

**RELAZIONE SULL'ECONOMIA NON OSSERVATA  
E SULL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA  
ANNO 2023**

(art. 10-bis.1 c. 3 Legge 31 dicembre 2009, n. 196)

---



# INDICE

<b>INDICE .....</b>	<b>1</b>
<b>I. SINTESI .....</b>	<b>2</b>
<b>II. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2017-2020 .....</b>	<b>8</b>
II.1 La definizione di economia non osservata (NOE) nella Contabilità nazionale e l'attuale metodo di stima del sommerso economico .....	8
II.2 Principali evidenze per il 2020.....	9
<b>III. EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA .....</b>	<b>22</b>
III.1 Principali evidenze per il periodo 2016-2020 .....	22
III.2 Quantificazione delle maggiori entrate da adempimento spontaneo .....	55
<b>IV. STRATEGIE E RISULTATI DEGLI INTERVENTI DI PREVENZIONE E CONTRASTO</b>	<b>58</b>
IV.1 Prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale.....	58
IV.2 Prevenzione e contrasto dell'evasione contributiva .....	83
<b>V. VALUTAZIONE DI ALCUNE POLICY E ANALISI DI ALCUNE POTENZIALI LINEE DI INTERVENTO.....</b>	<b>96</b>
V.1 La valutazione delle <i>policy</i> .....	96
V.2 Analisi di alcune aree di intervento.....	108

## I. SINTESI

La struttura della presente Relazione<sup>1</sup>, 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 contributi<sup>2</sup>. 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

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

<sup>2</sup> 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*<sup>3</sup>. **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.2<sup>4</sup>.

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.

---

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> 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
<b>Totale entrate tributarie</b>	<b>95.968</b>	<b>97.575</b>	<b>90.297</b>	<b>86.932</b>	<b>76.044</b>	<b>-19.924</b>	<b>84.424</b>
<b>Totale entrate tributarie (al netto delle accise e dell'IMU)</b>	<b>88.636</b>	<b>89.983</b>	<b>83.344</b>	<b>79.556</b>	<b>69.131</b>	<b>-19.505</b>	<b>77.344</b>
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
<b>Totale entrate contributive</b>	<b>10.883</b>	<b>11.731</b>	<b>12.257</b>	<b>12.684</b>	<b>10.858</b>	<b>-25</b>	<b>11.933</b>
<b>Totale entrate tributarie e contributive</b>	<b>106.851</b>	<b>109.306</b>	<b>102.554</b>	<b>99.616</b>	<b>86.902</b>	<b>-19.949</b>	<b>96.357</b>

**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%
<b>Totale</b>	<b>20,8%</b>	<b>21,0%</b>	<b>19,1%</b>	<b>18,3%</b>	<b>17,3%</b>	<b>-3,6%</b>	<b>18,2%</b>
<b>Totale al netto delle accise e dell'IMU</b>	<b>21,2%</b>	<b>21,4%</b>	<b>19,4%</b>	<b>18,4%</b>	<b>17,2%</b>	<b>-4,0%</b>	<b>18,4%</b>

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%
<b>Totale</b>	<b>18,3%</b>	<b>100,0%</b>	<b>18,3%</b>	<b>17,3%</b>	<b>100,0%</b>	<b>17,3%</b>	<b>-1,0%</b>	<b>0,0%</b>	<b>-1,0%</b>

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 2021<sup>5</sup>, 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 economica<sup>6</sup> 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

<sup>5</sup> 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.

<sup>6</sup> 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.

<b>TABELLA I.3: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE</b>		
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 SEC<sup>7</sup> 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.<sup>8</sup>). 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

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> 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).

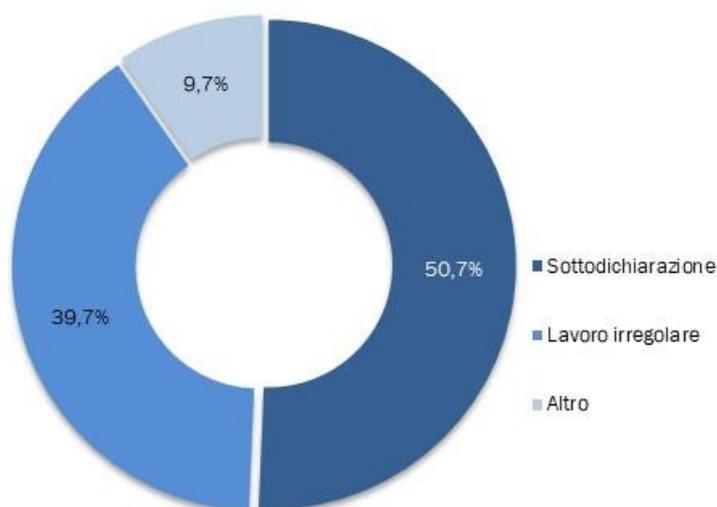
**TABELLA II.2.1: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2017-2020, MILIONI DI EURO**

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
<b>Totale valore aggiunto</b>	<b>1.557.796</b>	<b>1.589.576</b>	<b>1.611.369</b>	<b>1.502.655</b>
<b>Pil</b>	<b>1.736.593</b>	<b>1.771.391</b>	<b>1.796.649</b>	<b>1.661.020</b>

**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
<b>Incidenza economia sommersa su Pil</b>	<b>11,2</b>	<b>10,7</b>	<b>10,2</b>	<b>9,5</b>

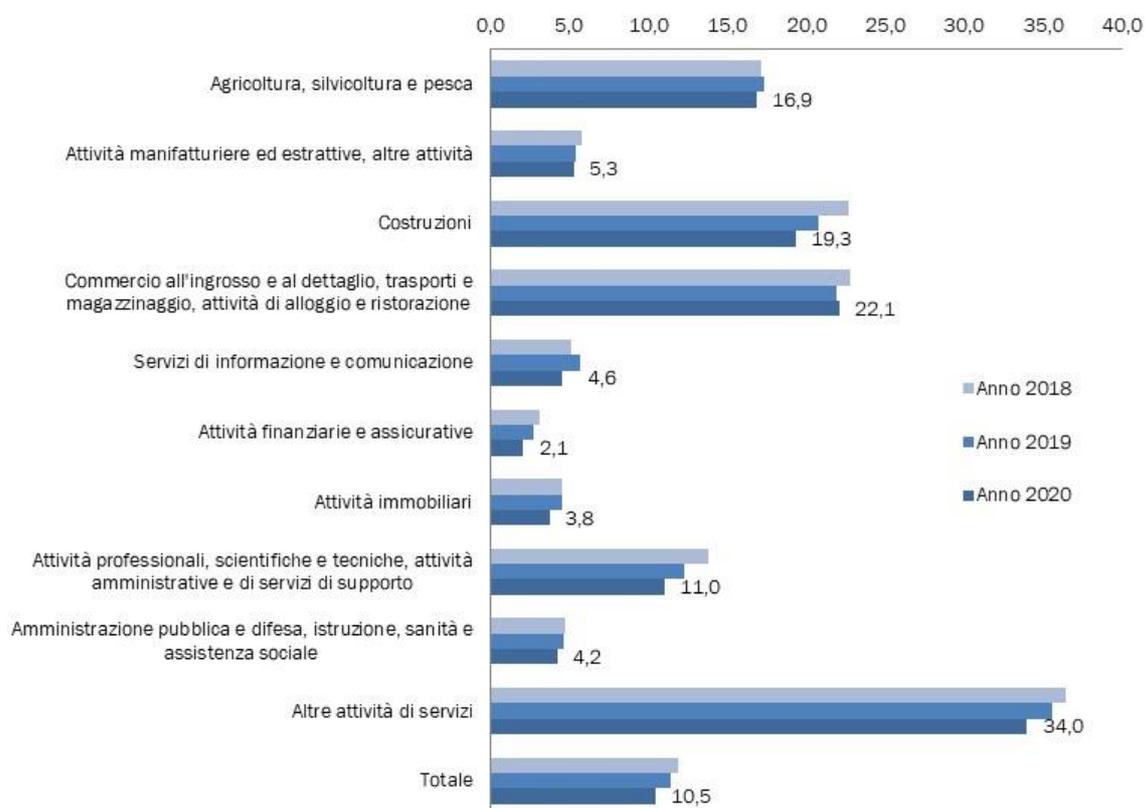
Le componenti più rilevanti dell'economia sommersa sono quelle legate alla correzione della sotto-dichiarazione del valore aggiunto e all'impiego di lavoro irregolare. Nel 2020 esse determinano, rispettivamente, il 50,7% e il 39,7% del valore aggiunto complessivo generato dall'economia sommersa. Meno 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
<b>TOTALE</b>	<b>6,3</b>	<b>5,2</b>	<b>1,0</b>	<b>12,5</b>

\*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
<b>TOTALE</b>	<b>5,9</b>	<b>4,9</b>	<b>1,1</b>	<b>11,9</b>

\*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
<b>TOTALE</b>	<b>5,6</b>	<b>4,8</b>	<b>1,0</b>	<b>11,4</b>

\*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
<b>TOTALE</b>	<b>5,3</b>	<b>4,2</b>	<b>1,0</b>	<b>10,5</b>

\*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
<b>Totale</b>					
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
<b>Dipendenti</b>					
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
<b>Indipendenti</b>					
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
<b>Industria</b>	9,8	11,6	10,2	9,7	11,8	10,2	9,2	11,5	9,7	8,9	11,7	9,4
<b>Industria in senso stretto</b>	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
<b>Servizi</b>	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
<b>TOTALE</b>	<b>15,9</b>	<b>14,3</b>	<b>15,5</b>	<b>15,5</b>	<b>14,2</b>	<b>15,1</b>	<b>15,1</b>	<b>14,4</b>	<b>14,9</b>	<b>13,8</b>	<b>13,0</b>	<b>13,6</b>

### 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%).

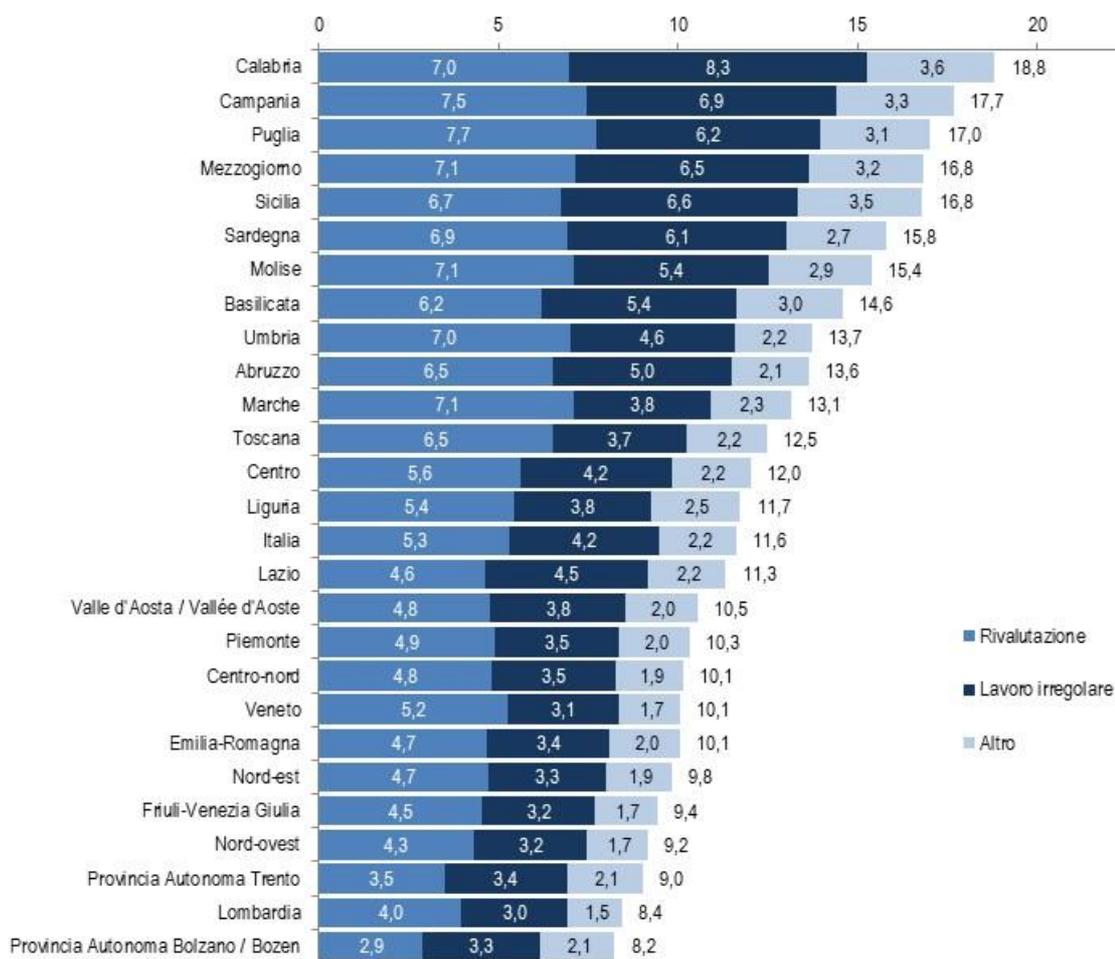
Anche la quota di valore aggiunto generato da impiego di lavoro irregolare è significativa nel Mezzogiorno, dove si attesta al 6,5%. L'incidenza risulta pari alla media nazionale al Centro (4,2%), mentre è inferiore nelle altre due ripartizioni (3,3% al Nord-est e 3,2% al Nord-ovest).

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
<b>Italia</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

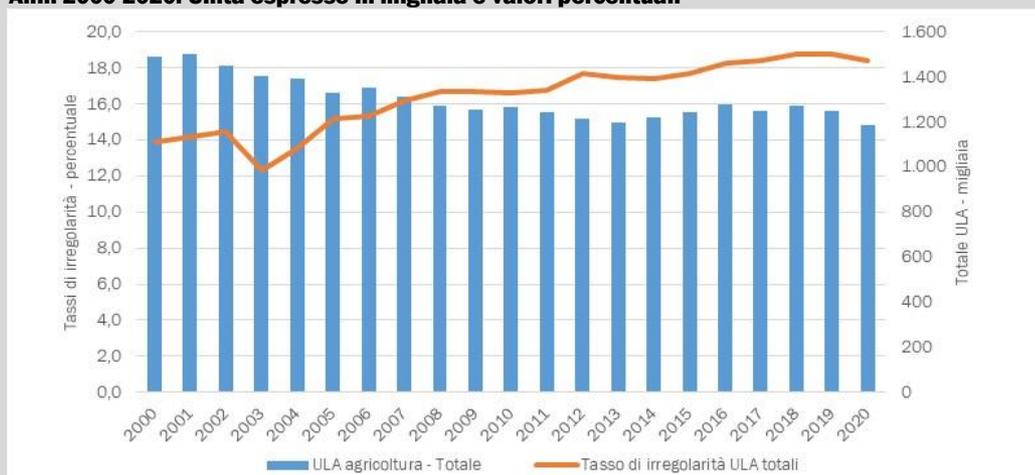
**TABELLA II.2.10: CLASSIFICAZIONE DELLE REGIONI IN BASE AGLI INDICATORI DI PROPENSIONE E DI IMPATTO**

		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**

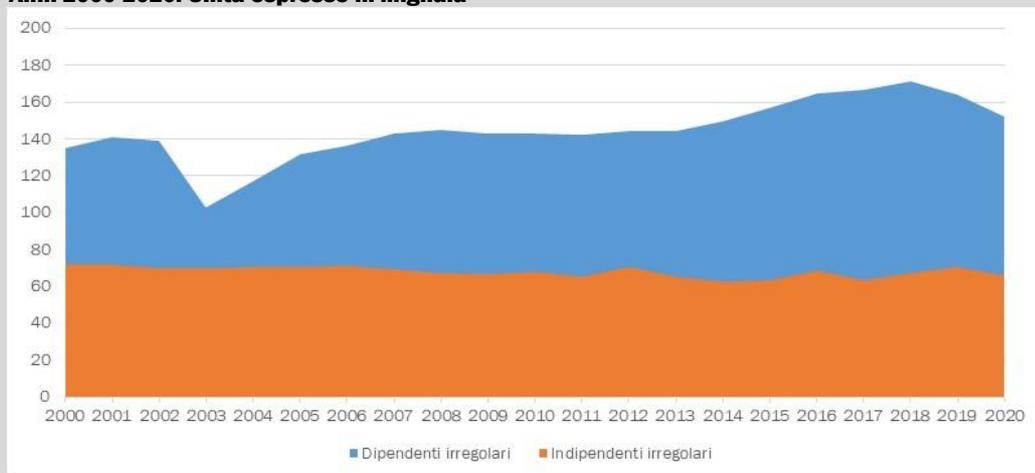


Fonte: Stime di contabilità nazionale

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**

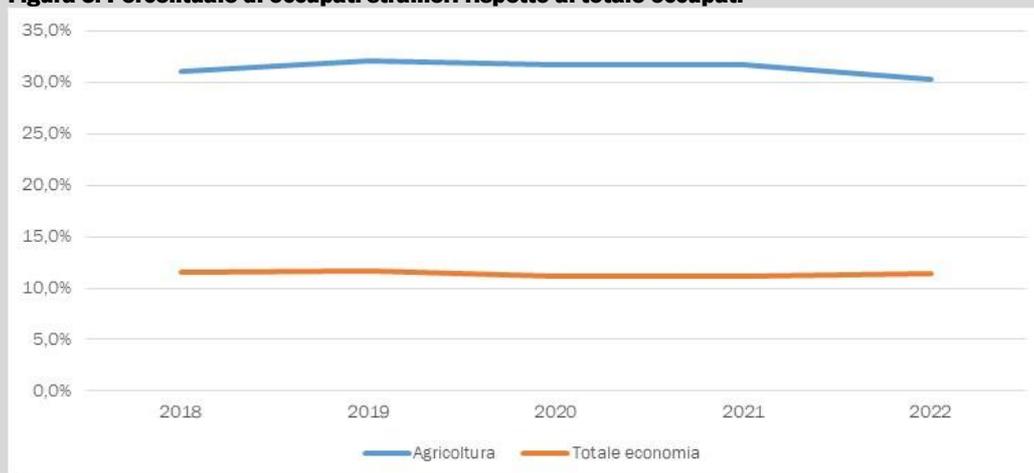


Fonte: Stime di contabilità nazionale

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 ULA<sup>9</sup>. 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%.

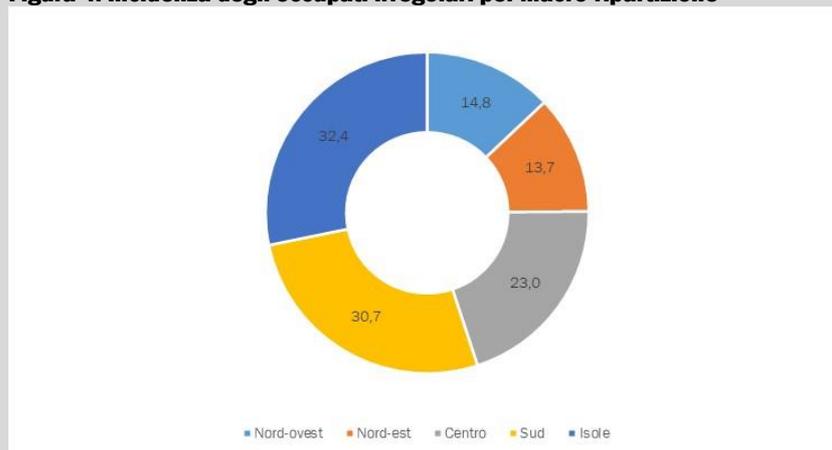
**Figura 3. Percentuale di occupati stranieri rispetto al totale occupati**



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

<sup>9</sup> 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 <sub>NV</sub> )	Non dichiarato (*)	31.497	31.411	30.657	30.263	26.336
	Non versato (**)	1.860	1.916	2.266	2.213	1.876
	<b>Complessivo</b>	<b>33.357</b>	<b>33.327</b>	<b>32.923</b>	<b>32.476</b>	<b>28.212</b>
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % dell'imposta potenziale (IRPEF <sub>NV</sub> / IRPEF <sub>P</sub> )	Non dichiarato (*)	62,7%	64,1%	62,8%	64,5%	65,0%
	Non versato (**)	3,7%	3,9%	4,6%	4,7%	4,6%
	<b>Complessivo</b>	<b>66,4%</b>	<b>68,0%</b>	<b>67,5%</b>	<b>69,2%</b>	<b>69,7%</b>
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % del PIL (IRPEF <sub>NV</sub> / 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%
	<b>Complessivo</b>	<b>2,0%</b>	<b>1,9%</b>	<b>1,9%</b>	<b>1,8%</b>	<b>1,7%</b>

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

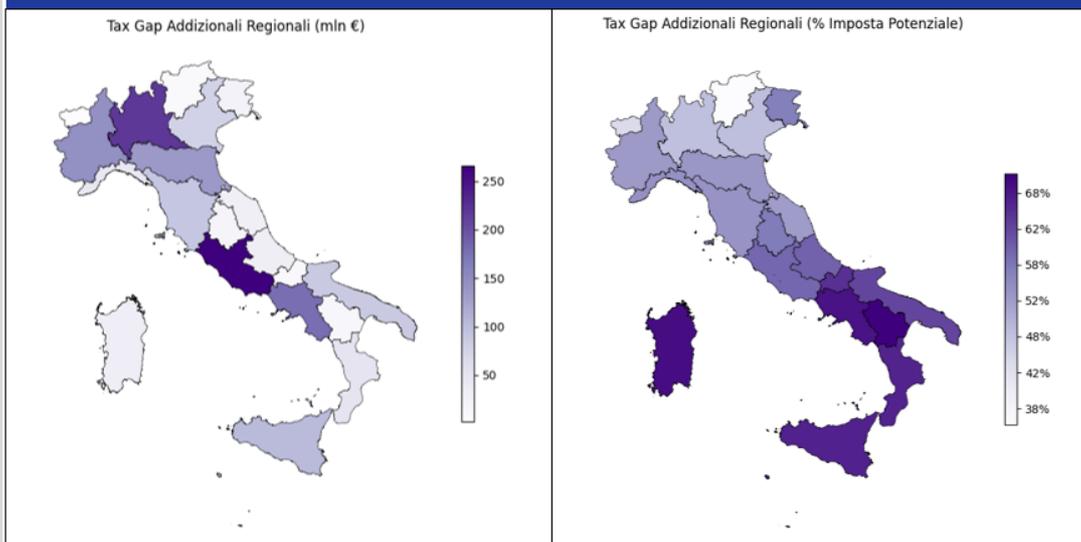
Il quinquennio 2016-2020 è stato caratterizzato da una **netta diminuzione dell'importo del *gap* da omessa dichiarazione** (in milioni di euro), andamento presumibilmente innescato dalla riduzione della platea di riferimento, a sua volta determinata dall'introduzione e progressiva espansione del regime 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

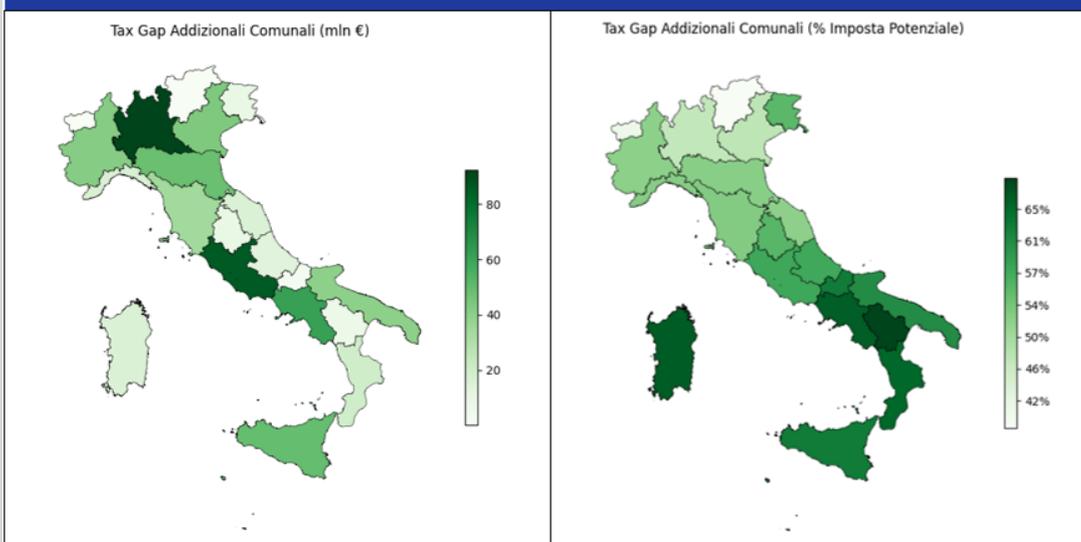
Le addizionali regionali e comunali all'IRPEF rappresentano la quota aggiuntiva di imposta sui redditi destinata agli enti locali, la cui determinazione deriva dall'applicazione di un'aliquota differenziata sul territorio, all'interno dei margini fissati dalla legge, ad una base imponibile pressoché 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*.

**DISTRIBUZIONE REGIONALE DEL GAP DELL'ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA POTENZIALE (A DESTRA), MEDIE 2016-2020.**



**DISTRIBUZIONE REGIONALE DEL GAP DELL'ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA POTENZIALE (A DESTRA), MEDIE 2016-2020.**



Per quanto riguarda il *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 irregolare<sup>10</sup> e un insieme eterogeneo di tipologie

<sup>10</sup> 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 nazionale<sup>11</sup> 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.

---

<sup>11</sup> 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 Famiglie	8.832	8.881	8.806	8.831	8.659	8.712	8.805	8.619	7.756	7.486
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 Famiglie	8.470	8.517	8.444	8.469	8.307	8.357	8.444	8.265	7.438	7.179
<b>Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari</b>	<b>4.103</b>	<b>3.045</b>	<b>4.338</b>	<b>3.171</b>	<b>4.431</b>	<b>3.205</b>	<b>4.589</b>	<b>3.271</b>	<b>3.855</b>	<b>2.712</b>
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	157	100	164	107	191	125	220	139	211	140
Personale Domestico Famiglie	962	967	969	971	952	958	1.016	994	904	873
<b>GAP addizionale regionale lavoratori dipendenti irregolari</b>	<b>550</b>	<b>416</b>	<b>571</b>	<b>428</b>	<b>568</b>	<b>422</b>	<b>569</b>	<b>414</b>	<b>491</b>	<b>352</b>
<b>GAP addizionale comunale lavoratori dipendenti irregolari</b>	<b>219</b>	<b>165</b>	<b>228</b>	<b>171</b>	<b>229</b>	<b>170</b>	<b>234</b>	<b>170</b>	<b>205</b>	<b>147</b>
<b>Totale Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari</b>	<b>4.871</b>	<b>3.626</b>	<b>5.137</b>	<b>3.770</b>	<b>5.228</b>	<b>3.798</b>	<b>5.392</b>	<b>3.855</b>	<b>4.551</b>	<b>3.211</b>
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.).

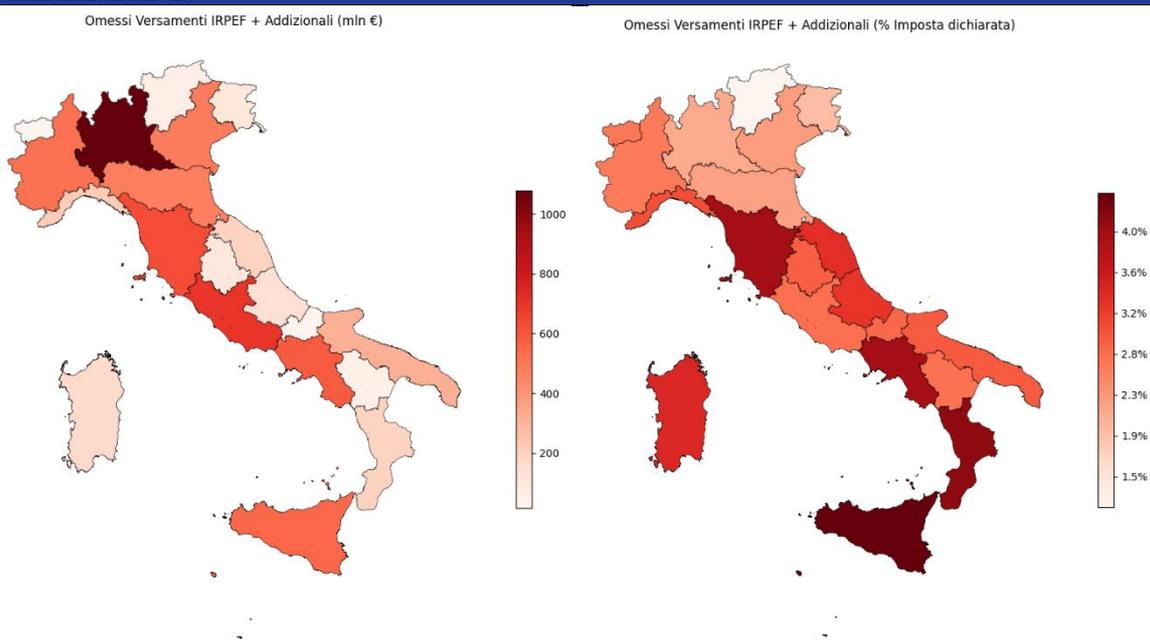
La serie storica dal **2014 al 2019**, ultimo anno per cui sono disponibili i dati, evidenzia un **ammontare degli omessi versamenti** che passa da 1.008 a 1.281 milioni di euro, con una **crescita continua su tutto il periodo**. Rapportando tale valore all'imposta dichiarata, l'incidenza risulta leggermente 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**

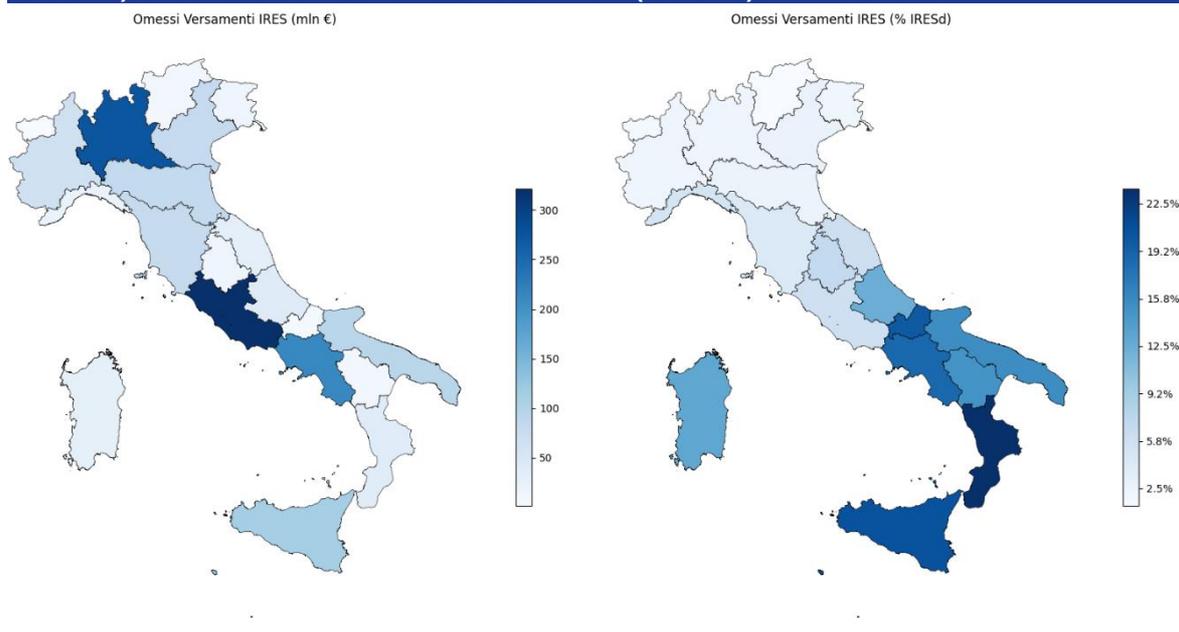
	Anno	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IRES in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato (*)	8.789	7.156	6.394	7.063	6.776
	Non versato (**)	1.498	1.476	1.512	1.917	1.711
	<b>Complessivo</b>	<b>10.287</b>	<b>8.632</b>	<b>7.906</b>	<b>8.980</b>	<b>8.487</b>
Gap IRES in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRES <sub>p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

(\*\*) 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*<sup>12</sup> deriva, in estrema sintesi, dalla differenza tra l'IVA potenziale, ricavata dai dati di Contabilità nazionale<sup>13</sup> 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 nazionali<sup>14</sup>, 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<sup>15</sup>) 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 <sup>1</sup>	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

<sup>1</sup>Allargamento dello *split payment* (luglio 2017).

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

<sup>13</sup> 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.

<sup>14</sup> 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.

<sup>15</sup> 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 2<sup>16</sup>), 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 MIB<sup>17</sup>, 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*.

<b>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</b>						
<b>Aggregato</b>	<b>Tipologia</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
Gap IVA in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	24.274	26.694	20.942	18.073	15.391
	Dichiarato e non versato <sup>1</sup>	9.888	10.130	10.216	8.817	7.508
	<b>Totale non versato</b>	<b>34.162</b>	<b>36.824</b>	<b>31.158</b>	<b>26.889</b>	<b>22.899</b>
Gap IVA in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	18,4%	19,8%	15,4%	13,3%	12,9%
	Dichiarato e non versato <sup>1</sup>	7,5%	7,5%	7,5%	6,5%	6,3%
	<b>Totale non versato</b>	<b>25,9%</b>	<b>27,3%</b>	<b>22,9%</b>	<b>19,9%</b>	<b>19,2%</b>
Gap IVA in % del PIL (IVANV/PIL)	Non dichiarato	1,4%	1,5%	1,2%	1,0%	0,9%
	Dichiarato e non versato <sup>1</sup>	0,6%	0,6%	0,6%	0,5%	0,5%
	<b>Totale non versato</b>	<b>2,0%</b>	<b>2,1%</b>	<b>1,8%</b>	<b>1,5%</b>	<b>1,4%</b>

<sup>1</sup> 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

<sup>16</sup> 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.

<sup>17</sup> 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*<sup>18</sup>, dalla fatturazione elettronica<sup>19</sup>, 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 versamento<sup>20</sup>). 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 2017-2020<sup>21</sup> 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.

<sup>18</sup> Il "secondo" *split payment* è stato introdotto a luglio 2017.

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

<sup>20</sup> 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.

<sup>21</sup> 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.

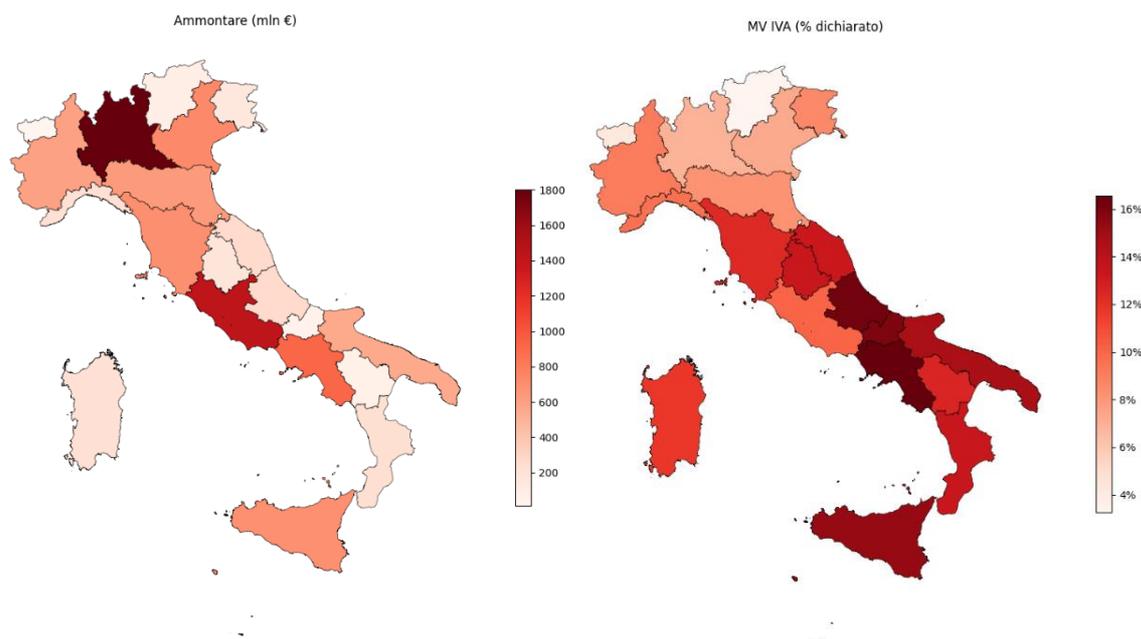
**TABELLA III.1.3.3: GAP IVA PER RIPARTIZIONE TERRITORIALE IN VALORE ASSOLUTO (MLN DI EURO) E INCIDENZA RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) - MEDIA 2017 – 2020**

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%
<b>ITALIA</b>	<b>29.443</b>	<b>100%</b>	<b>22,30%</b>

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**

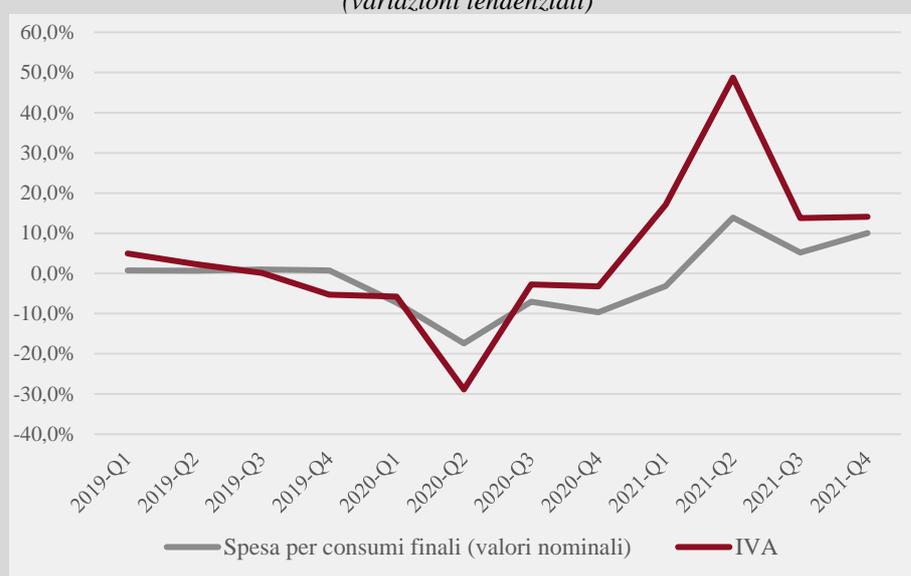


### Box III.1.3.1: L'impatto inatteso del Covid-19 sul gettito IVA nel biennio 2020-21<sup>22</sup>

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'IVA<sup>23</sup> 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 la componente relativa agli scambi interni<sup>24</sup>, 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)

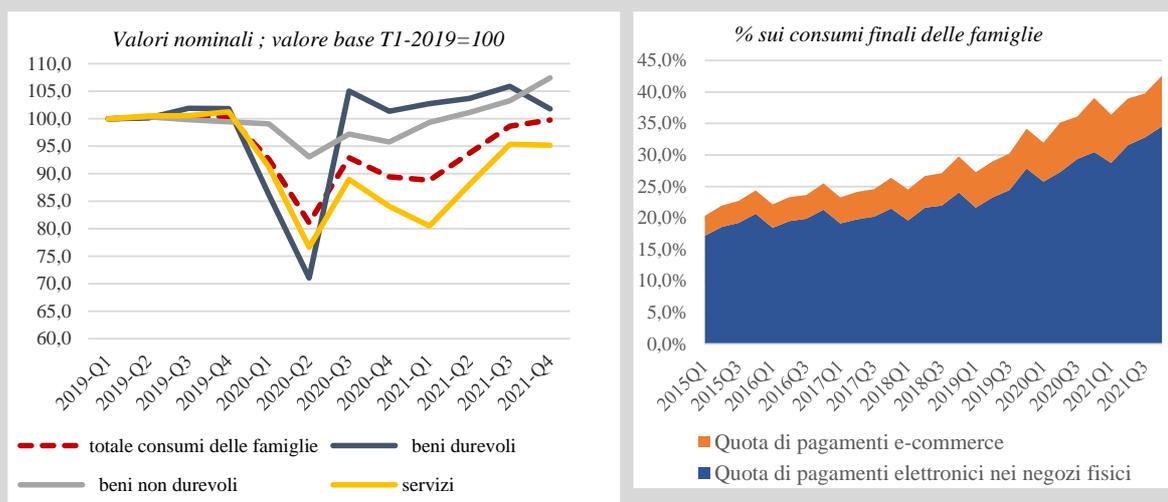
La pandemia ha influito profondamente sulle abitudini di consumo delle famiglie, con effetti rilevanti sulla composizione del paniere di spesa e sulle abitudini di pagamento. Le misure di contenimento e la paura del contagio hanno determinato un drastico calo della spesa per servizi, caratterizzati tipicamente 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 anni<sup>25</sup>.

<sup>22</sup> 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.

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> 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.

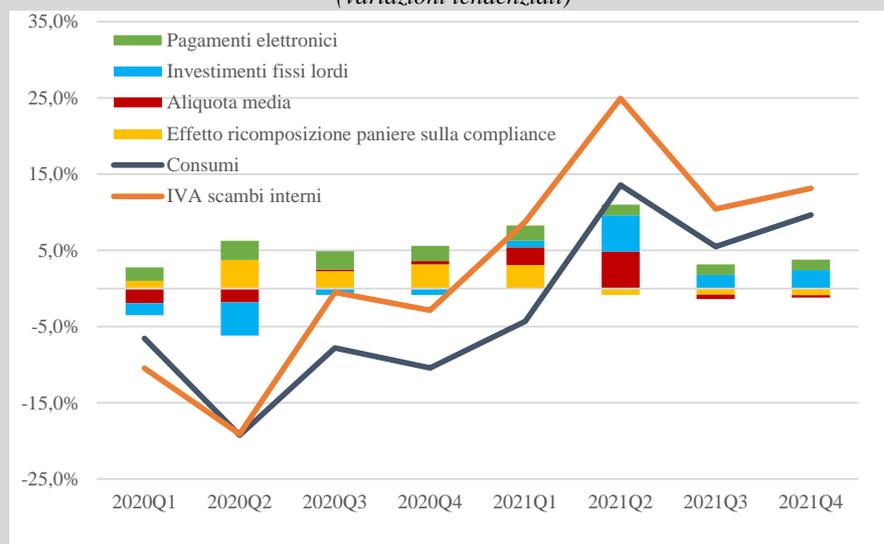
Nel complesso è possibile ricostruire l'andamento del differenziale tra i versamenti dell'IVA sugli scambi interni e i consumi nel 2020-21, distinguendo il contributo delle singole componenti esplicative analizzate (cfr. Figura 3). Nel corso del 2020, la riduzione dell'aliquota media dovuta alla riduzione 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.

<sup>25</sup> 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%.

<b>TABELLA III.1.4.1: AMMONTARE DEL GAP IRAP E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL - ANNI 2016-2020</b>						
	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
	<b>Complessivo</b>	<b>4.952</b>	<b>5.109</b>	<b>5.197</b>	<b>5.026</b>	<b>4.613</b>
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%
	<b>Complessivo</b>	<b>18,8%</b>	<b>18,8%</b>	<b>18,5%</b>	<b>18,2%</b>	<b>17,7%</b>
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%
	<b>Complessivo</b>	<b>0,3%</b>	<b>0,3%</b>	<b>0,3%</b>	<b>0,3%</b>	<b>0,3%</b>

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 unificate<sup>26</sup>. 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.

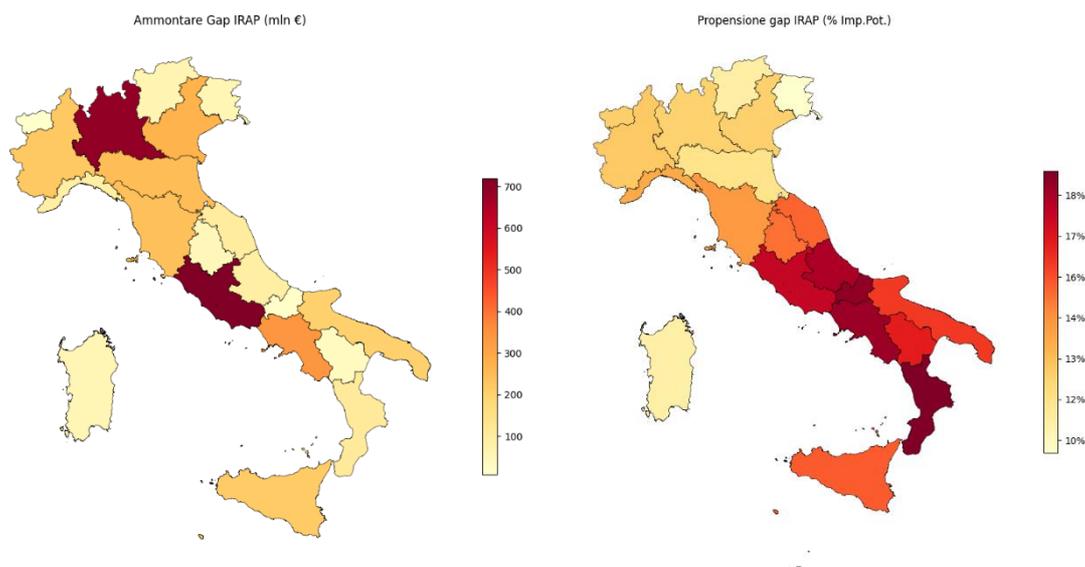
Per i suddetti contribuenti, che sono esentati dal pagamento dell'IRAP, l'Agenzia delle entrate utilizza una procedura di stima della base potenziale ad essi ascrivibile per determinare, stornandola dai dati di Contabilità nazionale, la componente di valore aggiunto che va sottratta alla base imponibile 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.

<sup>26</sup> 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.

<b>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</b>					
	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 gap (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)
<b>Agricoltura</b>	<b>11,2</b>	<b>6,6</b>	<b>0,59</b>
<b>Industria senso stretto</b>	<b>19,6</b>	<b>8,8</b>	<b>0,45</b>
<b>Costruzioni</b>	<b>15,3</b>	<b>8,7</b>	<b>0,57</b>
<b>Servizi</b>	<b>17,0</b>	<b>8,6</b>	<b>0,50</b>
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
<b>Totale settore imprese market</b>	<b>17,4</b>	<b>8,4</b>	<b>0,48</b>

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 decorrere 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
<b>Totale economia</b>	<b>8.804</b>	<b>2.928</b>	<b>11.731</b>	<b>6.238</b>	<b>2.079</b>	<b>8.317</b>

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
<b>Totale economia</b>	<b>9.317</b>	<b>2.940</b>	<b>12.257</b>	<b>6.521</b>	<b>2.070</b>	<b>8.591</b>

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
<b>Totale economia</b>	<b>9.719</b>	<b>2.965</b>	<b>12.684</b>	<b>6.675</b>	<b>2.045</b>	<b>8.719</b>

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
<b>Totale economia</b>	<b>8.297</b>	<b>2.543</b>	<b>10.840</b>	<b>5.583</b>	<b>1.729</b>	<b>7.312</b>

### 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 consumo<sup>27</sup>, 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 2012<sup>28</sup>.

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 scarico<sup>29</sup>.

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 assolta<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> 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.

<sup>28</sup> 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.

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

<sup>30</sup> 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'impresso 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.

<b>TABELLA III.1.8.1: CONFRONTO BASE IMPONIBILE EFFETTIVA VS. BASE IMPONIBILE TEORICA</b>								
	<b>Aggregato</b>	<b>Unità di misura</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>BENZINA</b>	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 mln di litri	7.399 9.898	7.148 9.563	7.211 9.647	7.255 9.706	5.730 7.666	7.005 9.371
	<b>Differenza</b>	mln di litri %	<b>285</b> <b>2,8%</b>	<b>470</b> <b>4,7%</b>	<b>143</b> <b>1,5%</b>	<b>285</b> <b>2,9%</b>	<b>298</b> <b>3,7%</b>	<b>162</b> <b>1,7%</b>
<b>GASOLIO</b>	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 mln di litri	15.129 18.173	15.078 18.112	15.638 18.784	15.534 18.659	12.459 14.966	14.392 17.288
	<b>Differenza</b>	mln di litri %	<b>2.272</b> <b>11,1%</b>	<b>2.810</b> <b>13,4%</b>	<b>2.257</b> <b>10,7%</b>	<b>2.765</b> <b>12,9%</b>	<b>2.438</b> <b>14,0%</b>	<b>2.649</b> <b>13,3%</b>

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).

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

Importi espressi in milioni di euro

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

### 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.

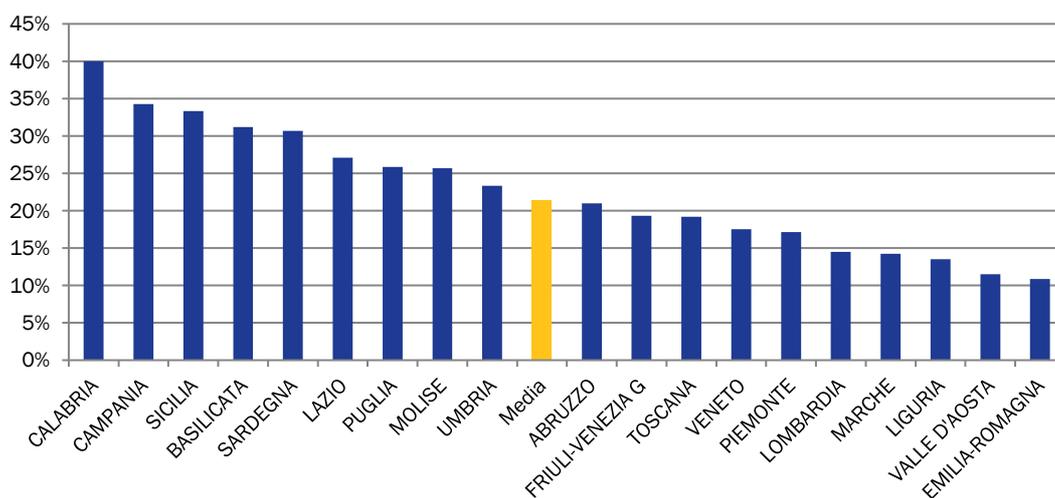
Nel 2021, il *tax gap* dell'IMU è stimato per un ammontare di circa 5,1 miliardi di euro, pari al 21,4% del gettito IMU teorico (Tabella III.1.9.1). La differenza tra la base imponibile IMU teorica e la base imponibile IMU effettiva è di circa 502 miliardi<sup>31</sup>.

**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**

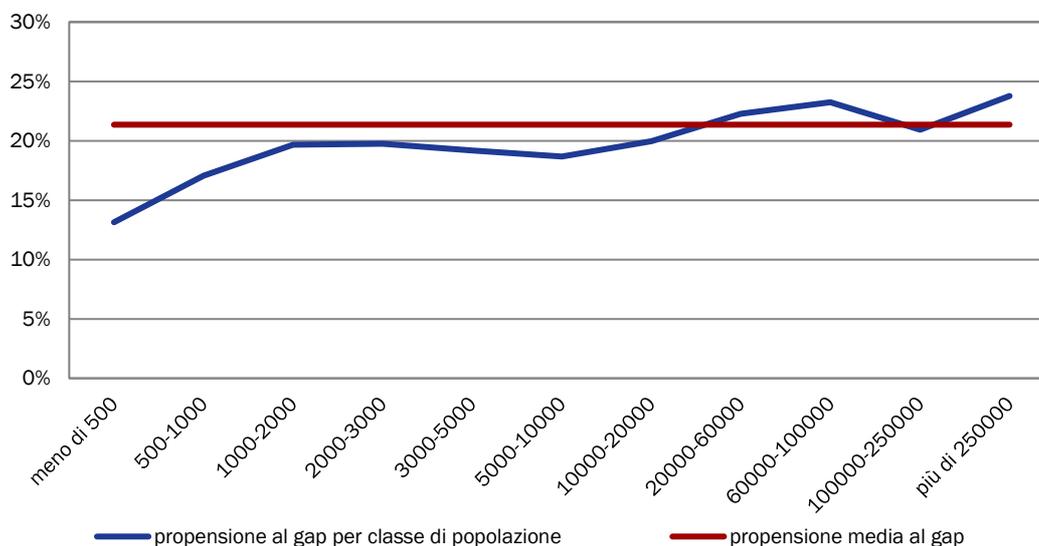


La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura III.1.9.2, evidenzia una relazione tra la propensione al *gap* e l'ampiezza demografica dei comuni. Il *tax gap*, in

<sup>31</sup> 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.

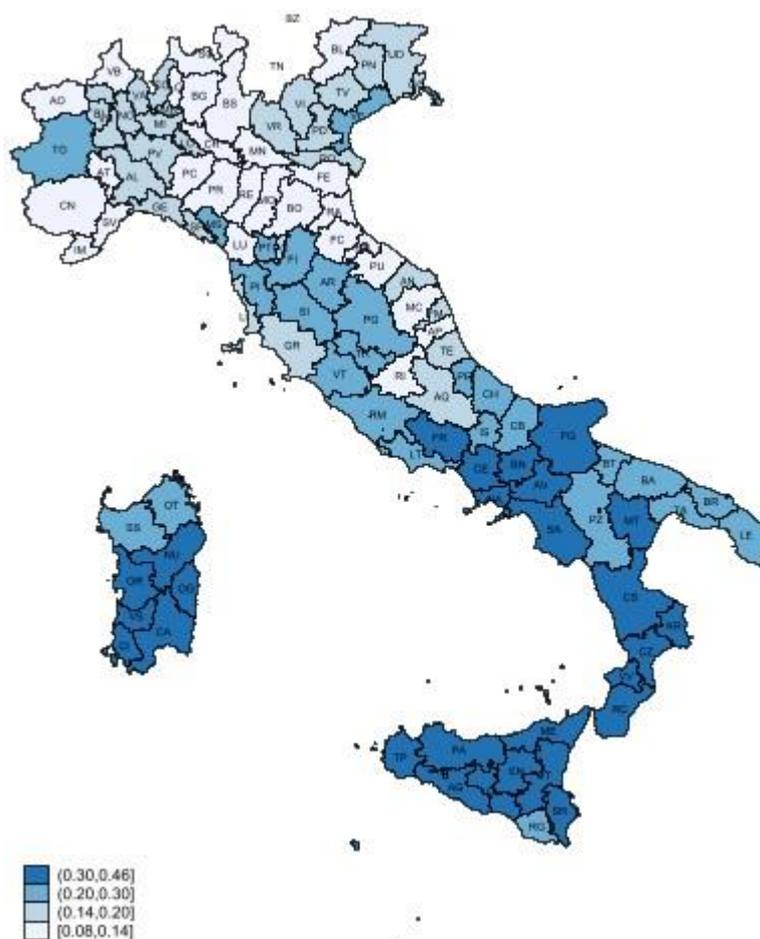
media, risulta pari al 13,1% del gettito teorico IMU nei comuni con meno di 500 abitanti e cresce all'aumentare della dimensione demografica dei comuni, fino a raggiungere il valore di 23,8% del gettito teorico in quelli con più di 250 mila abitanti. Per i comuni compresi nelle ultime quattro classi 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 metodologia<sup>32</sup>. 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.

<sup>32</sup> 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.

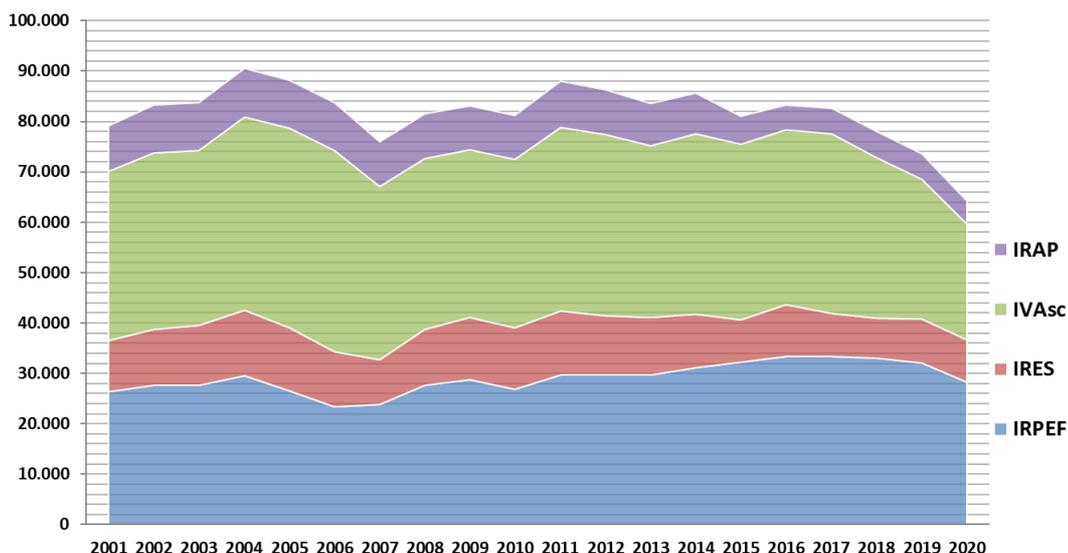
### III.1.10 Il tax gap nel lungo periodo

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)**

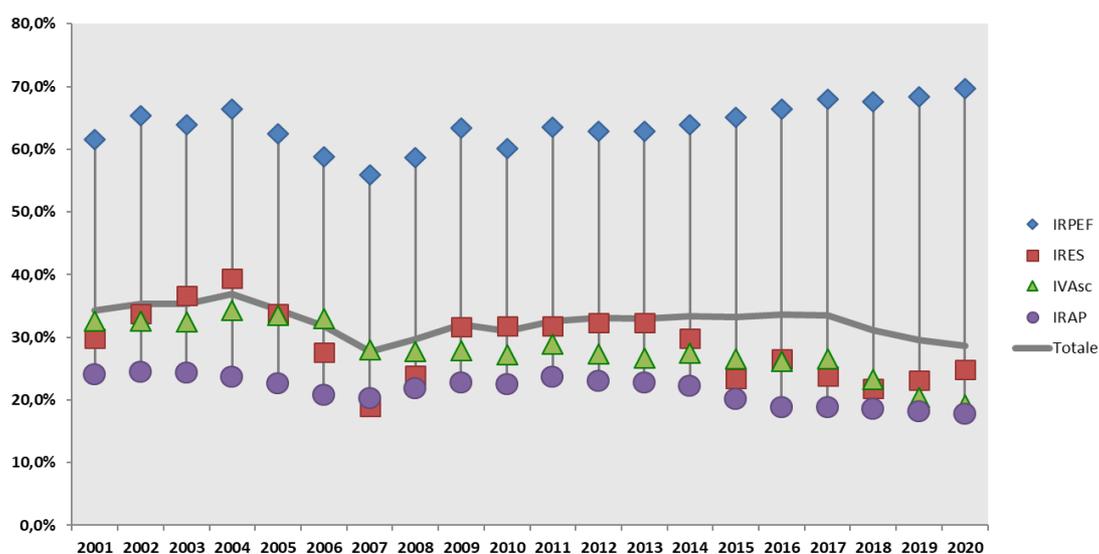


Il rapporto tra imposta evasa e imposta potenziale (Figura III.1.10.3) mette in evidenza l'evoluzione della propensione al *gap*, una *proxy* dell'attitudine dei contribuenti a non adempiere agli obblighi fiscali. Questo indicatore, per come è costruito, può muoversi anche in controtendenza rispetto 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.

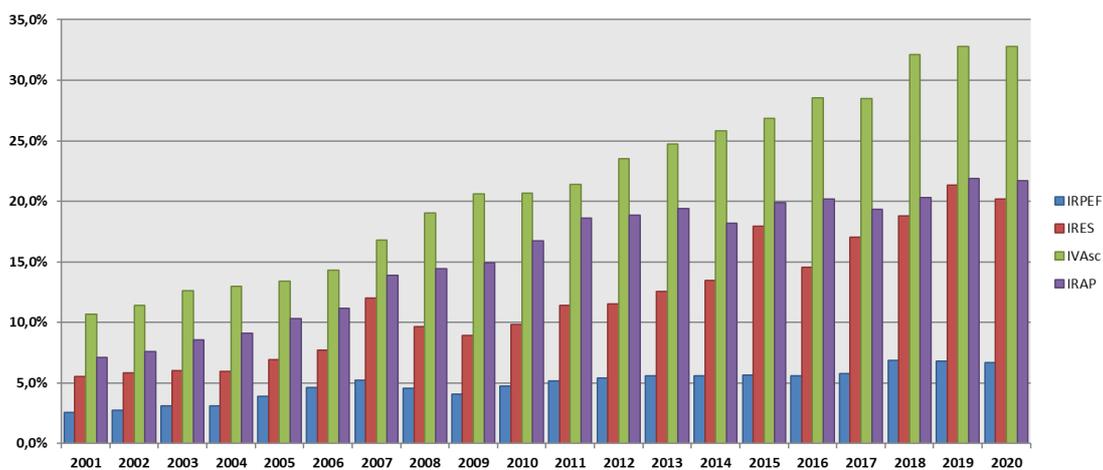
Il valore piuttosto elevato della propensione è da attribuirsi principalmente alle cifre che riguardano l'IRPEF da lavoro autonomo e impresa. Come appare evidente dalla Figura III.1.10.3, in questo ambito l'ammontare dell'imposta evasa rappresenta mediamente il 63,7% - e raggiunge in diversi anni quasi 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
<b>IRPEF totale lavoro autonomo e impresa</b>	<b>26.308</b>	<b>27.682</b>	<b>27.599</b>	<b>29.512</b>	<b>26.588</b>	<b>23.293</b>	<b>23.856</b>	<b>27.690</b>	<b>28.695</b>	<b>26.783</b>	<b>29.742</b>	<b>29.769</b>	<b>29.759</b>	<b>31.158</b>	<b>32.206</b>	<b>33.362</b>	<b>33.323</b>	<b>32.958</b>	<b>32.476</b>	<b>28.212</b>
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	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
<i>IRPEF MV (**)</i>	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
<b>IRES totale</b>	<b>10.244</b>	<b>11.045</b>	<b>11.867</b>	<b>13.026</b>	<b>12.513</b>	<b>11.082</b>	<b>8.843</b>	<b>11.118</b>	<b>12.409</b>	<b>12.301</b>	<b>12.601</b>	<b>11.697</b>	<b>11.344</b>	<b>10.577</b>	<b>8.389</b>	<b>10.293</b>	<b>8.655</b>	<b>8.042</b>	<b>8.980</b>	<b>8.487</b>
<i>di cui IRES netto MV</i>	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
<i>IRES MV (**)</i>	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
<b>IVA totale</b>	<b>33.571</b>	<b>35.034</b>	<b>34.767</b>	<b>38.312</b>	<b>39.503</b>	<b>39.797</b>	<b>34.392</b>	<b>33.902</b>	<b>33.248</b>	<b>33.434</b>	<b>36.457</b>	<b>35.872</b>	<b>34.025</b>	<b>35.835</b>	<b>34.957</b>	<b>34.659</b>	<b>35.570</b>	<b>31.823</b>	<b>26.889</b>	<b>22.899</b>
<i>di cui IVA netto MV</i>	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
<i>IVA MV (**)</i>	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
<b>IRAP totale</b>	<b>9.048</b>	<b>9.560</b>	<b>9.518</b>	<b>9.638</b>	<b>9.521</b>	<b>9.582</b>	<b>8.809</b>	<b>8.772</b>	<b>8.751</b>	<b>8.672</b>	<b>9.224</b>	<b>8.961</b>	<b>8.382</b>	<b>8.062</b>	<b>5.497</b>	<b>4.946</b>	<b>5.117</b>	<b>5.237</b>	<b>5.026</b>	<b>4.613</b>
<i>di cui IRAP netto MV</i>	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
<i>IRAP MV (**)</i>	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
<b>Totale</b>	<b>79.172</b>	<b>83.321</b>	<b>83.752</b>	<b>90.488</b>	<b>88.125</b>	<b>83.754</b>	<b>75.899</b>	<b>81.482</b>	<b>83.103</b>	<b>81.190</b>	<b>88.024</b>	<b>86.299</b>	<b>83.510</b>	<b>85.633</b>	<b>81.049</b>	<b>83.259</b>	<b>82.665</b>	<b>78.060</b>	<b>73.372</b>	<b>64.211</b>
<i>di cui netto MV</i>	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
<i>MV (**)</i>	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 IVAsc = 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
<b>IRPEF totale lavoro autonomo e impresa</b>	<b>61,6%</b>	<b>65,3%</b>	<b>63,9%</b>	<b>66,4%</b>	<b>62,4%</b>	<b>58,8%</b>	<b>55,9%</b>	<b>58,6%</b>	<b>63,4%</b>	<b>60,1%</b>	<b>63,6%</b>	<b>62,8%</b>	<b>62,9%</b>	<b>63,9%</b>	<b>65,1%</b>	<b>66,5%</b>	<b>68,0%</b>	<b>67,6%</b>	<b>69,2%</b>	<b>69,7%</b>
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	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%
<i>IRPEF MV (**)</i>	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%
<b>IRES totale</b>	<b>29,8%</b>	<b>33,8%</b>	<b>36,6%</b>	<b>39,4%</b>	<b>33,8%</b>	<b>27,6%</b>	<b>18,9%</b>	<b>23,9%</b>	<b>31,7%</b>	<b>31,8%</b>	<b>31,7%</b>	<b>32,3%</b>	<b>32,3%</b>	<b>29,8%</b>	<b>23,4%</b>	<b>26,6%</b>	<b>23,7%</b>	<b>21,8%</b>	<b>23,8%</b>	<b>24,9%</b>
<i>di cui IRES netto MV</i>	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%
<i>IRES MV (**)</i>	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%
<b>IVA totale</b>	<b>32,6%</b>	<b>32,6%</b>	<b>32,4%</b>	<b>34,3%</b>	<b>33,5%</b>	<b>33,0%</b>	<b>27,9%</b>	<b>27,7%</b>	<b>27,8%</b>	<b>27,2%</b>	<b>28,9%</b>	<b>27,4%</b>	<b>26,7%</b>	<b>27,4%</b>	<b>26,6%</b>	<b>26,1%</b>	<b>26,6%</b>	<b>23,3%</b>	<b>19,9%</b>	<b>19,2%</b>
<i>di cui IVA netto MV</i>	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%
<i>IVA MV (**)</i>	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%
<b>IRAP totale</b>	<b>24,0%</b>	<b>24,5%</b>	<b>24,3%</b>	<b>23,6%</b>	<b>22,6%</b>	<b>20,8%</b>	<b>20,3%</b>	<b>21,8%</b>	<b>22,8%</b>	<b>22,4%</b>	<b>23,7%</b>	<b>23,0%</b>	<b>22,7%</b>	<b>22,2%</b>	<b>20,2%</b>	<b>18,8%</b>	<b>18,8%</b>	<b>18,6%</b>	<b>18,2%</b>	<b>17,7%</b>
<i>di cui IRAP netto MV</i>	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%
<i>IRAP MV (**)</i>	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%
<b>Totale</b>	<b>34,2%</b>	<b>35,3%</b>	<b>35,4%</b>	<b>36,9%</b>	<b>34,4%</b>	<b>31,8%</b>	<b>27,8%</b>	<b>29,7%</b>	<b>32,0%</b>	<b>30,9%</b>	<b>32,6%</b>	<b>33,1%</b>	<b>33,0%</b>	<b>33,3%</b>	<b>33,2%</b>	<b>33,6%</b>	<b>33,5%</b>	<b>31,1%</b>	<b>29,5%</b>	<b>28,7%</b>
<i>di cui netto MV</i>	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%
<i>MV (**)</i>	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.

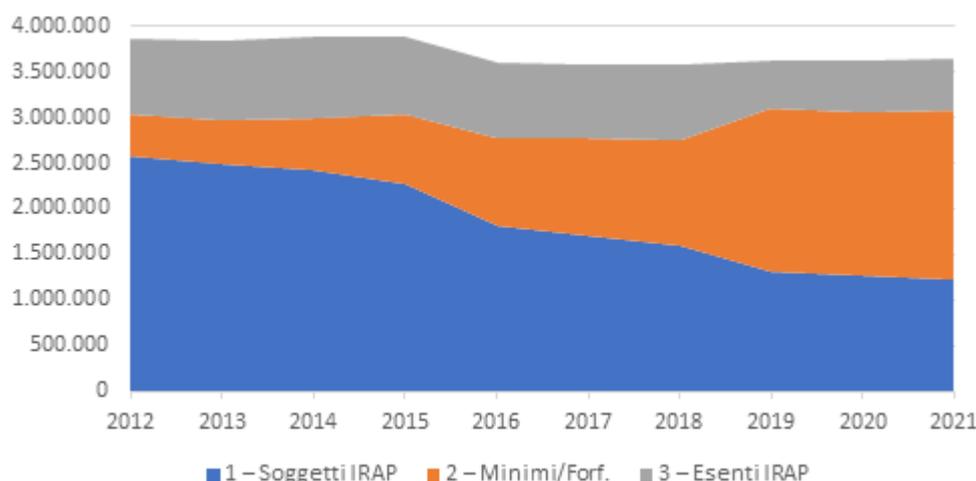
In questa analisi si considerano due tra i principali fattori che possano influire su tale dinamica, ovvero la diversa composizione della platea di riferimento nonché la differenza tra le componenti di ricavo e di costo che concorrono a determinare le basi imponibili delle tre imposte (IRPEFaut, IRAP, 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 "IRAP<sup>33</sup>", il regime agevolato (Minimi/Forfettari) e il regime dei cosiddetti "esenti IRAP<sup>34</sup>".

**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

<sup>33</sup> 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).

<sup>34</sup> 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 fuoriuscita<sup>35</sup> 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 forfettario<sup>36</sup>, 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 forfettario<sup>37</sup>. 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
<b>Tot. regime</b>	<b>469.113</b>		<b>143.742</b>		<b>581.574</b>		<b>297.176</b>		<b>273.546</b>		<b>537.940</b>		<b>2.303.091</b>

### 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 costo<sup>38</sup> per ciascuna coppia di imposte.

<sup>35</sup> 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.

<sup>36</sup> Legge n.208 del 28/12/2015.

<sup>37</sup> Legge n.145 del 30/12/2018.

<sup>38</sup> 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 appor- tando 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 ele- menti 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'im- posta.

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'in- clusione, tra le voci di spesa, del costo del lavoro. Inoltre, gli acquisti IVA risultano siste- maticamente inferiori alle componenti negative IRAP in quanto queste ultime, pur non an- noverando il costo del lavoro, includono non solo le voci relative all'acquisto di beni o servizi (in ciò speculare 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 vo- lume 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'im- posta 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'anda- mento 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 suc- cessivi 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 2021-2023<sup>39</sup>, 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

<sup>39</sup> 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 Relazione<sup>40</sup>, 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	
<b>Variazione <i>tax compliance</i></b>	g) = - (f) - e))	<i>tax gap</i>	3.990	4.264	493	8.747
	h) = - (b) - a)) * d)	<b>Propensione al <i>gap</i></b>	<b>802</b>	<b>-210</b>	<b>-358</b>	<b>235</b>

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

<sup>40</sup> 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 Nota<sup>41</sup>, ai fini dell'indicazione da parte del Governo delle maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo da destinare al Fondo.

---

<sup>41</sup> 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 ormai 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. 111<sup>42</sup>.

<sup>42</sup> 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 di 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.

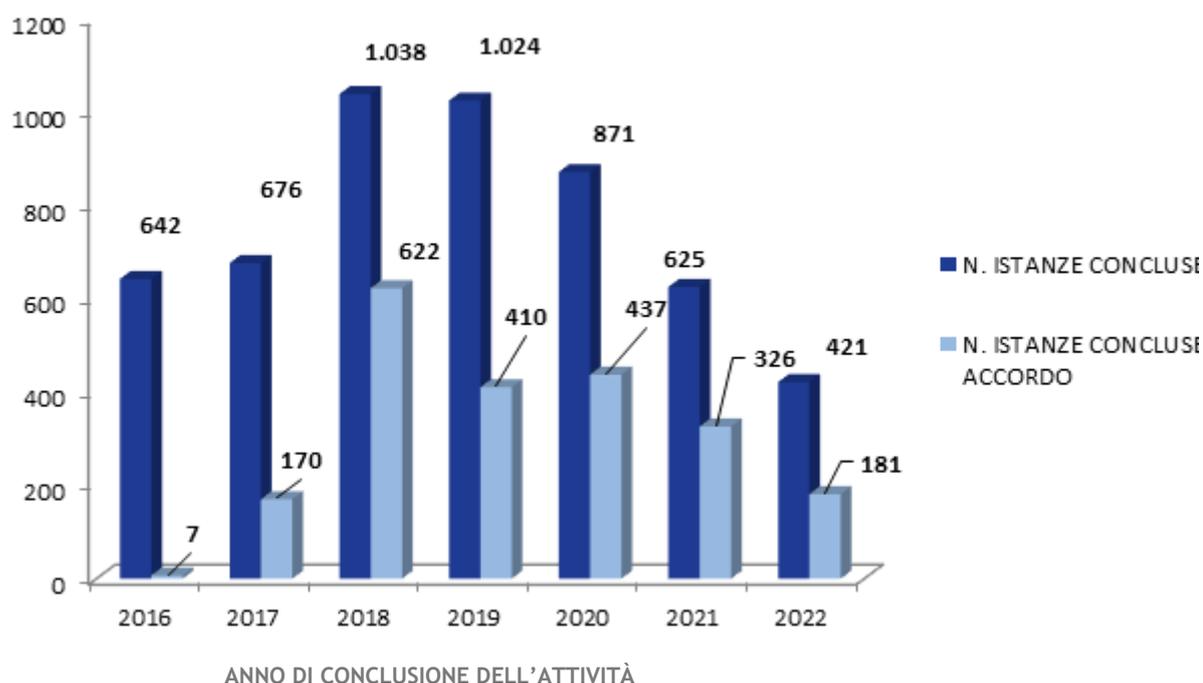
Nella Tabella IV.1.1.1 sono riportati i risultati conseguiti al 31/12/2022 in relazione a detto regime agevolativo in termini di numero soggetti che hanno presentato istanza di accesso, nonché di soggetti ammessi.

**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 (II.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
<b>Entrate complessive</b>	<b>13,1</b>	<b>14,2</b>	<b>14,9</b>	<b>19,0</b>	<b>20,1</b>	<b>19,2</b>	<b>19,9</b>	<b>12,7</b>	<b>13,7</b>	<b>20,2</b>
<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

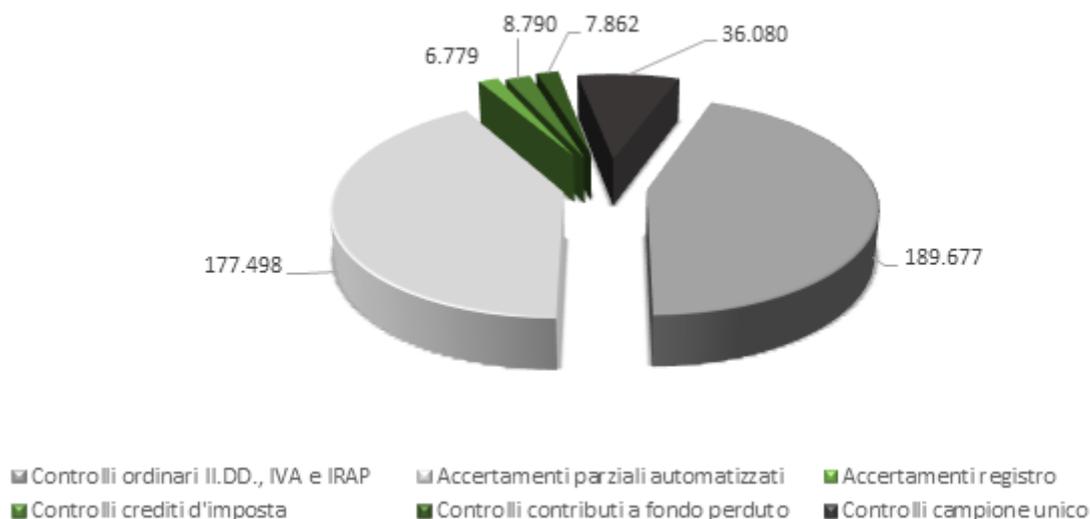
particolare, verso coloro che hanno posto in essere fenomeni di frode, anche attraverso l'utilizzo indebito di crediti d'imposta (i.e., credito d'imposta per ricerca e sviluppo) e altre agevolazioni, come quelle previste proprio per fronteggiare le conseguenze negative connesse all'emergenza epidemiologica 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.

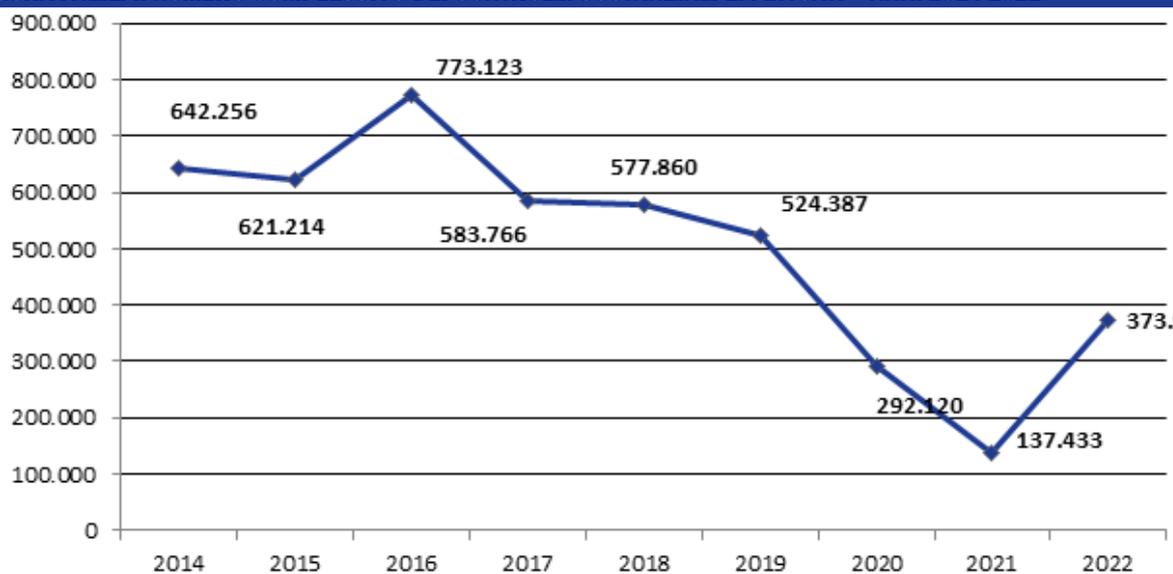
Sono stati complessivamente effettuati 426.686 controlli, che includono: gli accertamenti ordinari relativi a imposte dirette (I.I.DD.), IVA e IRAP; gli accertamenti del settore registro; gli accertamenti parziali cosiddetti "automatizzati" (eseguiti ai sensi dell'articolo 41-bis del decreto del Presidente 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.

<b>TABELLA IV.1.1.3: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IMPOSTE DIRETTE ED ALTRI TRIBUTI</b>			
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

<b>TABELLA IV.1.1.4: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IVA (ART.7 REG. 904/2010)</b>			
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
• <b>TOTALE AGENZIA DOGANE E MONOPOLI</b>	<b>62,7</b>	<b>72,9</b>	<b>79,8</b>
• <b>ACCISE E MONOPOLI</b>	<b>50,3</b>	<b>54,6</b>	<b>52,6</b>
• <b>Energie e Alcoli</b>	<b>29,0</b>	<b>31,8</b>	<b>26,8</b>
• 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
• <b>Tabacchi</b>	<b>14,1</b>	<b>14,4</b>	<b>14,6</b>
• 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
• <b>Giochi***</b>	<b>7,2</b>	<b>8,4</b>	<b>11,2</b>
• <b>DOGANE</b>	<b>12,3</b>	<b>18,3</b>	<b>27,1</b>
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

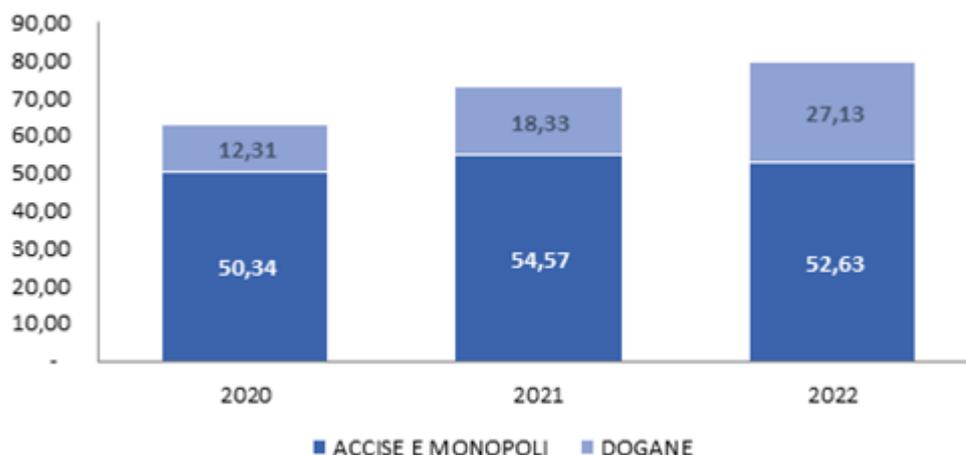
Fonte: elaborazione interna dati ADM

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 ESPRESI 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.

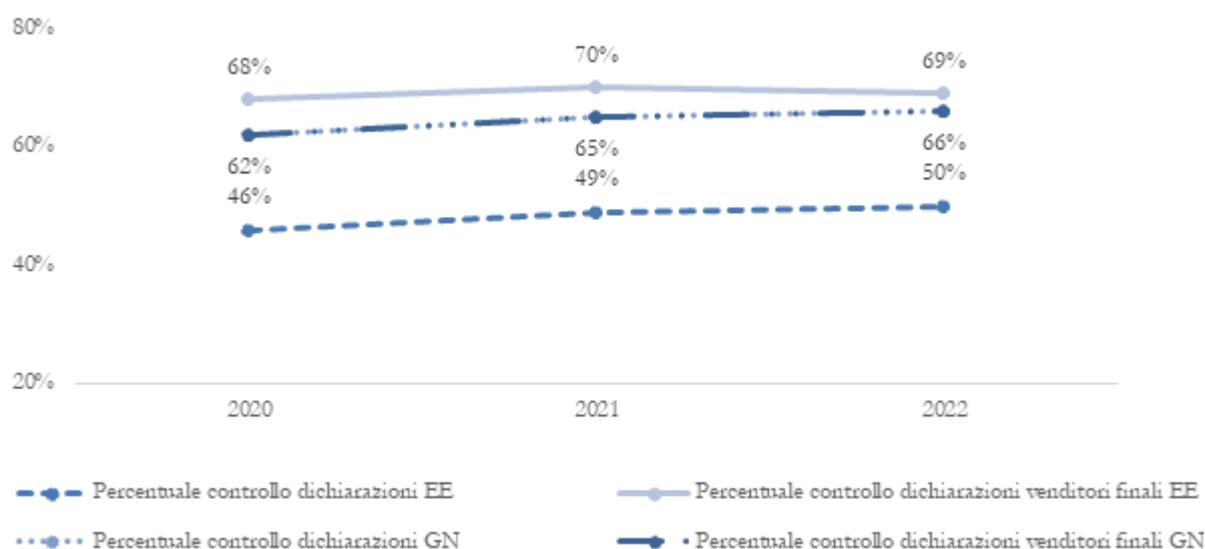
#### ***Accise e monopoli – energie e alcoli***

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.

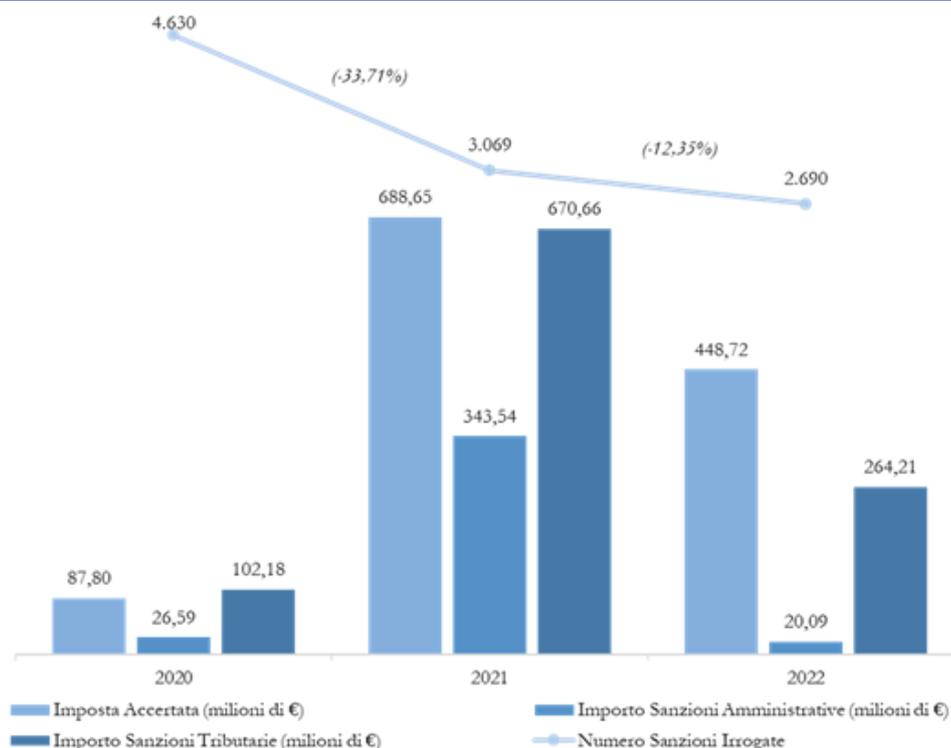
Rileva a riguardo la proficua attività promossa dal Co.PRe.GI. - il Comitato per la prevenzione e la repressione del gioco illegale, la sicurezza del gioco e la tutela dei minori che vede la collaborazione tra ADM, Guardia di Finanza, Polizia di Stato e Arma dei Carabinieri per l'attuazione di un piano 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%
<b>Totale</b>	<b>34.290</b>	<b>34.303</b>	<b>3.732</b>	<b>10,88%</b>

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**

<b>Guardia di Finanza</b>	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. crypto-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).

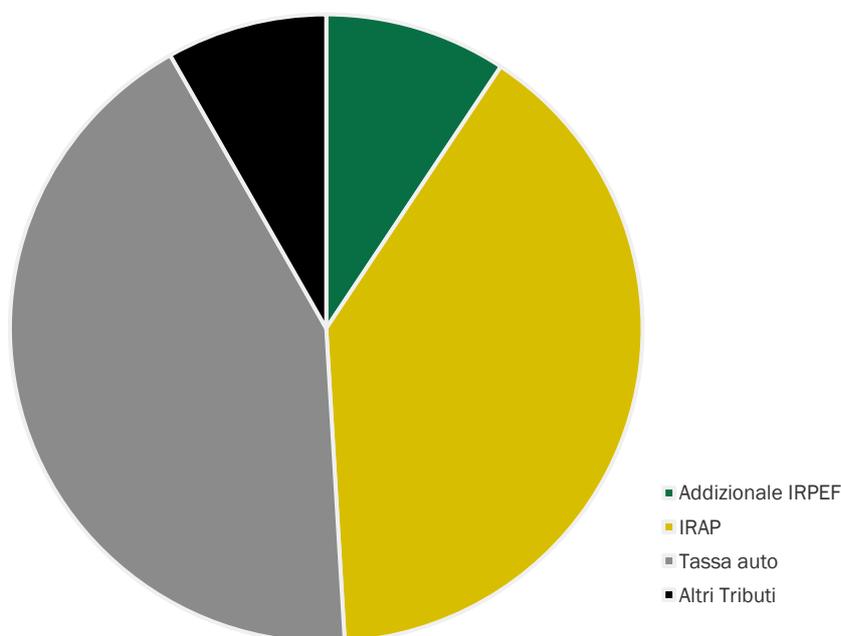
Pur assumendo la natura di tributi propri derivati delle Regioni ai sensi dell’articolo 8, comma 3 del decreto legislativo n. 68 del 2011, l’IRAP e l’addizionale regionale all’IRPEF sono affidate in gestione attraverso appositi accordi convenzionali all’Agenzia delle entrate, per quanto attiene alle 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
<b>TOTALE</b>	<b>124.484</b>	<b>411.301.232,5</b>	<b>149.387.337,2</b>

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 riqualificazioni 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.

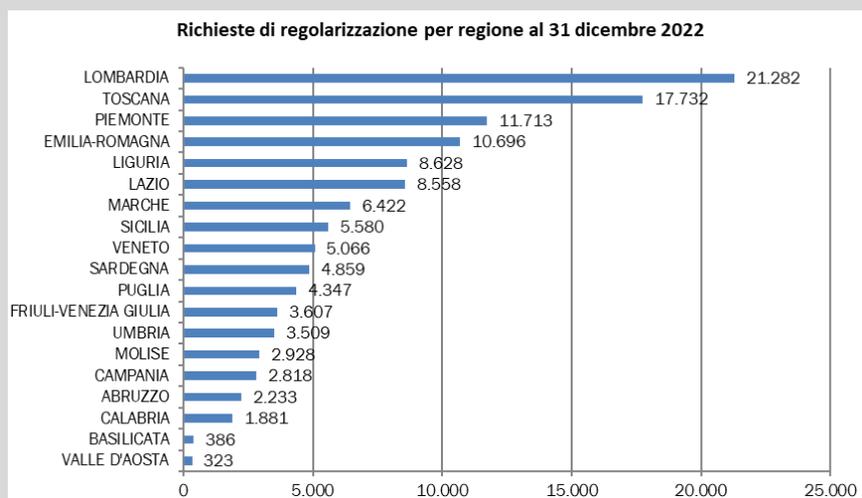
In caso di omissione degli adempimenti menzionati nel termine previsto, dietro segnalazione dei Comuni attraverso il canale telematico “Portale dei Comuni”, gli Uffici dell’Agenzia delle entrate, verificati i presupposti per l’attivazione del procedimento e l’obbligo della dichiarazione, provvedono all’aggiornamento 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.

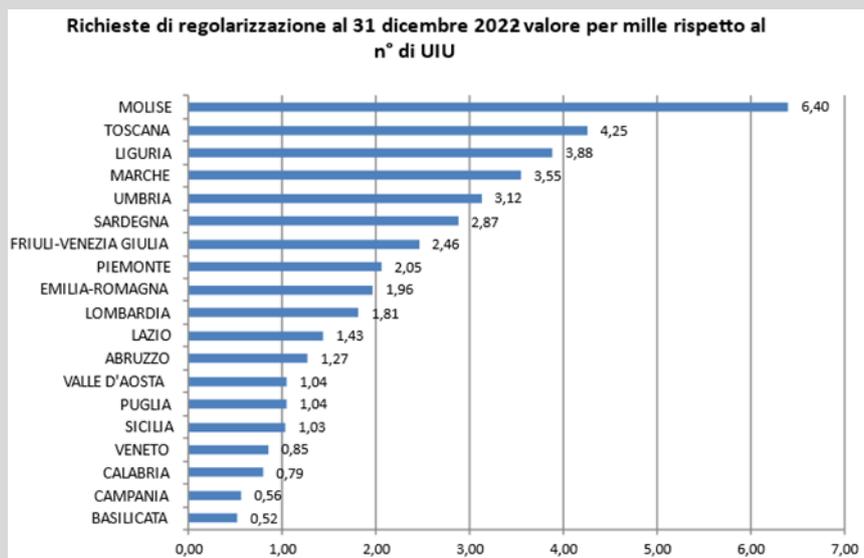
Alla data del 31 dicembre 2022, i Comuni hanno segnalato al sistema informativo dell’Agenzia delle entrate l’aggiornamento catastale di circa 122.000 immobili per i quali avevano notificato, ai soggetti interessati, le richieste di regolarizzazione catastale.

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

Le richieste hanno avuto la seguente ripartizione nelle Regioni.

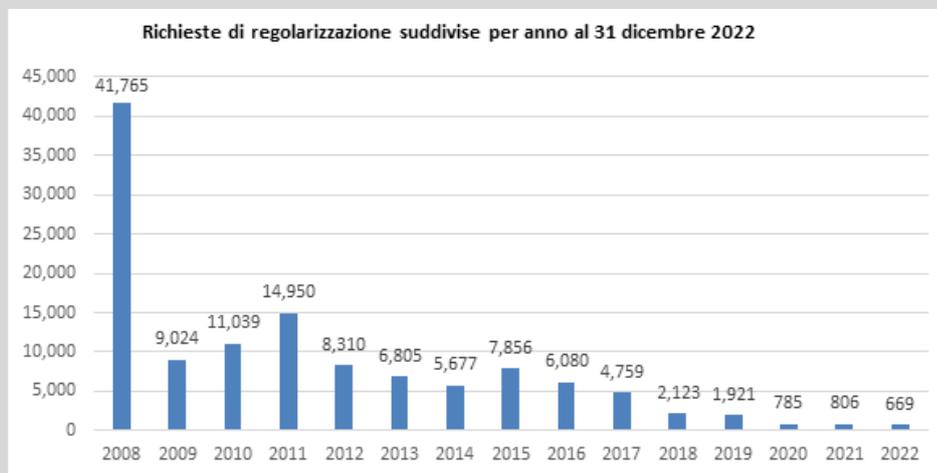


Fonte: Elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate



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 lavoro<sup>43</sup>. 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.

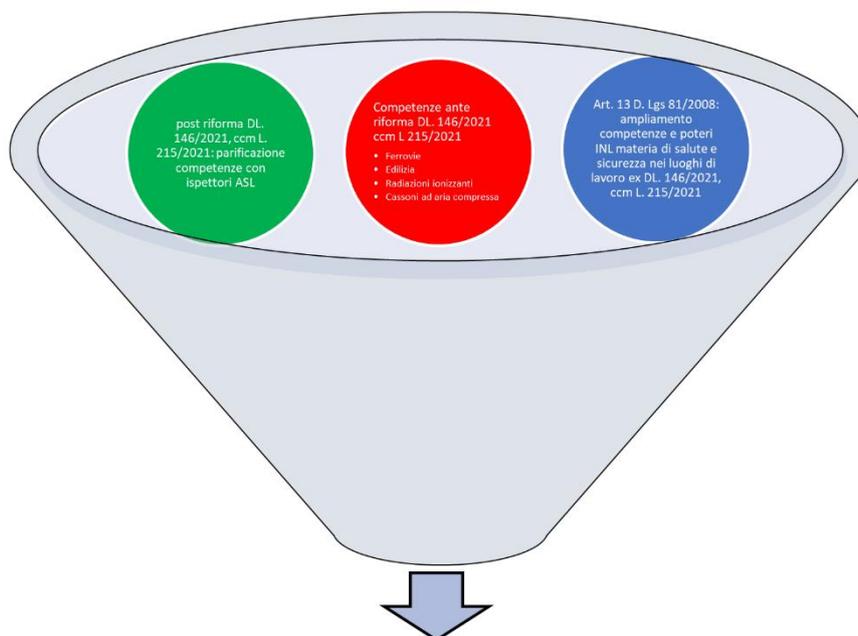
Per effetto delle modifiche apportate al decreto legislativo n. 81 del 2008 dal decreto-legge n. 146 del 2021 con un intervento di riforma del sistema ispettivo nel pieno rispetto del dettato costituzionale di cui all'art. 117 Cost., per rafforzare l'efficacia degli interventi di contrasto agli infortuni 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

---

<sup>43</sup> [www.ispettorato.gov.it](http://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 - 2024<sup>44</sup>, 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 sociali<sup>45</sup> 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

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

<sup>45</sup> <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 vigilanza<sup>46</sup>, 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

---

<sup>46</sup>Il 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 lavoro<sup>47</sup>, 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 lavoro<sup>48</sup>, 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

---

<sup>47</sup> 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.

<sup>48</sup> 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 nazionale<sup>49</sup>.

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'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.).

**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
<b>Totale</b>	<b>82.360</b>	<b>17.886</b>	<b>100.192</b>

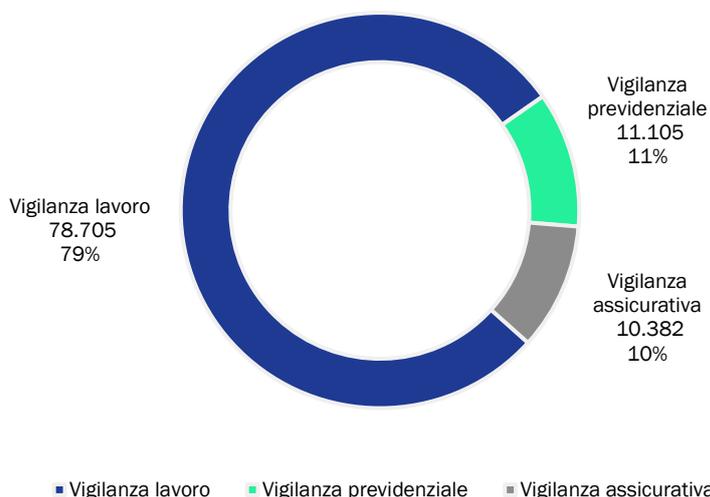
\*(cassa integrazione, patronati, verifiche Covid-19, infortuni e malattie professionali, ecc.)

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**



<sup>49</sup> 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.

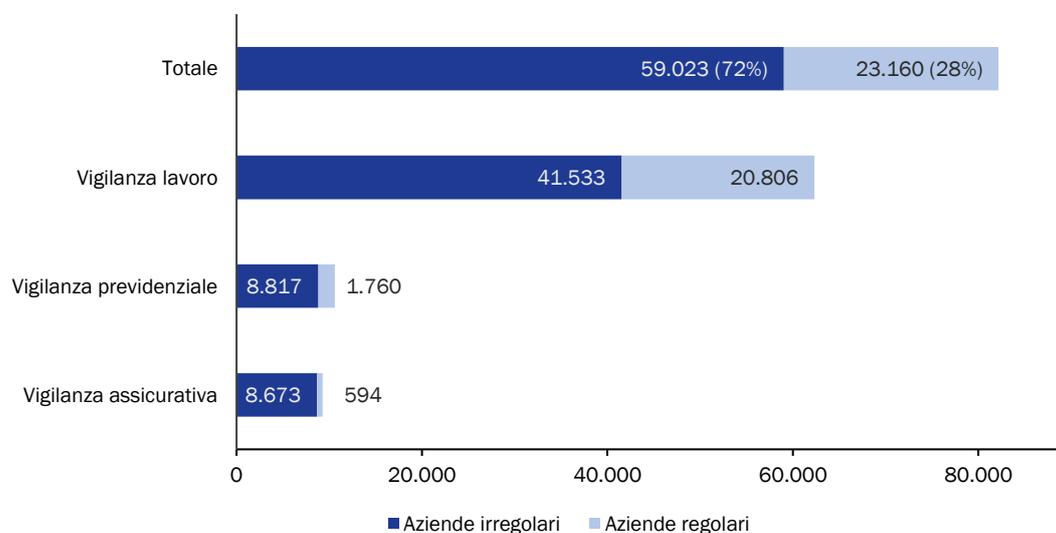
Di seguito si riportano schematicamente i risultati conseguiti dal personale ispettivo suddiviso in base alla professionalità conseguita dagli ispettori nei diversi Enti di provenienza (INL, INPS, INAIL), comprendenti anche gli accertamenti iniziati in anni precedenti ma definiti nel corso dell'anno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

<b>TABELLA IV.2.1.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2022 - ISPEZIONI DEFINITE E RELATIVI RISULTATI</b>						
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
<b>Totale</b>	<b>82.183</b>	<b>59.023</b>	<b>72%</b>	<b>314.069</b>	<b>19.932</b>	<b>1.153.324.990</b>

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.

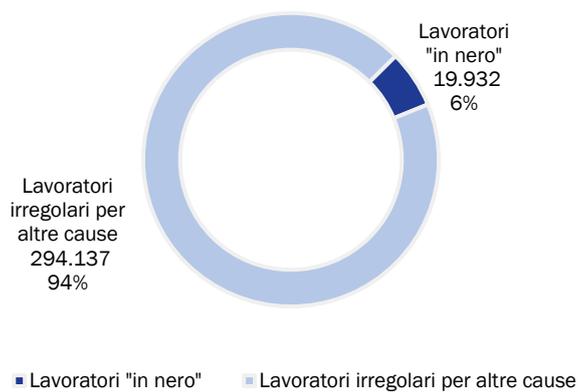
**FIGURA IV.2.1.3: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2022 - ISPEZIONI DEFINITE ED AZIENDE IRREGOLARI**



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:

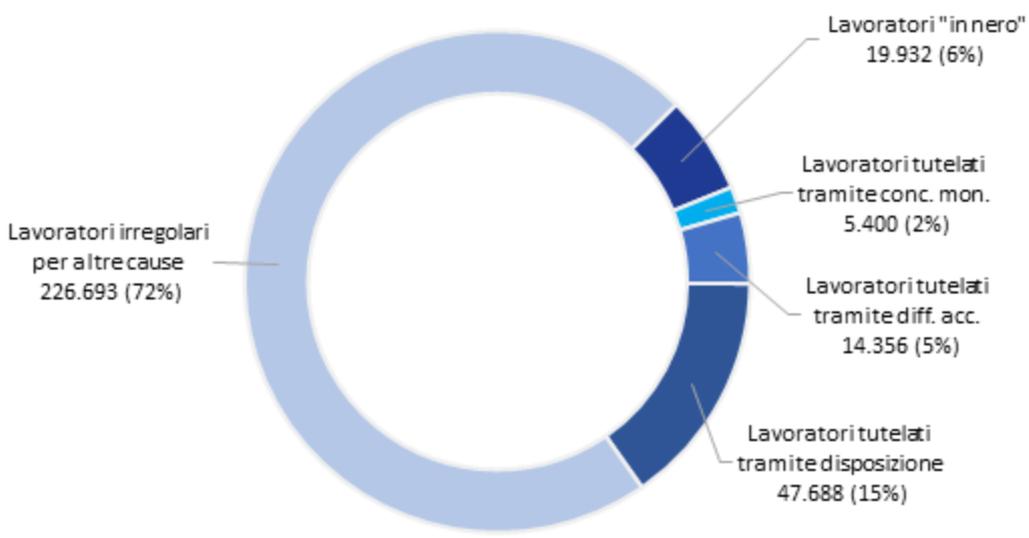
- 19.932 lavoratori "in nero", pari al 6,3% del totale degli irregolari;
- 294.137 lavoratori irregolari per altre cause.

**FIGURA IV.2.1.4: LAVORATORI IRREGOLARI ANNO 2022**

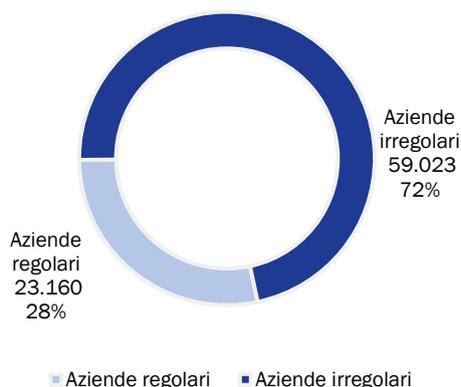


- Nello specifico, le posizioni lavorative irregolari diverse dal lavoro nero includono:
- 19.756 lavoratori tutelati attraverso gli istituti della conciliazione monocratica (5.400) e della diffida accertativa (14.356) ai sensi degli artt. 11 e 12 D.lgs. n. 124/2004;
  - 47.688 lavoratori tutelati tramite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

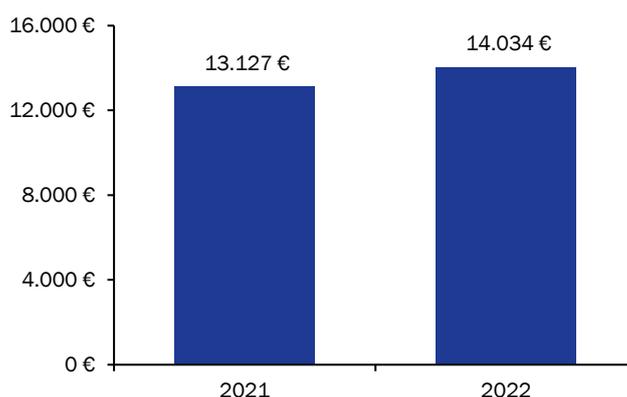
	2021	2022
Numero aziende con esiti definiti nel corso dell'anno di riferimento*	84.679	82.183
Recupero contributivo (euro)	1.111.584.648	1.153.324.990
Recupero contributivo medio annuo per azienda con esito definito (euro)	13.127	14.034

\*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.

<b>TABELLA IV.2.2.1: ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE 2015-2022 – IMPORTI TOTALI</b>	
<b>ANNO</b>	<b>Importi totali da Vigilanza documentale</b>
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 stati 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 2015<sup>50</sup> 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 ATECO<sup>51</sup>; 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 personale<sup>52</sup>. 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 euro<sup>53</sup>.

La legge di Bilancio per il triennio 2023-2025<sup>54</sup> 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 dichiarata<sup>55</sup>. 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

<sup>50</sup> Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

<sup>51</sup> 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.

<sup>52</sup> Legge 30 dicembre 2018, n. 145.

<sup>53</sup>

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 2020<sup>53</sup>, 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.

<sup>54</sup> Art. 1, comma 54, Legge 29 dicembre 2022, n. 197.

<sup>55</sup> 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 euro<sup>56</sup>.

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.

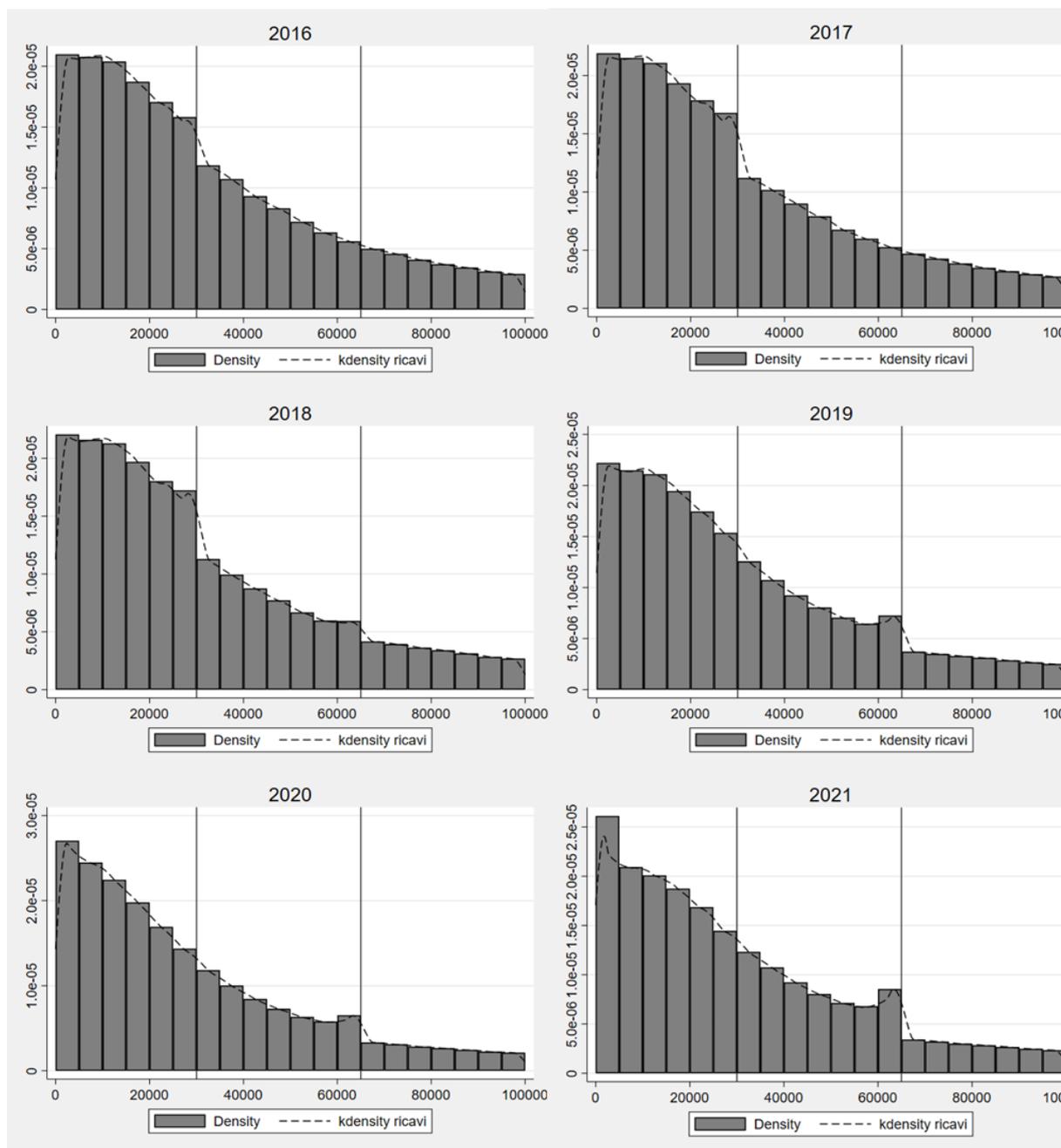
La discontinuità registrata attorno alla soglia dei 65 mila euro sembra suggerire la presenza di una auto-selezione (*self selection*) dei contribuenti al di sotto della soglia dei 65 mila euro a partire dall'anno d'imposta 2019, nonché al di sotto delle precedenti soglie negli anni d'imposta 2016-2018. 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.

---

<sup>56</sup> 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 norma<sup>57</sup>.

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

<sup>57</sup> 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 settori<sup>58</sup>. 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 2021<sup>59</sup>.

**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%.

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

<sup>59</sup> 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 dichiarata<sup>60</sup>.

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

<sup>60</sup> 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 altrimenti<sup>61</sup>.

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 contribuenti<sup>62</sup>. 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

---

<sup>61</sup> 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.

<sup>62</sup> 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
<b>Numero contribuenti regime agevolato</b>	<b>386.598</b>	<b>328.391</b>	<b>384.977</b>	<b>519.495</b>	<b>701.269</b>
<b>Numero contribuenti falsi minimi + falsi forfettari</b>	<b>57.456</b>	<b>154.473</b>	<b>189.397</b>	<b>235.284</b>	<b>259.946</b>

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%
<b>Gap regimi agevolati</b>	<b>307</b>	<b>245</b>	<b>291</b>	<b>440</b>	<b>792</b>
<b>Gap in % dell'imposta potenziale regimi agevolati</b>	<b>72,80%</b>	<b>74,80%</b>	<b>77,20%</b>	<b>67,86%</b>	<b>64,50%</b>

## 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 2008<sup>63</sup>. 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.<sup>64</sup> 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

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

<sup>64</sup> 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.<sup>65</sup>

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.

---

<sup>65</sup> 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*).<sup>66</sup> 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.<sup>67</sup> 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.<sup>68</sup>

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.

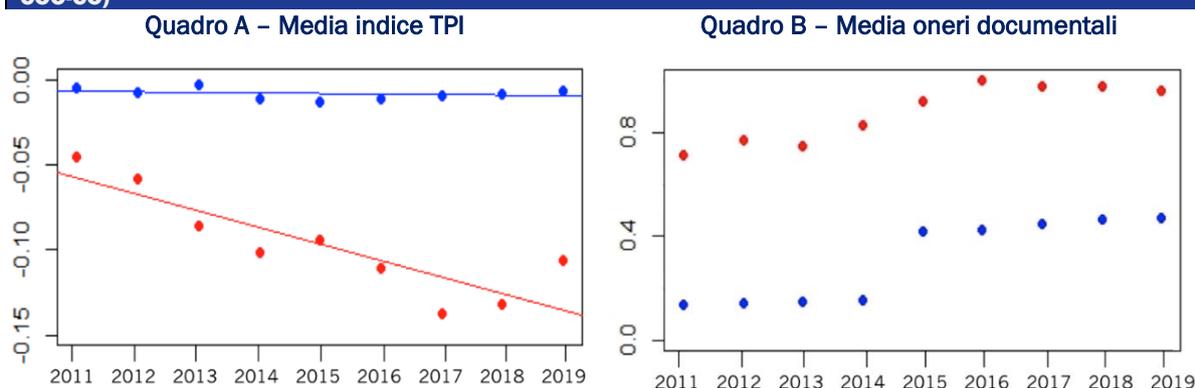
---

<sup>66</sup> 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.

<sup>67</sup> 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".

<sup>68</sup> 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, noIRPEF<sup>69</sup>) 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)<sup>70</sup>.

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 criptoattività, sul contrasto delle frodi IVA e sul contrasto dell'elusione fiscale da parte delle multinazionali.

<sup>69</sup> 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).

<sup>70</sup> 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"<sup>71</sup>. 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 2019<sup>72</sup>.

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 2026<sup>73</sup>; 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

<sup>71</sup> 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](https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/rel_ev/index.html).

<sup>72</sup> 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](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a811c054-d372-11eb-895a-01aa75ed71a1.0002.02/DOC_2&format=PDF).

<sup>73</sup> 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 pre-compilazione 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 raggiunto<sup>74</sup>.
- *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.

---

<sup>74</sup> 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 fiscale<sup>75</sup>.

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 2023-2025<sup>76</sup>, 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 funzionari<sup>77</sup>.

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 discarico 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

---

<sup>75</sup> Legge 9 agosto 2023, n. 111.

<sup>76</sup> 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.

<sup>77</sup> 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'OCSE<sup>78</sup> 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.

---

<sup>78</sup> 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 <i>item i)</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 <i>item ii)</i>	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 <i>item iii)</i>	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	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	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).	Al 20 gennaio 2023 sono state inviate 2.636.882 comunicazioni (pari al 102% dell'obiettivo prefissato).
M1C1-106	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Obiettivo	126.500 falsi positivi	2022T4	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).	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.
M1C1-107	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Obiettivo	2.449.500.000 euro	2022T4	Il gettito fiscale generato dalle "lettere di conformità" deve aumentare del 15 % rispetto al 2019 (2,13 miliardi di euro).	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%.
M1C1-109	Riforma 1.12: Riforma della amministrazione fiscale	Obiettivo	2.300.000 dichiarazioni precompilate IVA	2023T2	Almeno 2 300 000 contribuenti devono ricevere dichiarazioni IVA precompilate per l'esercizio fiscale 2022.	Sono state predisposte 2.404.637 dichiarazioni, pari al 105% del target.

## 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 internazionale<sup>79</sup>. 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)<sup>80</sup>. 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

<sup>79</sup> 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*.

<sup>80</sup> 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 Spesometro<sup>81</sup> o "nuovo Spesometro"<sup>82</sup>. Per gli anni di imposta 2019 e 2020 sono stati utilizzati di dati di fatturazione elettronica<sup>83</sup>.

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)<sup>84</sup> 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:

---

<sup>81</sup> 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).

<sup>82</sup> 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.

<sup>83</sup> 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).

<sup>84</sup> 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 ram- contenuti nella Tabella V.2.2.2-menta 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.

<b>TABELLA V.2.2.3 STIMA DELL'IVA EVASA PER MTIC (MILIONI DI EURO) E DEL NUMERO DI FRODATORI</b>		
<b>Anno</b>	<b>Num Frodatori</b>	<b>Stima (milioni di euro)</b>
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"<sup>85</sup>, 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 definitivi

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"<sup>86</sup>.

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

<sup>85</sup> L'adempimento dello Spesometro è stato abolito a partire dall'anno di imposta 2019, come stabilito dalla Legge di Bilancio del 2018.

<sup>86</sup> 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)<sup>87</sup> e dal *Global Digital Finance* (GDF)<sup>88</sup>, 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 attività<sup>89</sup>;
  - 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*.

<sup>87</sup> European Banking Authority (2019), *Report with advice for the European Commission on crypto-assets*.

<sup>88</sup> Global Digital Finance (2019), *Code of conduct taxonomy for Cryptographic assets*

<sup>89</sup> 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)<sup>90</sup>. 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.

---

<sup>90</sup> 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](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 dell'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 1997<sup>91</sup>. 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-attività<sup>92</sup> e ai fornitori di servizi di gestione di portafogli digitali (*wallet provider*)<sup>93</sup>. 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)<sup>94</sup>.

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*.

<sup>91</sup> IV Direttiva antiriciclaggio (Direttiva 2015/849/UE) e V Direttiva antiriciclaggio (Direttiva 2018/843/UE).

<sup>92</sup> 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.

<sup>93</sup> 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).

<sup>94</sup> 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 scorso<sup>95</sup>. 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 consumi<sup>96</sup>. L'analogia con l'utilizzo del contante o di conti esteri non dichiarati per effettuare pagamenti “in nero” è evidente<sup>97</sup>. 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 evasivi<sup>98</sup>. Non vi sono infatti evidenze robuste che i costi delle transazioni con cripto-

<sup>95</sup> 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](https://www.organismo-am.it/documenti/Analisi_e_Ricerche/Analisi_Prima_Trasmisione_Flussi_VASP.pdf)

<sup>96</sup> 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.

<sup>97</sup> 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.

<sup>98</sup> 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 contanti<sup>99</sup> (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 rischio<sup>100</sup> 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 donazioni<sup>101</sup>. 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 informazioni<sup>102</sup>.

Al momento, non sono disponibili stime robuste sull'evasione "su" cripto-attività<sup>103</sup>. Si tratta certamente di un potenziale problema, che sarà meglio analizzabile e più gestibile con l'avvio dello scambio automatico delle informazioni.

<sup>99</sup> 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).

<sup>100</sup> 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.

<sup>101</sup> 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.

<sup>102</sup> 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.

<sup>103</sup> 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 crypto-attività e le stime del *tax gap* contenute in questa Relazione, torna nuovamente utile la distinzione fatta in precedenza tra evasione “tramite” crypto-attività e evasione “su” crypto-attività.

In prima approssimazione, per quanto riguarda l’evasione “tramite” crypto-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” crypto-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” crypto-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 fiscale<sup>104</sup>. Pertanto, eventuali stime dell’evasione “su” crypto-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 infragruppo, 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 infragruppo, 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).

<sup>104</sup> 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 Zucman<sup>105</sup> mostrano come dal 1970 al 2019 la quota dei profitti delle multinazionali spostata verso i paradisi fiscali<sup>106</sup> 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.<sup>107</sup> 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)*<sup>108</sup> per stimare l'entità del fenomeno. Utilizzando i dati di fonte CbCRs aggregati dall'OCSE, Garcia-Bernardo e Jansky<sup>109</sup> 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 euro<sup>110</sup>.

## 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

<sup>105</sup> 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>).

<sup>106</sup> 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%.

<sup>107</sup> Johansson et al. (2017), "Tax planning by multinational firms: firm-level evidence from a cross-country database", *OECD Economics Departments Working Papers no. 1355*.

<sup>108</sup> 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.

<sup>109</sup> Garcia-Bernardo, J. e Jansky, P. (2022), "Profit Shifting of Multinational Corporations Worldwide", *Pre-print*, (<https://arxiv.org/abs/2201.08444>).

<sup>110</sup> 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 discussione<sup>111</sup>. 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*)<sup>112</sup>. 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.

<sup>111</sup> 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>

<sup>112</sup> 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.