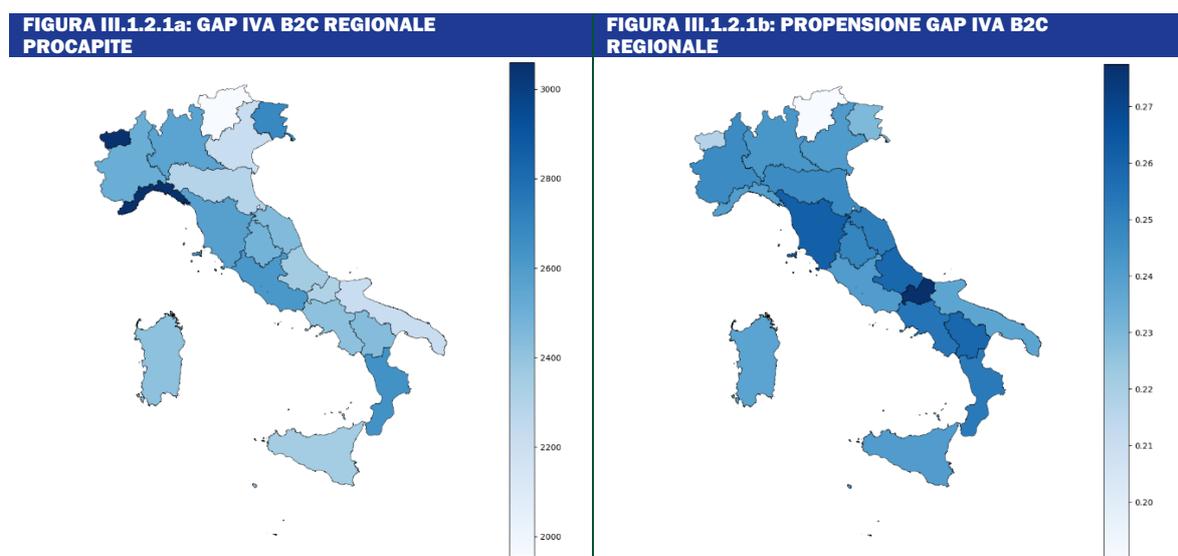
	MIA attiva	MIA passiva
PIEMONTE	57,8%	42,2%
VALLE D'AOSTA	54,4%	45,6%
LOMBARDIA	59,3%	40,7%
TRENTINO-ALTO ADIGE	53,5%	46,5%
VENETO	59,9%	40,1%
FRIULI VENEZIA GIULIA	58,6%	41,4%
LIGURIA	59,8%	40,2%
EMILIA ROMAGNA	59,9%	40,1%
TOSCANA	62,1%	37,9%
UMBRIA	60,6%	39,4%
MARCHE	59,1%	40,9%
LAZIO	62,2%	37,8%
ABRUZZO	58,3%	41,7%
MOLISE	54,8%	45,2%
CAMPANIA	59,2%	40,8%
PUGLIA	53,4%	46,6%
BASILICATA	51,6%	48,4%
CALABRIA	58,6%	41,4%
SICILIA	56,6%	43,4%
SARDEGNA	54,4%	45,6%
TOTALE	58,5%	41,5%

In Tabella III.1.2.1 è riportato la quota delle componenti della MIA: quella da sotto-dichiarazione dei ricavi (MIA attiva) e quella da sovra-dichiarazione dei costi (MIA passiva). Nella platea selezionata, il 58,5% della maggiore imposta totale predetta è ascrivibile al lato attivo, mentre il 41,5% al lato passivo. La distribuzione tra lato attivo e passivo è abbastanza omogenea tra le regioni. In tutti i casi la MIA attiva costituisce più del 50% della totale, con punte di oltre il 60% per Lazio, Toscana e Umbria.

Per quanto riguarda l'evasione da aliquota, questa può essere considerata unicamente come limite inferiore, nel senso che riguarda i casi in cui il mancato gettito deriva esclusivamente da una aliquota errata. Questa riguarda almeno l'1% dell'evasione da sotto-dichiarazione dei ricavi (lato attivo) e l'1,8% dell'evasione lato passivo.

Nella Figura III.1.2.1 è riportata la distribuzione regionale della maggiore imposta pro capite derivante dalla sotto-dichiarazione dei ricavi riferita alle transazioni B2C. Poiché si considerano le sole operazioni B2C, il *gap* è imputato alla regione in cui vi è la sede legale delle ditte che effettuano l'operazione che coinvolge il consumatore finale. Le regioni che presentano i valori più elevati sono la Valle d'Aosta e la Liguria; il Trentino-Alto Adige si conferma tra le regioni a *gap* IVA pro capite più basso. I risultati ottenuti per il Trentino-Alto Adige risultano essere coerenti con quelli relativi alla propensione al *gap* IVA (Figura III.1.2.1b): questa, infatti, risulta essere la regione con la propensione al *gap* IVA inferiore. Al contrario, la regione in cui si evidenzia la più alta propensione al *gap* è il Molise, con un valore eccedente lo 0,27. Infine, per quanto riguarda il resto delle regioni sembra esserci una distribuzione regionale piuttosto uniforme.

Qualche considerazione sulle differenze visibili fra la Figura III.1.2.1a, rappresentativa dell'approccio globale, e la III.1.2.1b, che illustra i risultati dell'approccio tematico: nel primo caso, la mappa può essere considerata un'indicazione del comportamento evasivo individuale dei contribuenti di quella regione; nel secondo caso, invece, l'obiettivo è valutare il mancato gettito effettivo, focalizzandosi però su un particolare aspetto del fenomeno. Questo confronto mette bene in luce la differenza nello scopo dei due approcci considerati.



III.2 LA STIMA BOTTOM UP DEL GAP IRAP

L'approccio *bottom-up* adottato per stimare il *tax gap* IRAP delle persone fisiche e società, si basa sull'applicazione di modelli econometrici che utilizzano sia le informazioni dei dati dichiarati al Fisco, sia quelle dedotte dalle fonti di accertamento fiscale, per il sottoinsieme di contribuenti sottoposti a tale processo. Per quanto riguarda la popolazione di stima, il modello prende a riferimento solo i contribuenti che hanno ricevuto un accertamento unificato sull'anno di imposta oggetto di studio, in quanto tale tipologia di controllo prevede uno specifico processo di selezione finalizzato alla ricostruzione della situazione patrimoniale e contabile e quindi dell'eventuale *gap* tra quanto dichiarato e quanto dovuto in termini di base imponibile e di imposta.

L'applicazione del modello riguarda la stima della Base Imponibile Potenziale (BIT) IRAP⁴⁴ sia per i soggetti accertati che per coloro che non hanno subito un accertamento, attraverso la proiezione su tutta la popolazione dei contribuenti dei risultati del modello statistico. Questa stima è importante poiché se confrontata con la base imponibile dichiarata (BID), consente una quantificazione della mancata base imponibile IRAP: il *gap* nella base (BIND).

La platea di studio è composta da Persone Fisiche, Società di Persone e Società di Capitali, che hanno effettivamente dichiarato reddito da impresa e/o da lavoro autonomo ovvero quei contribuenti che hanno dei dati IVA significativi. L'anno di imposta di riferimento per la stima dei modelli è il 2016.

Al fine di indentificare la platea di stima per il modello, sono stati identificate ed escluse le casistiche fuori contesto e non utili ai fini dello studio. Dalla popolazione iniziale sono stati esclusi i soggetti non passivi dell'imposta regionale sulle attività produttive⁴⁵ e i soggetti per i quali non si dispone di nessun dato reddituale. Per la definizione della popolazione di stima, state individuate ed escluse ulteriori casistiche specifiche dell'accertamento e sono stati applicati criteri per verificare e garantire l'affidabilità del dato. In seguito alla fase di *preprocessing*, la platea di riferimento è stata partizionata in due sotto-gruppi, all'interno dei quali si proceduto, in modo separato alla stima della variabile obiettivo: un gruppo per Persone Fisiche e Società di Persone studiate congiuntamente e uno per Società di Capitali.

⁴⁴ L'aggregato di riferimento nella stima del *gap* IRAP è il valore della Produzione Netta.

⁴⁵ I criteri specifici per la definizione della reale popolazione IRAP si basano sulle informazioni che derivano dai quadri del modello IRAP e per le sole Persone Fisiche anche sul concetto di autonoma organizzazione.

III.2.1 Il modello a due stadi di Heckman

L'approccio di tipo inferenziale alla base della metodologia è incentrato sul processo di stima a due stadi introdotto da Heckman negli anni Settanta, espresso da due equazioni differenti ma tra loro relazionate, ideate nell'ottica del superamento del problema del *selection bias* dovuto in questo caso a eventuali specificità dei Soggetti sottoposti ad accertamento fiscale, spesso frutto di un processo di selezione mirato da parte degli Enti preposti.

Tale metodologia si applica, infatti, nei casi in cui si debba stimare un modello econometrico a partire da un campione le cui osservazioni sulla variabile endogena sono disponibili solo se si verifica una data condizione che determina l'appartenenza del soggetto a un gruppo e non al suo complemento.

Nel caso in esame la variabile obiettivo, la Base Imponibile IRAP Potenziale, viene stimata tenendo conto della possibile distorsione dovuta al fatto che i contribuenti sottoposti ad accertamento fiscale, proprio per tale eventualità, potrebbero differire in maniera sistematica da coloro che non hanno subito tale processo.

Primo stadio: modello di selezione

Il primo modello, riconducibile ad un modello probit, ha come risposta una variabile dicotomica dove il valore 1 indica che il contribuente è stato sottoposto ad accertamento unificato e 0 in caso contrario; si evidenzia che il modello stimato non è utilizzato per fini previsivi, ma solo per determinare la probabilità di essere selezionati per un accertamento fiscale sull'anno d'imposta oggetto di studio⁴⁶.

Le probabilità stimate dal modello di selezione sono utilizzate per calcolare un fattore λ , denominato Lambda di Mills, coincidente con l'inverso del rapporto di Mills, da inserire come ulteriore covariata nella successiva fase di stima del Modello al secondo stadio con l'intento di catturare l'effetto sulla variabile obiettivo anche dell'eventualità di essere accertato e tener conto nelle stime quindi della distorsione legata alla selezione non casuale dei contribuenti.

Secondo stadio: modello sostanziale

Il modello di Heckman al secondo stadio prevede un modello di regressione per la stima della Base Imponibile Potenziale IRAP, eseguita solamente sul gruppo dei contribuenti sottoposti a controllo unificato sull'anno d'imposta 2016 e corretta per il coefficiente di distorsione (Lambda di Mills) ottenuto al primo stadio con il modello di selezione.

Dal punto di vista metodologico l'approccio di Heckman è incentrato sull'esistenza di correlazione tra i termini d'errore delle due equazioni supponendo l'influenza di elementi non osservabili direttamente ma che agiscono sia sull'aspetto della selezione che su quello strutturale.

Se i termini d'errore delle due equazioni sono incorrelati, il meccanismo di selezione può essere considerato ignorabile e il metodo di stima dei minimi quadrati ordinari (OLS) fornisce stimatori corretti: la selezione dipende perciò solo dalle variabili ausiliarie che sono poi impiegate per trattare la distorsione.

Se invece i termini d'errore sono correlati la probabilità di selezione è una funzione monotona della variabile obiettivo e quindi la selezione dipende dalla variabile oggetto dell'indagine. Pertanto, lo stimatore OLS è affetto da una distorsione dovuta alla selezione campionaria.

⁴⁶ È importante sottolineare che questa selezione riguarda diversi periodi temporali sui quali hanno insistito diversi momenti economici e diverse direttive dell'Agenzia: i controlli sull'anno d'imposta 2016 sono frutto di selezioni effettuate negli anni successivi alla presentazione della dichiarazione.

Assunzione del modello

L'impostazione fin qui illustrata fa riferimento a un contesto di tipo statistico-inferenziale che presuppone un insieme di assunzioni, non ultimo il fatto stesso di considerare l'insieme degli accertati un campione dell'universo dei dati di analisi e in particolare, un campione distorto.

Il modello di Heckman fornisce una rappresentazione parametrica sia della funzione strutturale che di selezione, assumendo indipendenza tra gli errori e i regressori e la normalità bivariata della distribuzione dei termini d'errore.

Risultati del modello

Le variabili utilizzate nella stima, sia nel primo che nel secondo stadio, derivano dalle informazioni dichiarate fiscalmente dal contribuente in materia IRPEF, IVA e IRAP e da informazioni presenti negli archivi anagrafici che ne caratterizzano il profilo, come la tipologia di soggetto fiscale, la regione del domicilio fiscale, il settore economico.

Una descrizione dettagliata delle variabili incluse nei modelli è riportata nella seguente tabella (Tabella III.2.1.1)⁴⁷:

TABELLA III.2.1.1. VARIABILI UTILIZZATE	
VARIABILI	SIGNIFICATO
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	Ricavi delle vendite e delle prestazioni (dichiarazione Unico)
Attività totali	Totale compensi e componenti positive (dichiarazione Unico)
Redditi da lavoro 770	Totale redditi per i quali è possibile fruire della detrazione
Reddito lordo	Reddito lordo (dichiarazione Unico)
Presenza di ulteriori deduzioni	Dummy pari a 1 se il contribuente presenta ulteriori deduzioni; 0 in assenza di deduzioni.
Costi funzionamento	Costi funzionamento (dichiarazione IRAP)
Costi materie prime	Costi materie prime (dichiarazione IRAP)
Costi per servizi	Costi per servizi (dichiarazione IRAP)
Dimensione aziendale	Dummy dimensionali calcolate in base al numero di addetti.
IVA sulle operazioni effettuate nell'anno	Ammontare complessivo dell'IVA sulle operazioni effettuate nell'anno
IVA a credito	Totale IVA a credito (VL39)
Altri acquisti ed importazioni IVA	Altri acquisti ed importazioni IVA
Valore aggiunto fiscale	Differenza tra il volume d'affari dichiarato e l'ammontare complessivo degli acquisti effettuati nell'anno.
Tipologia Soggetto	Dummy pari a 1 se il contribuente è una Società di Persone; 0 altrimenti.
Regime fiscale	Dummy pari a 1 se è presente il reddito d'impresa semplificata; 0 altrimenti
Settore economico	Dummy macrosezione attività prevalente (Industria, Costruzioni, Commercio, Servizi Pubblici e Privati)
Ripartizione Geografica	Dummy Geografiche (Nord Ovest, Nord Est, Centro, Sud e Isole)

I risultati ottenuti dai modelli di Heckman (modello congiunto Persone Fisiche-Società di Persone e modello Società di Capitali), sono molto soddisfacenti, in quanto le correlazioni tra gli errori delle equazioni al primo e secondo stadio sono alte e significative, confermando il vantaggio dell'utilizzo della metodologia di Heckman per correggere la distorsione da selezione dei soggetti sottoposti ad accertamento.

I modelli stimati al primo e secondo stadio, sono caratterizzati da una buona efficacia interpretativa, in particolare: per quanto riguarda l'equazione al primo stadio, influenzano significativamente e risultano discriminanti nel processo di selezione le caratteristiche strutturali del contribuente, quali la ripartizione geografica di appartenenza, il settore di attività economica e la dimensione aziendale in base al numero di addetti. Da un punto di vista dichiarativo, i predittori con un peso maggiore nella stima della probabilità di ricevere un accertamento unificato, sono le attività totali da Modello Unico, il "Costo delle materie prime" dichiarate ai fini IRAP e la variabile

⁴⁷ Nella specificazione dei modelli analizzati, la trasformazione considerata per le variabili continue è quella della Radice Quadrata.

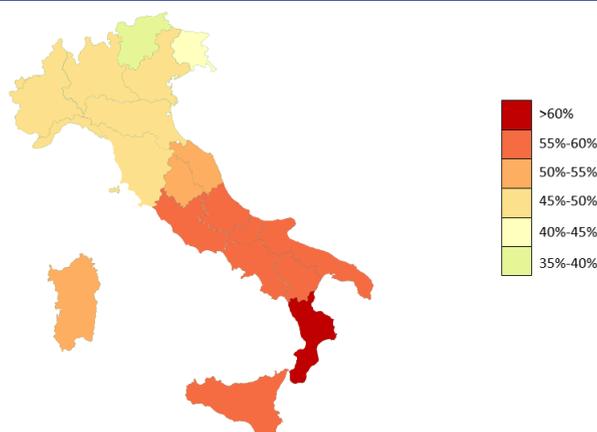
“Altri acquisti e importazioni⁴⁸”, informazione presente nella dichiarazione IVA dove possono essere trascritte anche tutte le operazioni di compensazione a seguito di fatturazioni stornate.

Per quanto riguarda l’equazione di regressione al secondo stadio (modello sostanziale), le variabili con maggior peso e più importanti nella stima della Base Imponibile Potenziale sono riconducibili a grandezze economiche inerenti il volume delle attività dell’impresa, siano esse desunte dalla dichiarazione IVA sia dalla dichiarazione dei redditi Unico.

I modelli di Heckman stimati sono stati utilizzati per ottenere una stima della Base Imponibile Totale e del Gap IRAP delle Società e Ditte Individuali per gli anni che vanno dal 2016 in poi. Naturalmente, partendo dalle previsioni micro relative ai singoli contribuenti, è possibile ottenere una stima aggregata della Base Imponibile Potenziale e del Gap IRAP per qualsiasi dominio di interesse.

Di seguito, si riportano i risultati della propensione al Gap⁴⁹ IRAP a livello regionale⁵⁰ (Figura III.2.1.1). Dalla figura è possibile desumere una scarsa variabilità regionale all’interno della stessa macroarea ma anche una discreta contrapposizione delle regioni settentrionali rispetto all’area meridionale. In sintesi, nelle regioni meridionali, si evince una forte propensione all’evasione rispetto al resto del territorio, con la Calabria con un valore superiore al 60%.

FIGURA III.2.1.1. PROPENSIONE REGIONALE AL GAP IRAP



Questi risultati sono abbastanza allineati con quelli ottenuti tramite la metodologia top down, e questo ci conforta sulla possibilità di utilizzare tali studi al fine di ottenere una maggiore granularità dei dati ufficiali.

⁴⁸ La variabile “Altri acquisti e importazioni imponibile” dal punto di vista dichiarativo riporta tutti gli acquisti di beni e servizi che non siano beni ammortizzabili, beni strumentali non ammortizzabili o beni e/o servizi acquistati e funzionali alla attività economica (rigo VF 27 col 4)

⁴⁹ La propensione al Gap IRAP si ottiene come rapporto dell’ammontare della Base Imponibile Non Dichiarata (gap) su quello della Base Imponibile Potenziale.

⁵⁰ La figura riporta il valore medio della propensione al Gap IRAP calcolato sull’arco temporale 2016-2020 per ripartizione territoriale in livelli.

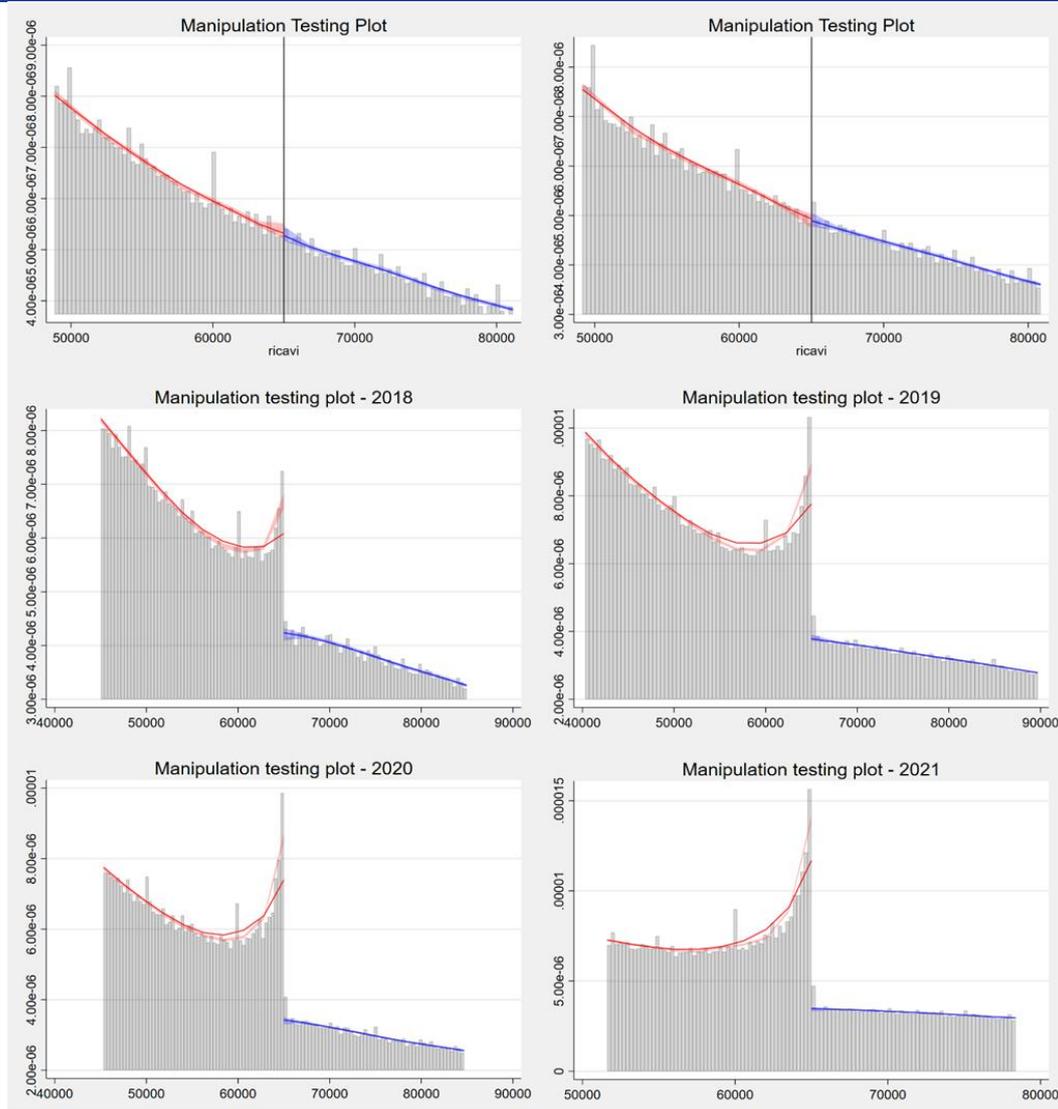
III.3 VALUTAZIONE EX-POST DELL'ESTENSIONE DELLA SOGLIA DI RICAVI NEL NUOVO REGIME FORFETARIO

Analisi della discontinuità nella distribuzione dei ricavi e stima dell'elasticità rispetto alla variazione dell'aliquota marginale

L'analisi si basa sui dati relativi a tutti i contribuenti che compilano i quadri RE (i redditi 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 III.3.1 mostra la distribuzione dei ricavi stimata con il *manipulation test*, attraverso lo stimatore basato su *kernel density* e regressioni polinomiali locali. L'analisi conferma e rafforza i risultati già emersi sulla base della semplice ispezione grafica e identifica una forte discontinuità nella distribuzione dei ricavi intorno alla soglia dei 65 mila euro per gli anni di imposta 2018-2021. Tale fenomeno, come atteso, non si verifica nel 2016 e nel 2017, anni precedenti all'introduzione della norma.

FIGURA III.3.1 MANIPULATION TEST ANNI D'IMPOSTA 2016-2021



L'analisi di *bunching*, attraverso una stima non parametrica, fornisce una evidenza empirica nelle risposte comportamentali agli incentivi di tipo fiscale. Nella fattispecie, questa tecnica è in grado di analizzare fenomeni in cui la distribuzione di una variabile è soggetta a discontinuità a causa dell'implementazione di una *policy* che genera un incentivo/disincentivo fiscale, alterando i comportamenti degli individui. Il *bunching* è, quindi, particolarmente indicato per analizzare dati amministrativi (perché questi presentano un'ampia numerosità campionaria e bassi errori di misurazione) ed è stata spesso utilizzata per analizzare fenomeni relativi all'offerta di lavoro e all'evasione fiscale.

Si suddividono, quindi, i contribuenti per gruppi di ricavi ("*bins*"); successivamente, si analizza la distribuzione della variabile di interesse e si stima un controfattuale artificiale dato dalla distribuzione che si sarebbe osservata intorno alla soglia in assenza di *policy*, sotto l'ipotesi di assenza di discontinuità (Chetty et al. 2011). Una volta stimata la distribuzione controfattuale artificiale, questa si confronta con la distribuzione osservata nei dati e si calcolano: i) la differenza di densità rispetto al controfattuale artificiale (*excess mass*), cioè il numero di soggetti in eccesso, che si localizzano al di sotto della soglia, rispetto a quello che si osserverebbe in assenza di *policy*; ii) l'elasticità dei ricavi, cioè la variazione percentuale dei ricavi dovuta alla variazione di aliquota, che viene stimata localmente intorno al punto di discontinuità (*kink*).

L'analisi attorno alla soglia dei 65 mila euro è stata eseguita considerando i soggetti con ricavi compresi fra 30 mila euro e 100 mila euro, che sono stati divisi in 140 gruppi corrispondenti a classi di ricavi ordinate in misura crescente e di ampiezza pari a 500 euro. Per il calcolo dell'elasticità, sono state considerate l'aliquota del 15% per i soggetti al di sotto della soglia dei 65 mila euro e l'aliquota IRPEF del 38% per i soggetti con ricavi superiori a 65 mila euro⁵¹.

Nella Figura III.3.2 si riportano i risultati dell'analisi principale⁵². La curva bordeaux rappresenta la distribuzione teorica controfattuale che si sarebbe osservata in assenza di *policy* e di discontinuità, mentre la linea nera rappresenta la distribuzione empirica dei ricavi. L'analisi grafica conferma i risultati del *Manipulation test* e mostra assenza di autoselezione intorno alla soglia dei 65 mila euro (indicata dalla linea verticale) 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). Nella Figura III.3.2 vengono inoltre riportati i valori della "excess mass", *b*, dell'elasticità, *e*, ed i corrispondenti *bootstrapped standard errors*.

È importante considerare che il valore dell'elasticità che osserviamo approssima solo in parte quella strutturale del fenomeno perché: i) è calcolata localmente nell'intorno della soglia; ii) ci possono essere delle "optimization frictions", cioè dei costi di aggiustamento o inerzia che alterano la reazione degli individui all'incentivo determinando una elasticità osservata che è minore di quella strutturale del fenomeno; iii) la scelta dei parametri (per esempio l'ampiezza delle classi di ricavi, l'area di *bunching*, etc) può influire sulla stima. Al fine di tenere conto di quest'ultimo aspetto, nella Tabella III.3.1 si mostrano le stime di *excess mass* e dell'elasticità al variare dei parametri.

Osservando i valori delle *excess mass*, nelle diverse specificazioni, si nota come 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. Al contrario, nel 2016 e nel 2017 (quando la soglia dei 65 mila euro non era in vigore) la distribuzione empirica non presenta punti di discontinuità e si sovrappone a quella teorica non presentando significative *bunching mass* in corrispondenza della soglia.

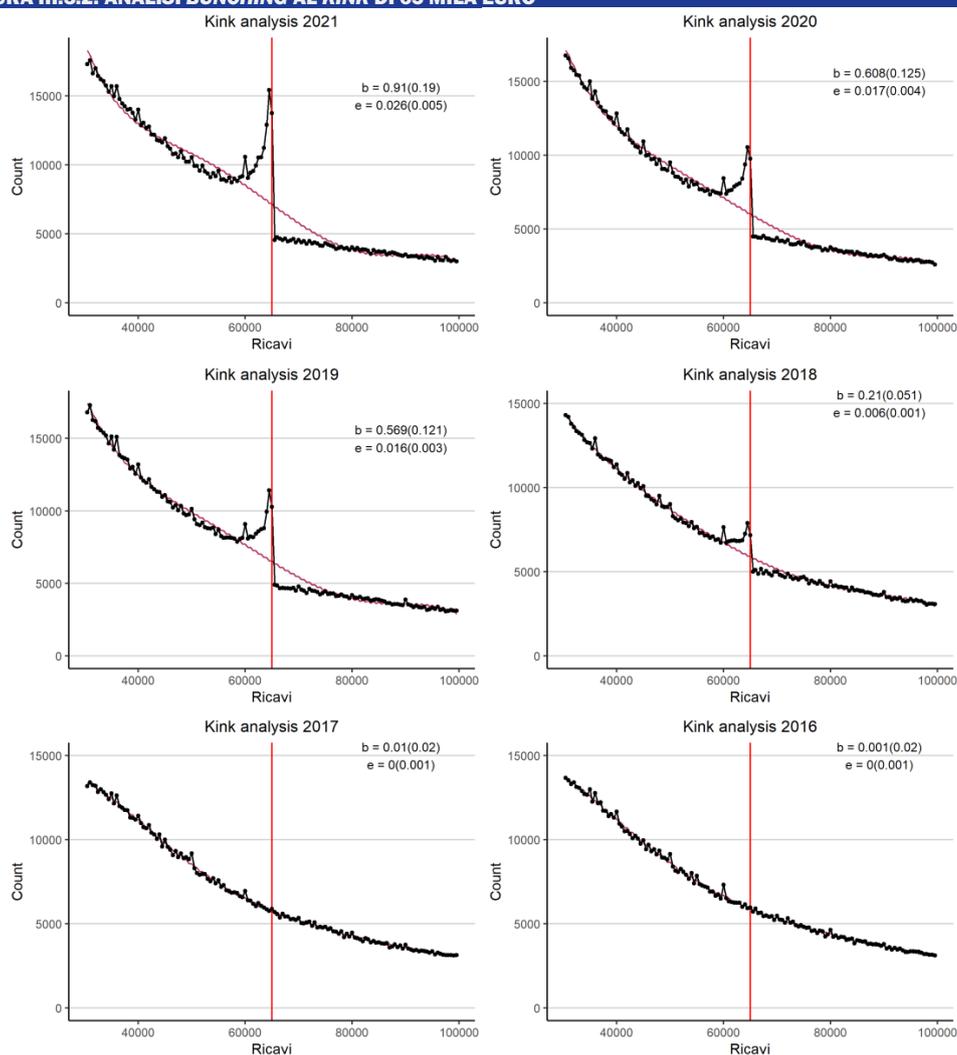
Anche l'elasticità dei ricavi alla soglia cresce dopo l'introduzione della norma attestandosi ad un valore compreso fra il 2.6% e il 3.4% nel 2021.

Nella Figura III.3.3 si mostra, per alcuni settori economici, l'analisi *bunching* relativa alle soglie del vecchio regime forfetario, in vigore fino al 2018. L'analisi è implementata considerando l'aliquota del 15% per i soggetti con ricavi al di sotto della vecchia soglia e quella del 27% per i soggetti con ricavi superiori rispetto alle soglie previgenti⁵³. L'analisi 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 una *excess mass* del 5% non significativa.

⁵¹ Per ragioni di ordine pratico, non è stata apportata una distinzione fra soggetti con partita IVA in essere da più di 5 anni (aliquota del 15%) e nuove partite IVA (aliquota del 5%), quindi l'elasticità osservata è da considerarsi leggermente sottostimata rispetto a quella strutturale del fenomeno. La scelta dell'aliquota del 38% dipende dal fatto che applicando il coefficiente di redditività a ricavi pari a 65 mila euro, la maggior parte dei contribuenti sarebbe soggetta ad un'aliquota IRPEF del 38%.

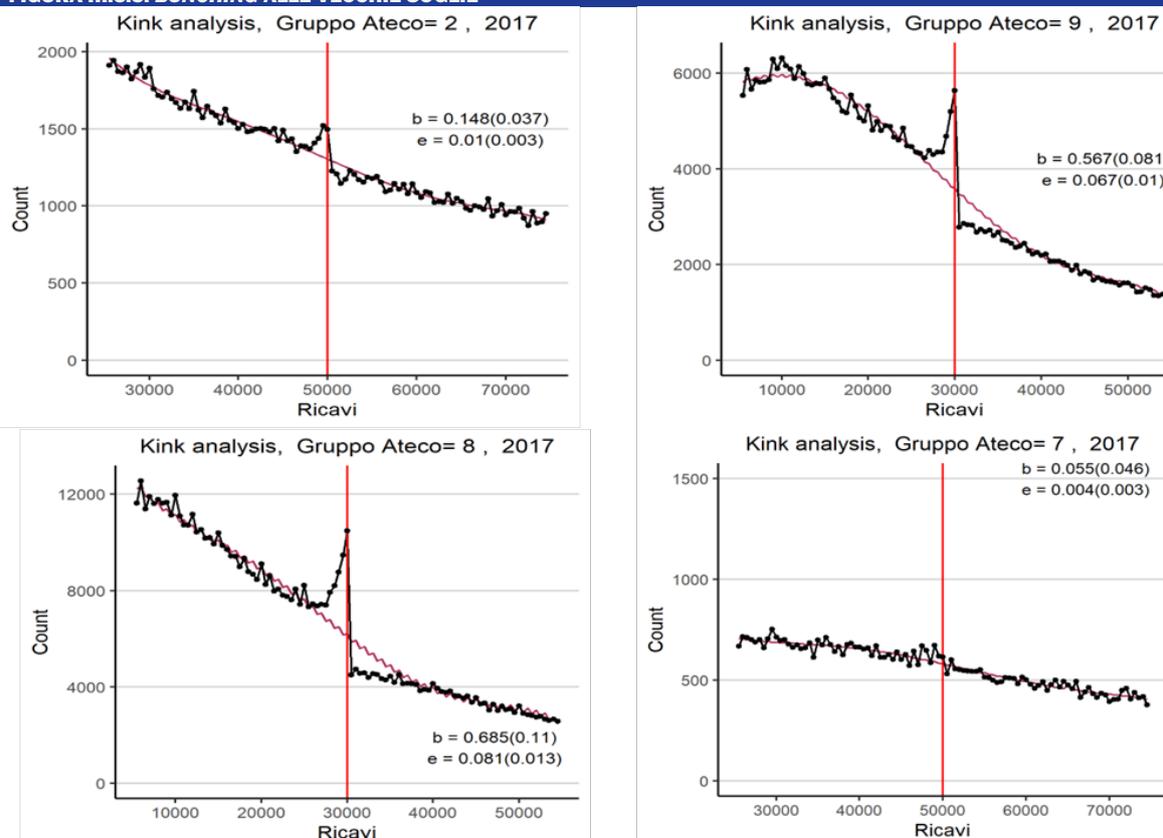
⁵² L'analisi del *bunching* viene sviluppata in R (si veda Mavrokonstantis, P. 2022, Introduction to the bunching Package). La stima controlla per i "round numbers" pari a 1000, cioè per valori di ricavi in corrispondenza dei quali spesso si creano dei punti di discontinuità legati all'arrotondamento dei ricavi dichiarati ma che non costituiscono un punto di discontinuità determinato dalle *policy*.

⁵³ La scelta dell'aliquota del 27% dipende dal fatto che applicando il coefficiente di redditività a ricavi pari alle soglie del precedente Regime forfetario, tutti i contribuenti sarebbero soggetti ad un'aliquota IRPEF del 27%.

FIGURA III.3.2: ANALISI BUNCHING AL KINK DI 65 MILA EURO**TABELLA III.3.1: ANALISI BUNCHING AL KINK DI 65 MILA EURO - ANALISI DI SENSITIVITÀ**

N. bins	Ampiezza bins		2016	2017	2018	2019	2020	2021
200	350 euro	Excess mass	0.031 (0.022)	0.014 (0.023)	0.249 (0.08)	0.687 (0.181)	0.731 (0.185)	1.021 (0.304)
		Elasticità	0.001 (0)	0 (0)	0.005 (0.002)	0.014 (0.004)	0.015 (0.004)	0.02 (0.006)
140	500 euro	Excess mass	0.01 (0.02)	0.001 (0.02)	0.21 (0.051)	0.569 (0.121)	0.608 (0.125)	0.91 (0.19)
		Elasticità	0 (0.001)	0 (0.001)	0.006 (0.001)	0.016 (0.003)	0.017 (0.004)	0.026 (0.005)
100	700 euro	Excess mass	0.008 (0.023)	0.018 (0.022)	0.211 (0.055)	0.523 (0.131)	0.569 (0.134)	0.85 (0.208)
		Elasticità	0 (0.001)	0.001 (0.001)	0.008 (0.002)	0.021 (0.005)	0.023 (0.005)	0.034 (0.008)

Nota: In parentesi vengono riportati i *bootstrapped standard errors*.

FIGURA III.3.3: BUNCHING ALLE VECCHIE SOGLIE

Nota: Settore Ateco 2: "Commercio all'ingrosso e al dettaglio"; Settore Ateco 7: "Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione"; Settore Ateco 8: "Attività Professionali"; Settore Ateco 9: "Altre attività economiche".

Stima econometrica dell'impatto del nuovo regime forfetario sulla variazione dei ricavi dichiarati

Ai fini della stima econometrica si è 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. L'approccio metodologico utilizzato si basa su una stima panel ad effetti fissi.

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 altrimenti⁵⁴. I risultati delle stime sono riportati nella Tabella III.3.2.

Nella Colonna (1) della Tabella III.3.2 risulta 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 contribuenti. 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

⁵⁴ 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.

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, nella stima riportata nella Colonna (2) 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 ai fini dell'analisi differenziata per le soglie di ricavi sono i risultati della stima riportata nella Colonna (3), che confermano gli effetti ipotizzati sul piano teorico e desumibili dall'analisi della discontinuità nella distribuzione dei ricavi. Le classi di ricavi sono state costruite nell'anno d'imposta 2017, ovvero prima che il nuovo regime forfetario producesse i suoi effetti. In particolare, risulta 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. Vala 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.

Tuttavia, la stima riportata nella Colonna (4) risulta più esaustiva e affidabile in quanto consente un confronto immediato tra i contribuenti che aderiscono o meno al nuovo regime forfetario. Nella classe di ricavi più bassa si osserva una variazione positiva maggiore per i contribuenti che aderiscono al nuovo regime forfetario; viceversa, nella classe di ricavi compresi tra 20 mila e 40 mila euro la diminuzione dei ricavi dichiarati è inferiore nel caso dei contribuenti che aderiscono al nuovo regime forfetario rispetto agli altri contribuenti. Al contrario, nelle classi di ricavi più elevate la riduzione dei ricavi è inferiore nel caso dei contribuenti che non aderiscono al nuovo regime forfetario.

Infine, dalla stima riportata nella Colonna (5) si evince che anche nel caso delle attività professionali l'effetto di incremento dei ricavi si concentra nelle classi di ricavi inferiori, mentre per le classi di ricavi attorno alla nuova soglia del regime forfetario si osserva sempre e comunque una riduzione dei ricavi dichiarati.

Nel complesso, comunque, i risultati, sebbene molto differenziati per classi di ricavi e settore di attività economica, non sembrano suggerire un effetto di riduzione significativa della base imponibile, in quanto l'impatto positivo che si registra attorno alle precedenti soglie, caratterizzate da una maggiore numerosità di contribuenti, sembra in grado di compensare l'effetto negativo che si osserva generalmente attorno alla nuova soglia di ricavi prestabilita. Ciò nonostante, occorre interpretare questi risultati con molta cautela, in quanto la variabile esplicativa considerata, nonché la strategia econometrica impiegata, sono in grado di catturare soltanto parzialmente l'impatto della riforma, essendo difficile isolare tutti gli altri fattori confondenti.

TABELLA III.3.2: EFFETTO DEL NUOVO REGIME FORFETARIO SUI RICAVI DICHIARATI – STIMA PANEL EFFETTI FISSI -

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Forfetari Nuovo Regime (FNR)	0.05883*** 0.001061	-0.01854*** 0.001846			FNR - AMB_ALI - CL_0-20 -0.2362*** 0.032452
FNR - Industrie Alimentari (ALIM)		-0.07083*** 0.017723			FNR - AMB_ALI - CL_20-40 -0.2705*** 0.026913
FNR - Commercio Ingrosso (COMM)		-0.03402*** 0.003776			FNR - AMB_ALI - CL_40-65 -0.4611*** 0.042339
FNR - Comm. Ambulante Alim. (AMB_ALI)		-0.28155*** 0.019805			FNR - AMB_ALI - CL_65-85 -1.0845*** 0.242921
FNR - Comm. Ambulante Altro (AMB_ALT)		-0.29298*** 0.006846			FNR - AMB_ALI - CL_85-100 -0.7333*** 0.130075
FNR - Costruzioni Immobiliare (COSTR)		0.11113*** 0.00324			FNR - AMB_ALT - CL_0-20 -0.2969*** 0.009297
FNR - Intermediari del Commercio (INT)		0.08759*** 0.003536			FNR - AMB_ALT - CL_20-40 -0.3008*** 0.009693
FNR - Alloggio e Ristorazione (RIST)		-0.185*** 0.008405			FNR - AMB_ALT - CL_40-65 -0.4214*** 0.022962
FNR - Attività Professionali (PROF)		0.14509*** 0.002123			FNR - AMB_ALT - CL_65-85 -0.6028*** 0.05249
FNR - Altre Attività Economiche (ALTR)					FNR - AMB_ALT - CL_85-100 -0.8724*** 0.16794
FNR - Classe Ricavi 0-20k (CL_0-20)			0.127478*** 0.001592	0.084039*** 0.001817	FNR - RIST - CL_0-20 -0.1168*** 0.017053
FNR - Classe Ricavi 20k-40k (CL_20-40)			0.04291*** 0.001344	-0.00307*** 0.001502	FNR - RIST - CL_20-40 -0.1971*** 0.010899
FNR - Classe Ricavi 40k-65k (CL_40-65)			-0.06573*** 0.001877	-0.1142*** 0.001987	FNR - RIST - CL_40-65 -0.2864*** 0.015606
FNR - Classe Ricavi 65k-85k (CL_65-85)			-0.25549*** 0.005727	-0.31548*** 0.005778	FNR - RIST - CL_65-85 -0.522*** 0.065676
FNR - Classe Ricavi 85k-100k (CL_85-100)			-0.47262*** 0.01856	-0.54886*** 0.018579	FNR - RIST - CL_85-100 -0.9349*** 0.242693
Non Forfetari - Classe Ricavi 0-20k (CL_0-20)				0.069079*** 0.002061	FNR - PROF - CL_0-20 0.2075*** 0.002174
Non Forfetari - Classe Ricavi 20k-40k (CL_20-40)				-0.03475*** 0.001281	FNR - PROF - CL_20-40 0.1023*** 0.001776
Non Forfetari - Classe Ricavi 40k-65k (CL_40-65)				-0.0788*** 0.001211	FNR - PROF - CL_40-65 -0.0102*** 0.002294
Non Forfetari - Classe Ricavi 65k-85k (CL_65-85)				-0.15012*** 0.001553	FNR - PROF - CL_65-85 -0.1817*** 0.006902
Non Forfetari - Classe Ricavi 85k-100k (CL_85-100)				-0.23256*** 0.002837	FNR - PROF - CL_85-100 -0.3474*** 0.020674
Costante	10.03064*** 0.000503	10.0311*** 0.006301	10.03064*** 0.000502	10.03064*** 0.000503	10.037*** 0.006239
Dummy Anno	√	√	√	√	√
Dummy Ateco					
Osservazioni	1,216,058	1,216,058	1,216,058	1,216,058	1,216,058
R-quadro	0.000	0.0203	0.0161	0.0571	0.0051

Nota: La variabile dipendente è espressa in logaritmi. La stima nella Colonna (5) riporta soltanto i coefficienti associati alle principali variabili esplicative di maggior interesse. Standard errors robusti in corsivo. *** p<0.01, ** p<0.05, *p<0.1.

III.4 UN MODELLO A CLASSI LATENTI PER L'ANALISI DELLE FRODI IVA

III.4.1 Premessa

Nella presente appendice viene illustrata la metodologia che l'Agenzia delle Entrate sta sviluppando per l'analisi del fenomeno delle frodi IVA, in particolare da *missing trader*. Si tratta di un approccio di tipo non supervisionato che prevede l'utilizzo di modelli a classi latenti volti a profilare i contribuenti in termini di propensione all'evasione IVA ad "alto rischio", e si affianca all'approccio utilizzato finora, di tipo supervisionato.

La metodologia supervisionata, i cui risultati sono presentati nella Relazione Evasione, si basa sull'utilizzo di dati di controllo derivanti da verifiche e accertamenti unificati relativi ai cinque anni precedenti l'anno di analisi, e risulta costituita da una platea di riferimento che include tutti i soggetti che non presentano dichiarazione IVA. Al contrario, il metodo non supervisionato non utilizza le informazioni relative ai dati di controllo, consentendo così da un lato di aumentare la tempestività della stima e, dall'altro, di considerare anche i meccanismi fraudolenti di coloro che presentano dichiarazione IVA ma non versano l'IVA all'Erario. L'approccio non supervisionato consente quindi una rappresentazione dei fenomeni ad elevato rischio di frode sull'intera platea delle partite IVA, profilandosi come un efficace strumento di analisi del rischio.

Per meglio catturare e analizzare la pluralità di comportamenti evasivi, sono stati formalizzati due diversi modelli a seconda della presenza della dichiarazione (versamento) IVA; in particolare:

- *Modelli di mistura per variabili miste*, per analizzare i soggetti che non hanno presentato una dichiarazione IVA o che non hanno effettuato versamenti nell'anno di imposta oggetto dello studio;
- *Modelli mixtures of experts*, per analizzare i soggetti che hanno presentato la dichiarazione IVA o che hanno effettuato versamenti.

I modelli sono stati implementati in R utilizzando i pacchetti *clustMD* (McParland and Gormley, 2015) e *MoEClust* (Murphy and Murphy, 2020).

In ogni caso, la metodologia impiegata si avvale di tecniche di cluster *analysis* di tipo *model-based*: le diverse componenti del modello mistura sono associate ad altrettanti cluster (classi di contribuenti caratterizzate da diversi livelli di rischio) corrispondenti a distinte distribuzioni (eventualmente condizionate) di probabilità nell'ambito di una stessa famiglia parametrica (in questo caso Gaussiana).

III.4.2 Il modello

La metodologia proposta ha l'obiettivo di stimare il valore dell'IVA che dovrebbe essere dichiarata e/o versata in caso di perfetta *compliance* sulla base delle informazioni desumibili principalmente dai dati della fatturazione elettronica, dei corrispettivi inviati telematicamente e delle bollette doganali. A causa della complessità della normativa fiscale e dell'eventuale incompletezza dei dati disponibili, non è tuttavia sempre possibile effettuare una ricostruzione esatta dell'IVA dovuta o a credito; viene pertanto adottato un approccio statistico a più stadi.

Nel primo stadio, l'imposta teorica (l'IVA che dovrebbe essere dichiarata e/o versata in caso di perfetta *compliance*) è espressa, mediante un modello di regressione, in funzione dell'imposta ricostruita da fatture elettroniche e corrispettivi telematici.

In termini formali, il modello di primo stadio può essere specificato come segue:

$$Y^* = \alpha + \beta X + U,$$

dove Y^* è l'imposta teorica che dovrebbe essere dichiarata e/o versata in caso di *compliance*, X è l'IVA ricostruita da fatture e corrispettivi, U è il termine di errore che si assume seguire una distribuzione Gaussiana a media zero e varianza σ^2 , e α e β sono i parametri da stimare.

Nel secondo stadio, si ipotizza che l'insieme dei contribuenti sia suddiviso in due sottoinsiemi: un sottoinsieme composto da contribuenti *compliant*; un altro sottoinsieme in cui i contribuenti adottano comportamenti evasivi che si concretizzano in omesse o infedeli dichiarazioni e/o mancati o insufficienti versamenti. Si assume, inoltre, che quest'ultimo insieme si suddivida a sua volta in gruppi G_k ($k = 1, \dots, K - 1$), ciascuno corrispondente ad un determinato livello di *intensità* di rischio fiscale.

Per ogni contribuente, la probabilità π_k ($k = 0, \dots, K - 1$) di appartenere al k -esimo cluster G_k (probabilità *a priori*) può dipendere, a seconda che il contribuente dichiari (versi) oppure no, da un insieme di variabili di profilazione Z attraverso una funzione logistica secondo la relazione: $\log(\pi_k/\pi_0) = b'Z$, dove b' è un vettore di parametri e $k = 0$ identifica l'assenza di evasione; in tal modo, il cluster G_0 rappresenta il gruppo di riferimento.

Il modello risultante è un modello di tipo *logit-multinomiale*, in cui le variabili I_k , indicatrici di appartenenza ai diversi cluster ($I_k = 1$ in caso di appartenenza a G_k e $I_k = 0$ altrimenti), non sono osservate (variabili latenti).

Il terzo e ultimo stadio della formulazione del modello consiste nella specificazione della distribuzione dell'imposta effettivamente dichiarata (versata) condizionatamente al corrispondente valore dell'importo corretto. Tale distribuzione condizionata ha carattere semi-continuo a causa dell'inflazione di zeri determinata dai casi di omessa dichiarazione o omesso versamento; per questo motivo, vengono implementati due diversi modelli a seconda della presenza di valori dichiarati/versati.

Specificamente, i dati relativi ai soggetti non dichiaranti (o che non versano) vengono modellati mediante una opportuna distribuzione di probabilità per variabili miste (cioè sia quantitative che categoriche) che, previa ricodifica delle variabili stesse, può essere ricondotta ad una mistura finita di Gaussiane.

Per i contribuenti per cui sono presenti i valori dichiarati o versati, si specifica un "modello di evasione" in cui l'IVA dichiarata/versata viene espressa in funzione dell'imposta che dovrebbe essere dichiarata/versata in caso di perfetta *compliance*:

$$Y = \delta_k + \gamma_k Y^* + \epsilon_k,$$

dove ϵ_k è una variabile aleatoria distribuita secondo una gaussiana a media zero e varianza ξ_k^2 , indipendente da U , e δ_k e γ_k sono parametri da stimare.

Dalle assunzioni fatte, discende che la distribuzione delle variabili "manifeste" Y può essere espressa come mistura di K distribuzioni gaussiane:

$$f(Y|x, z; \theta) = \sum_{k=0}^{K-1} \pi_k(z; w) N(y; \mu_k, \sigma_k^2) \quad \text{con} \quad \sum \pi_k = 1$$

dove θ è il vettore dei parametri del modello ($\alpha_k, \beta_k, \sigma_k^2$) e $\pi_k(z; w)$, detti *mixing weights*, sono le probabilità a priori determinate dal modello *logit-multinomiale* specificato sopra.

Nel caso di omessa dichiarazione (o versamento), le variabili manifeste Y sono le stesse variabili che caratterizzano i diversi profili di rischio, mentre i pesi π_k sono costanti da stimare (non ci sono variabili Z).

Nel caso di importo dichiarato (versato) diverso da zero, sarà proprio quest'ultimo a giocare il ruolo di variabile manifesta Y e i *mixing weights*, $\pi_k(z; w)$, saranno funzioni delle variabili Z . Inoltre, in questo caso, le medie μ_k della variabile Y nei cluster saranno funzioni lineari del valore dell'imposta x ricostruito da fatture e corrispettivi (*mistura di regressioni*): $\mu_k = \alpha_k + \beta_k x$.

In entrambi i casi citati, i parametri del modello sono stimati con il metodo della massima verosimiglianza mediante l'*algoritmo EM (Expectation-Maximization)*. Quest'ultimo si compone di due passi: nel primo passo viene calcolato il valore atteso del logaritmo della verosimiglianza utilizzando i valori correnti dei parametri (*Expectation*), nel secondo passo viene massimizzato tale valore atteso e dunque viene aggiornata la stima dei parametri (*Maximization*).

Il numero totale di cluster viene determinato utilizzando il *BIC (Bayesian Information Criterion)*, un indicatore della bontà di adattamento del modello, e sulla base di scelte che rendano possibile l'interpretazione dei risultati.

Al fine di analizzare in maniera più appropriata le caratteristiche del fenomeno delle frodi IVA, sono addestrati modelli distinti per dichiarazione IVA attiva (cessioni) e passiva (acquisti), e per i versamenti.

Esempio: modello per l'IVA sulle operazioni attive

A titolo d'esempio, si consideri il caso in cui la variabile target Y^* è l'imposta che dovrebbe essere dichiarata dal contribuente relativamente alle operazioni attive. Per quanto riguarda il modello per non dichiaranti, sono state selezionate le seguenti variabili di profilazione:

- totale IVA esposta in fattura e corrispettivi, espresso in scala logaritmica;
- rapporto tra l'IVA relativa agli acquisti e quella relativa alle cessioni;
- variabile dicotomica relativa alla data di attribuzione della partita IVA (tale variabile assume il valore 1 se la partita IVA è stata aperta negli ultimi due anni rispetto all'anno in esame e il valore 0 altrimenti);
- variabile dicotomica relativa all'iscrizione alla banca dati VIES (tale variabile assume il valore 1 se la partita IVA è presente in VIES e 0 altrimenti);
- differenza tra l'importo dell'IVA periodica dovuta e versata.

Per quanto riguarda invece il modello per coloro che hanno presentato la dichiarazione IVA, sono state considerate le seguenti variabili di profilazione Z :

- rapporto tra l'IVA relativa agli acquisti e quella relativa alle cessioni;
- variabile dicotomica relativa alla data di attribuzione della partita IVA;
- variabile dicotomica relativa all'iscrizione alla banca dati VIES.

Inoltre, come variabile X è stata utilizzata l'IVA sulle operazioni attive ricostruita sulla base delle informazioni derivanti dalla fatturazione elettronica e dai corrispettivi; invece come variabile Y è stato utilizzato il totale dell'imposta dichiarata sulle operazioni attive (quadro VE26 del modello dichiarativo).

III.4.3 Gli output

La clusterizzazione di tipo *model-based* dei soggetti analizzati consente di attribuire al soggetto *i-esimo*, la probabilità a posteriori di appartenere al k -esimo cluster G_k (classificazione Bayesiana) ovvero al gruppo associato al k -esimo livello di rischio:

$$\tau_k(y_i|z_i, x_i; \theta) = \frac{\pi_k(z_i)N_k(y_i)}{\sum_{h=0}^{K-1} \pi_h(z_i)N_h(y_i)}, \quad k = 0, \dots, K-1$$

dove le variabili Y assumono il significato appropriato a seconda che siano presenti i valori dichiarati oppure no, e, in quest'ultimo caso, le variabili Z sono omesse.

Partendo dalla specificazione del modello e utilizzando le regole algebriche della teoria della distribuzione Normale multivariata, è possibile ricavare i valori attesi condizionati della variabile target Y^* , cioè il valore corretto che il contribuente *i-esimo* dovrebbe dichiarare o versare:

$$E(Y_i^*|y_i, z_i, x_i; \theta) = \sum_{k=0}^K \tau_k(y_i, z_i, x_i; \theta) E(Y_i^*|y_i, z_i, x_i, i \in G_k; \theta).$$

Sulla base del valore atteso della variabile target Y^* è possibile ottenere una stima (previsione) del *gap totale individuale*

$$gap_i \equiv \pm(E(Y_i^*|y_i, z_i, x_i; \theta) - Y_i)$$

e delle componenti del gap associate ai vari cluster

$$gap_i^k \equiv \pm(\tau_k(y_i|z_i, x_i; \theta)E(Y_i^*|y_i, z_i, x_i, i \in G_k; \theta) - Y_i).$$

Nelle precedenti formule, il segno \pm dipende dalla natura della variabile Y_i che stiamo considerando: segno positivo (+) nel caso dell'IVA sulle operazioni attive (cessioni), segno negativo (-) nel caso dell'IVA sulle operazioni passive (acquisti).

La predetta profilazione può essere effettuata relativamente all'imposta dichiarata sulle operazioni attive o passive, ovvero all'imposta versata. I singoli profili possono essere unificati in modo da ottenere una profilazione globale del contribuente.

III.5 DERIVAZIONE DEL MODELLO ECONOMETRICO PER L'ETEROGENEITÀ DEGLI EFFETTI DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA

In questa appendice si descrive il modello utilizzato per l'analisi riportata al paragrafo V.I.3. In particolare, riprendendo il modello utilizzato nell'edizione 2020 della Relazione per valutare l'impatto di fatturazione elettronica (FE) sull'IVA esigibile, se ne illustrano gli sviluppi realizzati. Il modello, nella formulazione originaria, è rappresentato formula che segue:

$$(Z_2 - Z_1) = \alpha + \gamma q + \lambda'U + \varepsilon \quad (1)$$

dove Z_1 e Z_2 rappresentano (in scala logaritmica) l'IVA esigibile dichiarata nelle LIPE del primo semestre del 2018 e 2019 rispettivamente, U rappresenta un insieme di variabili di controllo⁵⁵, q identifica il rapporto tra il totale dell'IVA associata alle cessioni di beni e/o prestazioni di servizi di tipo B2B e il totale dell'IVA esigibile risultante dalle comunicazioni IVA relative allo stesso semestre.

Per quanto concerne la variabile q , in particolare, essa può assumere valori compresi tra 0 e 1, dove per valori pari, o prossimi, all'unità si è in presenza di un comportamento dichiarativo orientato verso la fatturazione elettronica mentre, per valori pari, o prossimi, allo zero si è in presenza di un gettito IVA del contribuente derivante da operazioni certificate tramite corrispettivi. Il termine ε , infine, rappresenta il residuo casuale che soddisfa le usuali ipotesi di incorrelazione e omoschedasticità, e $(\alpha, \gamma, \lambda)$ l'insieme di parametri da stimare.

Rispetto al modello di cui sopra, sono state apportate alcune modifiche al fine di verificare se il comportamento delle diverse tipologie di contribuenti fosse omogeneo. I risultati di tali estensioni sono sintetizzati nel paragrafo V.I.3 e dettagliati nel seguito.

La prima modifica apportata ha riguardato l'introduzione di una specifica variabile K per poter individuare i soggetti IRPEF, ossia persone fisiche e società di persone. Ciò ha, quindi, permesso di poter distinguere due platee di soggetti (IRPEF, noIRPEF) e di analizzarne, separatamente, il comportamento a seguito dell'introduzione della FE. Più precisamente, la variabile K è una variabile dicotomica, o *dummy*, che assume valore 1 in presenza di soggetti IRPEF e 0 altrimenti. Considerata la seguente riformulazione del modello:

$$(Z_2 - Z_1) = \alpha + \gamma q + \lambda'U + \delta K + \eta (K * q) \varepsilon \quad (2)$$

il coefficiente δ rappresenta la differenza di intercetta dei soggetti IRPEF rispetto ai soggetti noIRPEF, mentre il coefficiente η associato all'interazione tra K e q rappresenta la differenza di

⁵⁵ Le variabili di controllo sono inserite per sterilizzare l'effetto indotto da fattori esogeni alla FE quali, ad esempio, il settore di attività economica di appartenenza o alla localizzazione geografica.

pendenza. In altri termini quest'ultimo parametro identifica il diverso comportamento dei soggetti IRPEF in relazione alla fatturazione elettronica.

I risultati così ottenuti sono riportati nella Tabella III.5.1 che riporta i valori delle stime dei parametri, con i relativi errori standard, per le due sotto-platee di soggetti (IRPEF, noIRPEF).

TABELLA III.5.1: STIME DEI PARAMETRI DEL MODELLO 2 PER LA SEZIONE G		
Parametri	Coefficiente	Std.Error
q	0,0299***	0,0033
q*K	-0,0226***	0,0032
Costante	-0,0329***	0,0058
K	0,0037	0,0023
dummy settoriale	si	Si
dummy regionale	si	Si
N	393.147	
<i>Variabile dipendente:</i> IVA esigibile		
<i>K:</i> flag che vale 1 per i soggetti Irpef e 0 altrimenti		

Dai risultati emersi si desume un differente effetto della FE per le due sotto platee. Nello specifico, poiché il parametro associato al flag *K* risulta non significativo, i due gruppi condividono la stessa intercetta. D'altro canto, il parametro relativo all'interazione tra la variabile *q* e la variabile *K*, che, come richiamato in precedenza rappresenta la differenza tra il valore stimato del coefficiente della variabile *q* (parametro γ , positivo e circa pari a 0,03) e quello dei soggetti IRPEF, risulta negativo e pari -0,023. Ciò si traduce in un extraggettito pari all' 1,04% e al 0,6% per i soggetti, rispettivamente, non IRPEF e IRPEF. I risultati ottenuti permettono, dunque, di concludere che **l'extraggettito IVA riscontrato nella relazione evasione 2020, pari al 2%, sia da ascrivere principalmente al comportamento dei soggetti "noIRPEF"**.

Successivamente, entrambi i modelli sopra definiti nelle equazioni (1) e (2) sono stati utilizzati anche 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). La formulazione dei due modelli rimane, quindi, invariata, con l'unica eccezione della variabile di output *Z* che in questo caso non rappresenta l'IVA esigibile bensì il reddito da impresa e lavoro autonomo dichiarato⁵⁶.

Le Tabelle III.5.2 e III.5.3 riportano le risultanze del modello applicato sul reddito da impresa e lavoro autonomo. Nel dettaglio, i risultati in Tabella III.5.2 definiscono il comportamento dell'intera popolazione considerata, mentre nella Tabella III.5.3 si riportano i parametri per le singole sotto platee.

TABELLA III.5.2: STIME DEI PARAMETRI DEL MODELLO 1 PER LA SEZIONE G		
Parametri	Coefficiente	Std.Error
Q	-0,1096***	0,0174
Costante	-0,2023***	0,0459
dummy settoriale	si	Si
dummy regionale	si	Si
N	393.147	
<i>Variabile dipendente:</i> Reddito da impresa e lavoro autonomo		

⁵⁶ Si tenga 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.

TABELLA III.5.3: STIME DEI PARAMETRI DEL MODELLO 2 PER LA SEZIONE G

Parametri	Coefficiente	Std.Error
q	-0,0081	0,0279
q*K	-0,0724 **	0,0266
Costante	-0,4249***	0,0492
K	0,2349***	0,0193
dummy settoriale	si	si
dummy regionale	si	si
N	393.147	

Variabile dipendente: Reddito da impresa e lavoro autonomo
K: flag che vale 1 per i soggetti Irpef e 0 altrimenti

I risultati ottenuti per l'intera platea mostrano un effetto FE sul reddito da impresa e lavoro autonomo contrario rispetto a quello sull'IVA esigibile (Tabella III.5.2). Il coefficiente della variabile q assume valore negativo e pari a -0,11, al quale corrisponde una contrazione del reddito da impresa e lavoro autonomo pari al 6,58%.

I risultati riportati nella Tabella III.5.3 indicano che l'effetto FE negativo riscontrato sull'intera platea è in realtà riconducibile al solo comportamento dei soggetti IRPEF. Il coefficiente relativo alla variabile q risulta essere non significativo, mentre quello dell'interazione con variabile *dummy* assume valore negativo determinando un effetto FE pari a -0,0805 che si traduce in una contrazione del reddito da lavoro autonomo e di impresa pari al 3,31%.

IV. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Braiotta A., Carfora A., Pansini R.V., (2015), "Tax Gap and Redistributive Aspects across Italy", Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle Entrate, n.2.

Braiotta A., Pisani S., Pisano E. (2013), "Evasione fiscale e distribuzione primaria del reddito", Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, n. 2.

D'Agosto E., Marigliani M, Pisani S., (2016) "A general framework for measuring Vat compliance in Italy". Argomenti di discussione Agenzia delle Entrate, N.02/2016.

D'Agosto E., Marigliani M, Pisani S., (2014) "Asymmetries in the territorial VAT gap". Argomenti di discussione Agenzia delle Entrate, N.02/2014.

Das-Gupta A., Mookherjee D. (2000), Incentives and institutional reform in tax enforcement an analysis of developing country experience, Lavoisier.

European Commission (2020), "Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States 2020 final report".

Eurostat (2010) European System of Account - ESA 2010, Luxembourg.

Fiscalis Tax Gap Project Group (2018), The concept of tax gaps - Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.

Fiscalis Tax Gap Project Group (2018), "The concept of tax gaps - Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies", Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission

Gallucci M., Pansini R.V., Pisani S. (2020), Direct taxes gap estimates: methodology and preliminary results, Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle entrate, n. 02/2020.

Heckman, James (1976). "The Common Structure of Statistical Models of Truncation, Sample Selection and Limited Dependent Variables and a Simple Estimator for Such Models". *Annals of Economic and Social Measurement*, 5 (4): 475-492.

HM Revenue & Customs (2021), "Measuring tax gaps 2021 edition - tax gap estimates for 2019 to 2020", March, London

Imperioli L., Manzo M., Monteduro M. T. (2015), Il tax gap sulle imposte immobiliari e la perequazione fiscale, XXXVI Conferenza Italiana di Scienze Regionali.

Liberati C.; Pisani S.; Serra A. (2002) Nota metodologica per effettuare un confronto tra i dati IRAP e di Contabilità Nazionale nel settore privato Documento di lavoro dell'Ufficio Studi, n. 2, Agenzia delle Entrate.

Little, Roderick J. A. (1988). "Missing-Data Adjustments in Large Surveys". *Journal of Business & Economic Statistics*. 6 (3): 287-296.

Mavrokonstantis P.; Seibold A. (2022), "Bunching and adjustment costs: Evidence from cyriot tax reforms", *Journal of Public Economics* 214: 104727

McParland D., Gormley I. C. (2015). "Model based clustering for mixed data: clustMD".

Murphy K., Murphy T. B. (2020). "Gaussian parsimonious clustering models with covariates and a noise component". *Advances in Data Analysis and Classification*. 14 (2): 293-325.

Pisani S., (2014), "An approach to assess how the activity of the Italian Revenue Agency affects compliance", *Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle Entrate*, n.1.

Pisani S., Polito C (2006), "Metodologia di integrazione tra i dati IRAP e quelli di Contabilità Nazionale", Agenzia delle Entrate, Ufficio Studi, documenti di lavoro

Reckon, (2009), "Study to quantify and analyze the VAT gap in the EU-25 Member States", Working paper Reckon, 21 September, London, UK.

Ueda J. (2018), *Estimating the Corporate Income Tax Gap: the RA Gap Methodology*, IMF Technical Notes and Manual, August, Washington.

PAGINA BIANCA



190570054050