

**RELAZIONE SULL'ECONOMIA NON OSSERVATA
E SULL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA
ANNO 2024**

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

INDICE

SOMMARIO	2
I. INTRODUZIONE	4
II. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2018-2021	12
II.1 La definizione di economia non osservata (NOE) nella Contabilità nazionale e l'attuale metodo di stima del sommerso economico	12
II.2 Principali evidenze per il 2021.....	13
III. EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA	23
III.1 Principali evidenze per il periodo 2017-2021	23
III.2 Quantificazione delle maggiori entrate da adempimento spontaneo	55
IV. STRATEGIE E RISULTATI DEGLI INTERVENTI DI PREVENZIONE E CONTRASTO	57
IV.1 Prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale.....	57
IV.2 Prevenzione e contrasto dell'evasione contributiva.....	87
V. VALUTAZIONE DI ALCUNE POLICY E ANALISI DI ALCUNE POTENZIALI LINEE DI INTERVENTO	100
V.1 L'efficienza della riscossione della tassa sui rifiuti (TARI)	100
V.2 Valutazione di impatto del regime <i>Patent box</i>	106
V.3 Analisi del rischio fiscale e intelligenza artificiale	113

SOMMARIO

Le indicazioni relative all'anno 2021 - ultimo per il quale le informazioni rilevanti sono disponibili - confermano la tendenza di medio-lungo periodo ad una contrazione dell'incidenza dell'economia non osservata sul prodotto interno lordo e del rapporto fra le entrate complessivamente sottratte alla finanza pubblica a causa dell'evasione (il cosiddetto *tax gap*) e il gettito potenziale. Nel 2021 il valore aggiunto generato dal sommerso economico rappresentava il 9,5% del PIL, con una riduzione di circa tre punti percentuali rispetto al picco del 2014. Nel corso dell'ultima decade l'incidenza del sommerso economico sul Pil si sarebbe quindi ridotta di poco più di un quinto. Sempre nel 2021 il rapporto fra il minor gettito derivante dal mancato adempimento degli obblighi tributari e il gettito potenziale si attestava al 15%, con una riduzione di circa 6 punti percentuali nell'ultimo quinquennio. Tale riduzione è attribuibile, in particolare, all'imposta sul valore aggiunto (IVA) e all'imposta sulle locazioni, nonché, in misura minore all'imposta sui redditi delle società (IRES). In un'ottica di più lungo periodo la tendenza ad una riduzione del *tax gap*, in termini relativi, è evidente fin dal 2004: se rapportato al PIL, il *tax gap* si è dimezzato fra il 2004 e il 2021 e si è ridotto di circa un terzo se misurato invece in rapporto al gettito potenziale. Le precedenti considerazioni non tengono conto delle implicazioni della recente Revisione Generale dei Conti Nazionali le cui ricadute sulla valutazione dell'economia non osservata saranno disponibili solo a partire dal 18 ottobre 2024.

Rispetto all'ambiente europeo di cui l'Italia fa parte e con riferimento alla sola imposta sul valore aggiunto per la quale sono disponibili valutazioni omogenee di fonte ufficiale, il *tax gap* italiano, in termini di imposta potenziale, è rimasto significativamente al di sopra della media europea (con un *tax gap* relativo pari al 10,8% a fronte del 5,3% della media europea) ma, al tempo stesso, si è caratterizzato per la riduzione più pronunciata in ambito europeo nell'ultimo quinquennio (12,7 punti percentuali a fronte di una media europea pari a 5,6 punti percentuali). Ciò conferma quanto già osservato in precedenza circa i positivi sviluppi registrati nel medio periodo e, al tempo stesso, evidenzia la strada ancora da percorrere.

I risultati citati non possono non essere ricondotti, anche se in via non esclusiva, all'attività di prevenzione e contrasto dell'evasione e, da un lato, alla scelta di promuovere e rafforzare la propensione all'adempimento spontaneo e, dall'altro, alla maggiore efficienza dei controlli mediante una migliore selezione ex ante delle posizioni da sottoporre ad accertamento con ricadute positive in termini di semplificazione delle procedure, secondo le linee ribadite dalla delega fiscale in corso di attuazione. Deve essere altresì ricordato il miglioramento dell'efficacia delle strategie di controllo, favorite dall'utilizzo efficiente delle informazioni disponibili, che sarà ulteriormente rafforzato dal crescente utilizzo di tecniche basate su soluzioni di intelligenza artificiale. Sotto questo profilo, un giusto bilanciamento tra l'approccio basato sui controlli e quello collaborativo tra amministrazioni e contribuenti rappresenta oggi la sfida più importante per le istituzioni.

Ai fini del raggiungimento degli obiettivi previsti nell'ambito del PNRR, si ricorda, infine, che l'obiettivo M1C1-121 (Missione 1, Componente 1 del PNRR) prevede che la "propensione all'evasione", calcolata per tutte le imposte ad esclusione dell'IMU e delle accise, passi dal 18,5% del 2019 al 17,6% nel 2023 e, infine al 15,7% nel 2024. Al netto di eventuali inversioni di tendenza che dovessero intervenire fra il 2022 ed il 2024 e della conseguente, necessaria, cautela, l'obiettivo risulterebbe già raggiunto nel 2021.

Infine, la quantificazione delle maggiori entrate derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo di cui all'art. 1, comma 3, della legge di bilancio 30 dicembre 2020, n.

178, risulta pari ad un massimo di 9,7 miliardi di euro. Ferme restando le incertezze circa le modalità di applicazione della norma citata e la necessità di ulteriori approfondimenti che tengano anche conto delle implicazioni della nuova *governance* europea, è opportuno ricordare che la quantificazione precedente ha natura meramente “potenziale”, essendo - alla luce dell’art. 1, commi 4 e 5 della legge citata e come descritto nell’Appendice IV del *Piano Strutturale di Bilancio di Medio Termine 2025-2029* - soggetta a valutazioni ulteriori in grado di influenzarne significativamente la portata.

I. INTRODUZIONE

La struttura della presente Relazione¹, in continuità con le edizioni precedenti, persegue gli obiettivi indicati nella legge n. 196 del 2009, tiene conto delle novità introdotte con la Legge di bilancio 2021 e risponde alle necessità informative implicite nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (con specifico riferimento all'obiettivo di "Riduzione del *tax gap*" di cui alla Missione 1, Componente 1 del PNRR, M1C1-121).

Al tempo stesso la presente Relazione prende atto della recente riforma della *governance* economica europea e dei suoi impatti sul ciclo di programmazione economico-finanziaria e, nell'attesa di un conseguente adeguamento della normativa nazionale sul tema, inizia a collocare - nei limiti in cui le informazioni disponibili lo consentono e lo consentiranno in futuro - i fenomeni della economia non osservata e dell'evasione fiscale e contributiva nel contesto europeo, ancorandoli al più generale contesto sovranazionale in cui l'Italia si muove e offrendo un termine di riferimento non solo domestico al dibattito pubblico.

Infine, la presente Relazione non tiene conto della Revisione Generale dei Conti Nazionali programmata dall'Istat - così come da molti altri Istituti di Statistica europei - per l'anno 2024 ed i cui risultati sono stati pubblicati il 23 settembre 2024. Le implicazioni della revisione stessa per la valutazione dell'economia non osservata saranno rese note il 18 ottobre 2024. Le prossime edizioni della Relazione o gli aggiornamenti di questa ne terranno debitamente conto.

Come per le precedenti edizioni, nei Capitoli II e III sono riportati, rispettivamente, i dati relativi all'economia non osservata e le stime del *tax gap* - fiscale e contributivo - aggiornati al 2021. Il Capitolo III contiene inoltre la conseguente quantificazione delle maggiori risorse potenziali 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 2023. 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 2024, il valore aggiunto generato dal sommerso economico, dopo la marcata flessione registrata nel 2020 - un anno caratterizzato dalle restrizioni alle attività economiche e, di conseguenza, da una marcata contrazione dei livelli di attività - si attesta a 173,8 miliardi di euro con un incremento pari al 10,5% rispetto all'anno precedente. In termini, peraltro, di incidenza sul Pil, permane la tendenza discendente osservata a partire dal 2018: nel 2021 il valore aggiunto generato dal sommerso economico rappresentava il 9,5% del Pil, un valore non distante da quello osservato nel 2020, ma che segnala una contrazione pari ad un punto percentuale circa rispetto ai livelli pre-pandemici. In un'ottica di medio-lungo periodo, la riduzione del valore aggiunto imputabile al sommerso economico è pari, in termini di Pil, a 2,5 punti percentuali se rapportata al picco del 2014. Nel corso dell'ultima decade l'incidenza del sommerso economico sul Pil si sarebbe quindi ridotta di poco più di un quinto. Sulla base delle metodologie di ricostruzione delle serie a partire dalla revisione sull'anno di benchmark, tali andamenti di fondo dovrebbero essere sostanzialmente confermati nelle nuove stime del sommerso economico che l'Istat diffonderà il prossimo 18 ottobre.

Come noto, le stime del sommerso economico, che è una delle componenti dell'economia non osservata, non consentono di quantificare direttamente le entrate

¹ La presente Relazione è stata approvata dalla [Commissione](#) nella seduta del 30 settembre 2024.

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

La Tabella I.1 mostra che, nel 2021, il *gap* complessivo, tributario e contributivo, risulta pari a 82,4 miliardi di euro, con una riduzione di 3,2 miliardi di euro rispetto al 2020, di cui circa 72 miliardi di sole entrate tributarie, con una riduzione di quasi 2,8 miliardi di euro rispetto al 2020. Tale riduzione è principalmente il risultato di una diminuzione del *gap* IVA di circa 4,2 miliardi di euro (-19% rispetto al 2020) e del *tax gap* delle locazioni di 303 milioni di euro (-58% rispetto al 2020), compensato parzialmente da un incremento del *gap* IRPEF per il reddito da lavoro autonomo e d'impresa di circa 1,5 miliardi di euro (+5% rispetto al 2020). L'emergenza pandemica verificatasi nel 2020 rende, naturalmente, poco significativa la comparazione con quell'anno. Nella media del quinquennio 2017-2021, per il quale si dispone di un quadro completo delle valutazioni, il **gap complessivo risulta di circa 96 miliardi di euro**, di cui 84,4 miliardi di mancate entrate tributarie e 11,6 miliardi di mancate entrate contributive. Nello stesso periodo si osserva una riduzione di circa un quarto del *gap* complessivo, per un ammontare di 26 miliardi di euro, quasi interamente dovuta alla riduzione del *tax gap* relativo alle entrate tributarie (24,6 miliardi di euro). Oltre il 70% di questa riduzione, pari a circa 17,8 miliardi di euro, è dovuta alla riduzione del *gap* IVA; in termini percentuali, la maggiore riduzione si registra per il *tax gap* delle locazioni, che si riduce di quasi l'80%, mentre il *gap* IVA si è dimezzato.

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

Tipologia di imposta	2017	2018	2019	2020	2021	Differenza 2021-2017	Media 2017-2021
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	4.338	4.431	4.589	3.855	3.956	-382	4.234
IRPEF lavoro autonomo e impresa	33.323	32.939	32.447	28.070	29.574	-3.748	31.271
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	799	797	803	696	683	-116	755
IRES	8.625	7.897	8.655	8.109	7.999	-626	8.257
IVA	35.579	31.523	27.536	22.015	17.817	-17.762	26.894
IRAP	5.107	5.202	4.946	4.358	4.736	-371	4.870
LOCAZIONI	1.048	1.052	945	526	222	-825	758
CANONE RAI	225	239	241	248	225	0	236
ACCISE sui prodotti energetici	2.077	1.498	1.914	1.722	1.753	-324	1.793
IMU-TASI	5.514	5.455	5.462	5.191	5.055	-459	5.335
Totale entrate tributarie	96.635	91.033	87.538	74.790	72.021	-24.615	84.403
Totale entrate tributarie (al netto delle accise e dell'IMU)	89.044	84.079	80.162	67.878	65.212	-23.832	77.275
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.928	2.940	2.965	2.547	2.475	-452	2.771
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.804	9.317	9.719	8.311	7.915	-889	8.813
Totale entrate contributive	11.731	12.257	12.684	10.858	10.390	-1.341	11.584
Totale entrate tributarie e contributive	108.367	103.290	100.222	85.648	82.410	-25.956	95.987

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

TABELLA I.2: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA

Propensione al <i>gap</i> nell'imposta	2017	2018	2019	2020	2021	Differenza 2021-2017	Media 2017-2021
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,9%	2,8%	2,8%	2,4%	2,3%	-0,5%	2,7%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	68,0%	67,5%	69,1%	69,3%	66,8%	-1,2%	68,2%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,3%	7,1%	7,0%	6,3%	5,8%	-1,5%	6,7%
IRES	23,6%	21,4%	22,9%	23,7%	18,8%	-4,8%	22,1%
IVA	26,6%	23,1%	20,2%	18,6%	13,6%	-13,0%	20,4%
IRAP	18,8%	18,5%	17,9%	16,7%	15,9%	-2,9%	17,6%
LOCAZIONI	12,1%	12,1%	11,0%	6,8%	2,9%	-9,2%	9,0%
CANONE RAI	10,3%	10,8%	10,9%	11,2%	10,2%	-0,1%	10,7%
ACCISE sui prodotti energetici	10,7%	7,8%	9,7%	10,8%	9,5%	-1,3%	9,7%
IMU-TASI	23,0%	22,7%	22,8%	22,1%	21,4%	-1,6%	22,4%
Totale	20,9%	19,3%	18,4%	17,0%	15,0%	-5,9%	18,1%
Totale al netto delle accise e dell'IMU	21,2%	19,6%	18,5%	17,0%	14,9%	-6,3%	18,2%

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.

Si riporta anche il dato della propensione al *gap* per le imposte al netto dell'IMU e delle accise, in quanto costituisce l'indicatore di riferimento per il raggiungimento degli obiettivi previsti nell'ambito del PNRR. In particolare, l'obiettivo M1C1-121 (Missione 1, Componente 1 del PNRR) 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",³ che risultava pari al 18,5%. 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 2019⁴. Pertanto, 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). Come si può osservare nella Tabella I.2, tale obiettivo, in assenza di inversioni di tendenza che dovessero emergere nei prossimi anni, risulterebbe già raggiunto nel 2021, in quanto la propensione al *gap* delle imposte al netto dell'IMU e delle accise risulta pari al 14,9% nel 2021, con una riduzione di quasi il 20% rispetto al valore del 2019.

La Tabella I.3 può aiutare a comprendere l'effettiva scomposizione dei contributi di ciascuna imposta alla variazione della propensione al *gap* osservata nel 2021 rispetto al 2020⁵. La differenza nella propensione al *gap* tra il 2021 e il 2020, pari a 2 punti percentuali, è dovuta principalmente all'IVA, con un contributo alla riduzione di 1,3 punti percentuali; un ulteriore contributo è dato dalla riduzione del *gap* IRPEF e IRES sul reddito da lavoro autonomo e delle imprese, pari a 0,4 punti percentuali in termini complessivi.

³ 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.

⁴ 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.

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

TABELLA I.3: CONTRIBUTI DI CIASCUNA IMPOSTA ALLA PROPENSIONE AL GAP - 2020-2021

Tipologia di imposta	2020			2021			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)	2,4%	36,4%	0,9%	2,3%	35,2%	0,8%	-0,1%	-1,2%	-0,1%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	69,3%	9,2%	6,4%	66,8%	9,2%	6,2%	-2,5%	0,0%	-0,2%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	6,3%	2,5%	0,2%	5,8%	2,5%	0,1%	-0,5%	0,0%	0,0%
IRES	23,7%	7,8%	1,8%	18,8%	8,9%	1,7%	-4,9%	1,1%	-0,2%
IVA	18,6%	26,9%	5,0%	13,6%	27,2%	3,7%	-4,9%	0,3%	-1,3%
IRAP	16,7%	5,9%	1,0%	15,9%	6,2%	1,0%	-0,8%	0,3%	0,0%
LOCAZIONI	6,8%	1,8%	0,1%	2,9%	1,6%	0,0%	-3,9%	-0,2%	-0,1%
CANONE RAI	11,2%	0,5%	0,1%	10,2%	0,5%	0,0%	-1,0%	0,0%	0,0%
ACCISE sui prodotti energetici	10,8%	3,6%	0,4%	9,5%	3,9%	0,4%	-1,4%	0,2%	0,0%
IMU	22,1%	5,3%	1,2%	21,4%	4,9%	1,1%	-0,8%	-0,4%	-0,1%
Totale	17,0%	100,0%	17,0%	15,0%	100,0%	15,0%	-2,0%	0,0%	-2,0%

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

A seguito della novità introdotta con la legge n. 178/2020 (legge di bilancio per il 2021),⁶ la quantificazione annuale 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 2021 (che è appunto il terzo anno precedente il 2024) e il *tax gap* del 2020, a parità di base imponibile potenziale. Secondo le stime riportate nel Paragrafo III.2, la riduzione del *tax gap* del 2021 rispetto al 2020, escludendo l'effetto dovuto alla variazione delle basi imponibili potenziali occorsa tra questi due anni, risulta compresa tra un minimo di 2,8 miliardi di euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione in termini assoluti del *tax gap*) e un massimo di 9,7 miliardi di euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione della propensione al *tax gap*). La differenza si spiega con il dato anomalo del gettito potenziale nell'anno d'imposta 2020, che riduce notevolmente l'impatto della riduzione della variazione assoluta del *tax gap* in termini di recupero di ammontare del gettito complessivo.

Fermo restando che - come argomentato già nella Relazione 2019 - delle due modalità di calcolo solo la seconda può essere considerata aderente alla lettera della norma, stante l'esplicito riferimento al concetto di "adempimento spontaneo" (*compliance*), e che la prima viene qui riportata solo per consentire una comparazione con le precedenti edizioni della Relazione, la risposta dei due indicatori a condizioni cicliche estreme quali quelle osservate negli anni 2020 e 2021 suggerirebbe un approfondimento delle modalità di applicazione della norma citata, anche tenendo conto delle implicazioni di *policy* della nuova *governance* economica europea sulla componente "discrezionale" del maggior gettito derivante dal "miglioramento dell'adempimento spontaneo". È opportuno, inoltre, ricordare che la quantificazione riportata nelle righe precedenti ha natura meramente "potenziale". Come la stessa legge n. 178/2020 (art. 1, commi 4 e 5) prevede, la "stima delle maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo" e la quota

⁶ Articolo 1, commi 2 e successivi della legge 178 del 2020.

delle stesse destinate al Fondo di cui al comma 2 dello stesso art. 1 della legge n. 178/2020 sono soggette a valutazioni ulteriori in grado di influenzarne significativamente l'entità.⁷

Non vengono qui presentate le stime provvisorie relative al *tax gap* 2022 per le principali imposte, in quanto l'Istat ha recentemente effettuato, nelle stime diffuse il 23 settembre 2024, una revisione generale delle stime annuali dei Conti nazionali del periodo 1995-2023. Per tale ragione, anche per quanto concerne le stime riportate in questa Relazione, non si tratta ancora di dati definitivi.

Nella letteratura economica⁸ 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 Enti locali, l'Ispettorato nazionale del lavoro (INL), l'Inps e l'Inail. La Tabella I.4 sintetizza i principali risultati conseguiti nell'anno 2023 dalle Amministrazioni direttamente impegnate nelle attività di prevenzione e controllo dell'evasione.

Per quanto riguarda, invece, il Capitolo V, il Paragrafo 1 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*». In questa edizione della Relazione particolare attenzione è stata dedicata alla analisi territoriale della efficienza della riscossione della tassa sui rifiuti (TARI) e ad una breve rassegna delle politiche di carattere comunicativo intese a indurre miglioramenti nei comportamenti degli individui e, in particolare, a sollecitare l'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti. Il Paragrafo II del Capitolo V è infine dedicato ad una analisi di alcuni strumenti di politica fiscale intesi a sostenere i livelli degli investimenti in ricerca e sviluppo (cd. *patent box*).

⁷ In particolare, l'art. 1, comma 4, della l. 178/2020 richiede che in ciascun anno, ai fini della determinazione delle risorse da destinarsi al Fondo di cui al comma 1 dello stesso art. 1, le maggiori entrate indicate nella presente Relazione "sono considerate permanenti se per i tre anni successivi a quello oggetto di quantificazione, la somma algebrica della stima della variazione delle entrate derivanti in ciascun anno dal miglioramento dell'adempimento spontaneo risulta non negativa. Quale tale somma algebrica risulti negativa, l'ammontare delle maggiori entrate permanenti è dato dalla differenza, se positiva, tra l'ammontare delle maggiori entrate di cui al primo periodo [nota: indicate nella Relazione] e il valore negativo della somma algebrica della variazione delle entrate da miglioramento dell'adempimento spontaneo stimata con riferimento ai tre anni successivi. Se la differenza di cui al periodo precedente è negativa o pari a zero, l'ammontare delle maggiori entrate permanenti è pari a zero". Si noti, inoltre, che il comma 5 dello stesso art. 1 rinvia alla Nota di aggiornamento al Documento di Economia e Finanza per individuazione della "quota" delle maggiori entrate attribuibili al miglioramento dell'adempimento spontaneo da destinarsi al Fondo citato in precedenza.

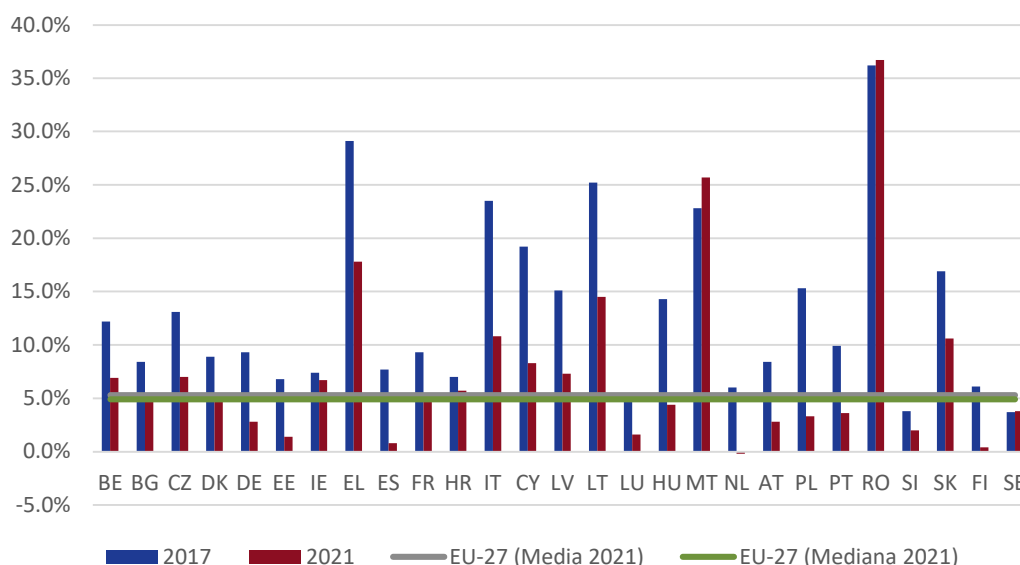
⁸ La letteratura di riferimento è molto estesa. Un'efficace sintesi è offerta nell'articolo di James Alm, *What Motivates Tax Compliance*, pubblicato sul *Journal of Economic Surveys*, volume 33, Issue 2, 2019.

TABELLA I.4: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Agenzia delle entrate	Lettere di promozione della compliance	Invio di oltre 3.225 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
	Misure volte ad attrarre persone e imprese estere in Italia	n. 19 soggetti ammessi al regime di <i>cooperative compliance</i> n. 350 istanze di <i>patent box</i> concluse, di cui 175 con accordo
	Controlli eseguiti	405.091 controlli eseguiti
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Settore Dogane	Extra-gettito: MDA per 890,19 milioni di euro e sanzioni per 1.765,06 milioni di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 36.210 Valore stimato del sequestro: 337 milioni di euro
	Settore Accise (energie e alcoli)	Extra-gettito (MDA): 750,94 milioni di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 4.884
	Settore Accise (tabacchi)	Extra-gettito (svincoli irregolari riscossi): 1,8 milioni di euro Sequestri all'interno degli spazi doganali: 4.092.496 pacchetti di sigarette, 2.450 sigari e 32.256,03 kg di tabacco sfuso Sequestri fuori dagli spazi doganali: 70 tonnellate tabacchi
	Settore Giochi	Extra-gettito (imposta accertata): 121,15 milioni di euro Extra-gettito (sanzioni tributarie e amministrative): 169,01 milioni di euro
Guardia di Finanza	Indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	13.941
	Sequestri preventivi per reati in materia di IVA e imposte dirette	1,6 miliardi di euro
	Sequestri di crediti d'imposta inesistenti	4,8 miliardi di euro
	Soggetti denunciati per reati in materia di IVA e imposte dirette	14.635
	Soggetti arrestati per reati in materia di IVA e imposte dirette	305
	Reati in materia di IVA e imposte dirette segnalati all'Autorità Giudiziaria	10.403
	Verifiche, controlli fiscali e altri controlli	54.818
	Evasori totali scoperti	6.053
	Lavoratori in nero e irregolari scoperti	27.820
INAIL	Attività di vigilanza aziende ispezionate	Definite n. 8.739 ispezioni
	Recupero contributi e premi evasi	Accertati premi complessivi per un importo pari a euro 91.146.220
	Lavoratori in nero	Regolarizzati n. 1.708 lavoratori "in nero"
	Lavoratori irregolari	Tutelate n. 42.301 posizioni lavorative irregolari per altre cause
	Verifiche amministrative premi accertati censimento/Indotto	Dalle attività di verifica svolte dal personale amministrativo sono stati accertati premi per un importo pari a euro 34.086.498
INPS	Contributi evasi accertati	251.158.402 euro di maggiori entrate
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni	68.232.856 euro di minori uscite

Collocare, infine, i fenomeni oggetto della presente Relazione - l'economia non osservata e l'evasione fiscale e contributiva - nel contesto, quantomeno, dell'area sovranazionale di cui l'Italia fa parte è cosa tutt'altro che agevole ma, almeno parzialmente, non proibitiva. Ciò è vero, in particolare per quanto riguarda il *tax gap* riferito all'imposta sul valore aggiunto (*VAT gap*), e cioè per la seconda voce per importanza nell'elenco di cui alla Tabella I.1, la cui valutazione a livello comunitario è oggetto, a partire dall'inizio del secolo, di valutazione da parte della Commissione Europea. Il Box III.1.3.1 sottolinea alcune differenze di carattere metodologico fra le valutazioni della Commissione Europea e quelle riportate in questa Relazione e stimate dall'Agenzia delle entrate, differenze che tendono peraltro ad attenuarsi se non proprio a scomparire in un'ottica di medio-lungo periodo. Ciò premesso, come mostra la Figura I.1 relativa al *VAT gap* in termini di imposta potenziale, pur all'interno di una moderata tendenza alla convergenza verso la media e pur continuando a collocarsi sopra la media europea, l'Italia si segnala per aver registrato, nello stesso quinquennio la contrazione della propensione al *tax gap* di maggiori dimensioni (-12,7%) a fronte di una media europea passata dall'11,9% al 5,3%. Il che, se da un lato evidenzia la strada

ancora da percorrere, conferma quanto già osservato in precedenza circa i positivi sviluppi registrati nel medio periodo.

FIGURA I.1: VAT GAP – EU-27 – ANNI 2017 E 2021, VALORI PERCENTUALI



Offrire un punto di riferimento internazionale, andando oltre il caso dell'imposta sul valore aggiunto, sarà uno degli obiettivi delle prossime Relazioni grazie anche all'attivo coinvolgimento dell'Agenzia delle Entrate nelle attività promosse dalle amministrazioni fiscali della UE e intese a porre basi metodologiche comuni e condivise per una comparazione attendibile a livello internazionale delle stime del *tax gap* (Box I.1).

Box I.1: Progetto FISCALIS

Il progetto FISCALIS "FPG 008 Estimations of tax gap on PIT/SSC, CIT, MTIC fraud and VAT e-commerce", di cui l'Italia è paese leader per il tramite dell'Agenzia delle Entrate, ha l'obiettivo di condividere esperienze in materia di misurazione e utilizzo delle stime del *tax gap*, al fine di supportare la definizione di una strategia per migliorare la *tax compliance* negli Stati membri.

Nel 2020, infatti, a seguito delle precedenti attività promosse dalla Commissione Europea in tema di condivisione delle conoscenze riguardanti la stima del *tax gap* e la *compliance* fiscale (su VAT, CIT, e MTIC fraud tax gap), i vertici delle amministrazioni fiscali della UE hanno avviato questo progetto con l'obiettivo di:

- favorire la condivisione delle best practice sulle metodologie di stima dei *tax gap* nelle Amministrazioni fiscali, al fine di concordare principi metodologici e rendere confrontabili i risultati
- individuare e condividere approcci esistenti (o svilupparne di nuovi) volti a:
 - effettuare un benchmarking dell'efficacia dell'attività delle Amministrazioni fiscali
 - fornire metriche a supporto del processo decisionale nell'adozione di nuove strategie di *tax compliance*.

Il progetto prevede la definizione di un comune framework metodologico per la stima del *gap* relativo a imposte dirette e indirette; in particolare, è suddiviso in 4 sottogruppi corrispondenti a 4 aree di analisi: corporate income tax (CIT); personal income tax and social security contributions (PIT/SSC); MTIC gap fraud; e-commerce gap.

I risultati specifici attesi sono:

- definizione di una serie di elementi concordati al fine di consentire alle Amministrazioni fiscali di elaborare stime affidabili dei *tax gap*
- formulazione di raccomandazioni volte a ottenere risultati comparabili
- elaborare una serie di metriche a supporto delle strategie di *tax compliance* delle Amministrazioni fiscali UE

Attualmente l'intero gruppo di lavoro è composto da circa 47 delegati delle diverse amministrazioni europee per un totale di 21 paesi. Il progetto è della durata complessiva di 4 anni. Nel primo anno di attività, i

sottogruppi hanno condotto una ricognizione degli approcci attualmente in uso all'interno delle singole amministrazioni fiscali e delle istituzioni internazionali. Questa fase ha permesso di individuare i principali problemi metodologici, quali: la definizione del *tax gap* e l'individuazione dello scopo della stima; l'effettiva applicabilità dei diversi approcci nei diversi stati membri; la disponibilità dei dati e la loro qualità.

Durante la seconda fase, i sottogruppi hanno adottato una prospettiva meno individuale, rivolgendo l'attenzione all'individuazione di una possibile metodologia comune per la stima del *tax gap* nel proprio ambito di competenza, ovvero alla risoluzione delle criticità emerse nel corso della discussione.

Attualmente i sottogruppi sono nello stadio conclusivo della terza fase del progetto, in cui le varie metodologie proposte all'interno dei sottogruppi verranno testate per determinarne l'affidabilità e la comparabilità dei risultati tra i paesi membri.

Nonostante la definizione di una comune timeline per lo sviluppo del progetto, il lavoro ha fatto emergere notevoli discrepanze tra le diverse aree di interesse, in termini di specificità delle problematiche da affrontare sia metodologiche che definitorie. Infatti, le principali cause delle difformità sono riconducibili al diverso stato dell'arte della letteratura internazionale in tema di stima del *gap* (i sottogruppi di CIT e MTIC *fraud* hanno beneficiato dei precedenti progetti europei sullo stesso tema) e al diverso contesto di analisi, dal momento che le imposte indirette utilizzano lo stesso framework legislativo, mentre le imposte dirette sono caratterizzate da specificità normative. Per tali motivi, ciascun sottogruppo è a un diverso stato di avanzamento e svolge attività differenti, pur condividendo l'obiettivo generale di poter arrivare a dei confronti internazionali affidabili fra i *tax gap* dei diversi paesi della UE.

II. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2018-2021

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 SEC⁹ 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 del fatturato e/o dei costi delle unità produttive (in modo da generare una sotto-dichiarazione del valore aggiunto) e dell'input di lavoro impiegato nei processi produttivi (ovvero l'utilizzo 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.).¹⁰ 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 all'intenzionale occultamento da parte delle imprese di una parte del reddito attraverso dichiarazioni volutamente errate del fatturato e/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 registro *Frame-SBS*, la base di dati annuali di tipo censuario dei conti economici delle imprese italiane che operano per il mercato, risultato di una complessa procedura di integrazione di informazioni di fonte amministrativa e d'indagine. L'ampia disponibilità di

⁹ 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.

¹⁰ Con l'adozione, in occasione della revisione dei Conti nazionali del 2016, di metodi di misurazione basati su nuove fonti informative l'incidenza del sommerso statistico è ormai da considerare marginale.

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 basa su due fasi distinte: nella prima si determina l'input di lavoro irregolare, in termini di occupati, posizioni lavorative, ore effettivamente lavorate e unità di lavoro equivalenti a tempo pieno (ULA); nella seconda si definisce il contributo al valore aggiunto generato da ciascuna ULA. Il contributo incide su tre componenti di valore aggiunto: la remunerazione delle ULA 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 sotto-dichiarazione 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 e 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 generato dalla sotto-dichiarazione e 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, 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 al 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 2021

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

Sulla base dei Conti nazionali pubblicati a marzo del 2024, il valore aggiunto generato dal sommerso economico si attesta nel 2021 a 173,8 miliardi di euro, segnando una crescita del 10,5% rispetto all'anno precedente (quanto era 157,3 miliardi) che, pur significativa, non consente di recuperare i livelli pre-pandemici (Tabella II.2.1). Se si considera il *trend* macroeconomico, la dinamica del valore aggiunto generato dal sommerso economico è in linea con l'andamento del PIL e, pertanto, si conferma nel 2021 la sua incidenza sul Pil al 9,5%, livello analogo all'anno precedente ma di 0,7 punti percentuali al di sotto di quello osservato nel 2019 (10,2) (Tabella II.2.2).

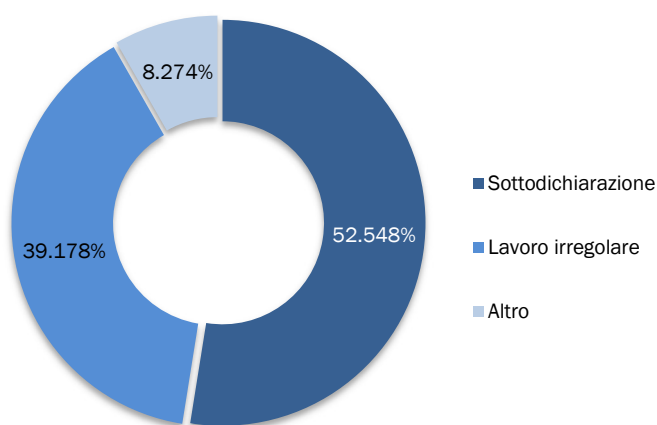
TABELLA II.2.1: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2018-2021, MILIONI DI EURO

Anni	2018	2019	2020	2021
Economia sommersa	188.931	183.893	157.346	173.781
da Sotto-dichiarazione	93.953	90.397	79.713	91.319
da Lavoro irregolare	78.034	77.033	62.407	68.084
Altro	16.944	16.463	15.226	14.379
Totale valore aggiunto	1.589.576	1.611.368	1.502.861	1.636.964
PIL	1.771.391	1.796.649	1.661.240	1.821.935

TABELLA II.2.2: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO E SUL PIL - ANNI 2018-2021, VALORI PERCENTUALI

Anni	2018	2019	2020	2021
Incidenza economia sommersa su valore aggiunto	11,9	11,4	10,5	10,6
da Sotto-dichiarazione	5,9	5,6	5,3	5,6
da Lavoro irregolare	4,9	4,8	4,2	4,2
Altro	1,1	1,0	1,0	0,9
Incidenza economia sommersa su PIL	10,7	10,2	9,5	9,5

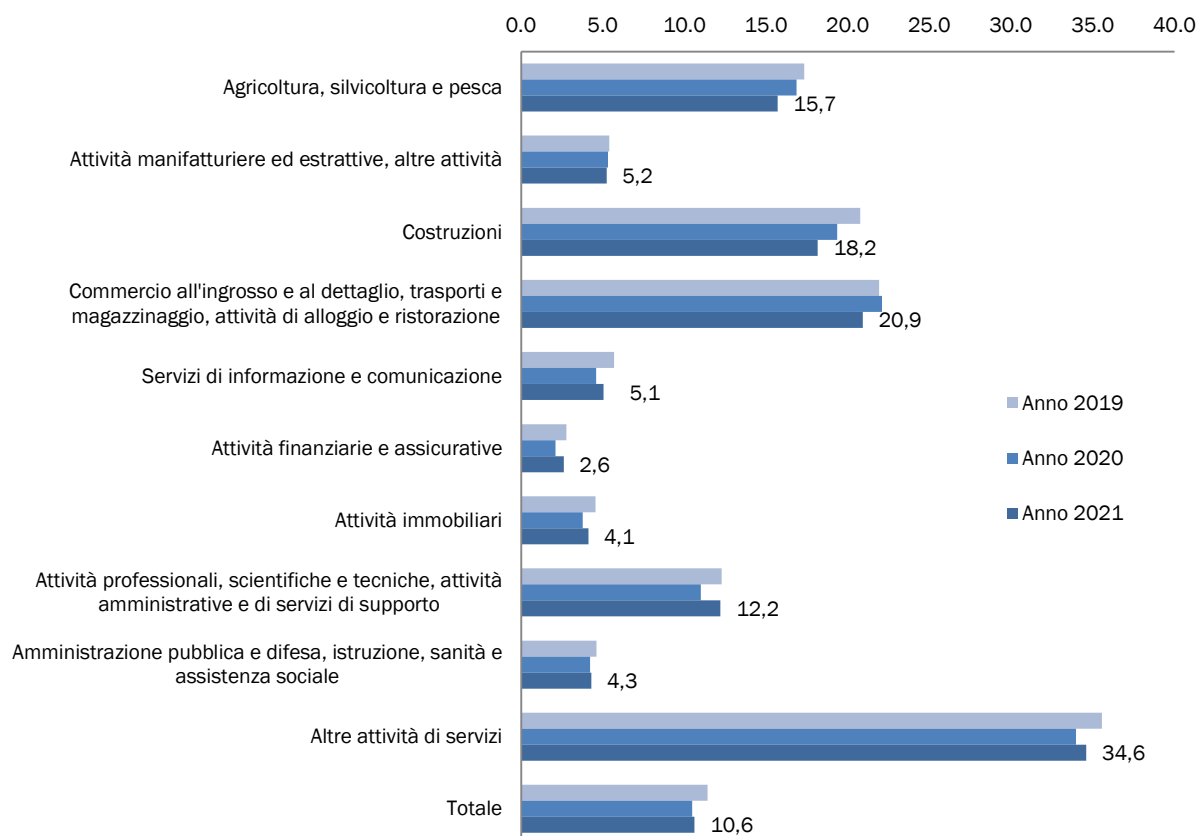
Le componenti più rilevanti dell'economia sommersa sono quelle legate alla correzione della sotto-dichiarazione del valore aggiunto e all'impiego di lavoro irregolare. Nel 2021 esse determinano, rispettivamente, il 52,5% e il 39,2% del valore aggiunto complessivo generato dall'economia sommersa. Meno rilevante è il contributo delle altre componenti (8,3%) (mance, fitti "in nero" e integrazione domanda-offerta), che nel 2021 si ridimensiona in misura significativa rispetto all'anno precedente (quando era pari al 9,7%) (Figura II.2.1).

FIGURA II.2.1: COMPOSIZIONE DEL L'ECONOMIA SOMMERSA - ANNO 2021, VALORI PERCENTUALI

L'incidenza dell'economia sommersa sul valore aggiunto complessivo è particolarmente elevata nel settore terziario e, in particolare, nelle Altre attività dei servizi, dove nel 2021 si attesta al 34,6%, nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (20,9%) e nelle Attività professionali, scientifiche, tecniche (12,2%). Un peso significativo del sommerso economico si osserva anche nei settori delle Costruzioni (18,2%) e dell'Agricoltura, silvicoltura e pesca (15,7%); meno rilevante è, invece, la sua incidenza nelle Attività immobiliari (4,1%) e in quelle finanziarie e assicurative (2,6%), 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 4,3% ed è generato esclusivamente dall'attività di produzione per il mercato nei comparti di istruzione, sanità e assistenza sociale (Figura II.2.2).

Nel 2021, la sostanziale stabilità dell'incidenza del sommerso sul complesso del valore aggiunto (+0,1 punti percentuali, al 10,6% dal 10,5% del 2020) è il risultato di dinamiche settoriali eterogenee. Infatti, mentre si riscontra una riduzione di 1,2 punti percentuali del peso del sommerso per Agricoltura, Costruzioni e Commercio, trasporti alloggio e ristorazione, si osserva di converso un incremento nelle Attività professionali, scientifiche e tecniche (+1,2 punti percentuali) e nelle Altre attività di servizi (+0,6).

FIGURA II.2.2: INCIDENZA DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO - ANNI 2019-2021, 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 II.2.3-II.2.6 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 2021, come già evidenziato, l'incidenza sul valore aggiunto complessivo dei flussi generati dall'economia sommersa è pari al 10,6% (Tabella II.2.2), i settori in cui tale incidenza è più elevata sono gli Altri servizi alle persone (34,6%) e il Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (20,9%), seguiti da quelli delle Costruzioni (18,2%), dell'Agricoltura (15,7%) e dei Servizi professionali (13,6%). 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 6,9% 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 2018-2021 (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 2021 il peso della sotto-dichiarazione del valore aggiunto sul complesso dell'economia sommersa risulta particolarmente significativo negli Altri servizi alla persona, nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione, nelle Costruzioni e nei Servizi professionali (pari, rispettivamente, all'11,8%, all'11,7%, all'10,4% e al 9,7%). Nell'industria l'incidenza di tale componente è più rilevante nelle attività economiche connesse alla Produzione di beni alimentari e di consumo (8,3%) che non in quelle di Produzione di beni di investimento (2,3%); più contenuto il suo nella Produzione di beni intermedi, energia e rifiuti (0,5%) (Tabella II.2.6).

Il valore aggiunto prodotto dalla componente di lavoro irregolare è, invece, molto rilevante nei settori degli Altri servizi alle persone (22%), principalmente riconducibile al lavoro domestico, e dell'Agricoltura, silvicoltura e pesca (15,7%). Il contributo del lavoro irregolare è decisamente più contenuto nell'industria (tra lo 0,9% e il 2,8% nei tre comparti) e in quello degli Altri servizi alle imprese (1,6%) (Tabella II.2.6).

TABELLA II.2.3: 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	2,2	1,4	-	3,7
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,6	1,1	-	1,6
Costruzioni	11,8	10,9	-	22,7
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	12,4	7,4	3,0	22,8
Servizi professionali	11,4	4,6	-	16,0
Altri servizi alle imprese*	2,4	1,6	1,5	5,6
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,5	5,4	-	7,8
Altri servizi alle persone	12,7	23,0	0,7	36,4
TOTALE	5,9	4,9	1,1	11,9

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA II.2.4: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA - ANNO 2019, VALORI PERCENTUALI

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

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA II.2.5: 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	-	3,7
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,6	1,1	-	1,7
Costruzioni	11,1	8,2	-	19,3
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	12,5	6,1	3,5	22,1
Servizi professionali	7,6	3,6	-	11,2
Altri servizi alle imprese*	2,3	1,5	1,1	4,8
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,1	4,8	-	7,0
Altri servizi alle persone	11,2	21,8	0,9	34,0
TOTALE	5,3	4,2	1,0	10,5

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA II.2.6: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA - ANNO 2021, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale Economia sommersa
	da Sotto dichiarazione	da Lavoro irregolare	Altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	15,7	-	15,7
Produzione beni alimentari e di consumo	8,3	2,8	-	11,1
Produzione beni di investimento	2,3	1,2	-	3,4
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,5	0,9	-	1,5
Costruzioni	10,4	7,7	-	18,2
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	11,7	6,2	3,0	20,9
Servizi professionali	9,7	3,8	-	13,6
Altri servizi alle imprese*	2,7	1,6	0,9	5,2
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,5	4,4	-	6,9
Altri servizi alle persone	11,8	22,0	0,8	34,6
TOTALE	5,6	4,2	0,9	10,6

*Inclusi i fitti imputati

II.2.2 Il lavoro irregolare nel 2021

Il ricorso al lavoro non regolare da parte di imprese e famiglie è una caratteristica strutturale del mercato del lavoro italiano. Nel 2021 le unità di lavoro a tempo pieno in condizione di non regolarità si attestano a 2 milioni 990 mila e mostrano un modesto recupero rispetto al 2020, quando avevano registrato una flessione del 18,6% (Tabella II.2.7). L'aumento delle unità di lavoro irregolari (+2,5%, nel complesso), è stata trainata dall'andamento delle unità indipendenti che nel 2021 hanno sperimentato un tasso di crescita del 5,1% (+39 mila ULA), a fronte di un modesto aumento dell'1,5% di quelle dipendenti (+33 mila ULA). La dinamica delle unità di lavoro irregolari è stata, comunque, decisamente più contenuta di quelle regolari, aumentate nel complesso del 10,7%, determinando una ulteriore significativa diminuzione del tasso di irregolarità e rafforzando il *trend* decrescente in atto dal 2015. Il tasso di irregolarità, utilizzato quale indicatore di diffusione del fenomeno e calcolato come incidenza percentuale delle ULA non regolari sul totale, scende nel 2021 al 12,7% dal 13,6% dell'anno precedente.

Se si analizza il medio periodo, si osserva che rispetto al 2018, le unità di lavoro irregolari nel 2020 sono circa 654 mila in meno, come sintesi di una diminuzione di 470 mila unità dipendenti e 183 mila unità indipendenti. Il tasso di irregolarità perde nei quattro anni 2,4 punti percentuali, passando dal 15,1% del 2018 al 12,7% del 2021 (Tabella II.2.7).

TABELLA II.2.7: UNITA' DI LAVORO REGOLARI E NON REGOLARI PER POSIZIONE NELLA PROFESSIONE ANNI 2018- 2021, IN MIGLIAIA					
Anni	Regolari	Non regolari	Totale	Tasso di regolarità	Tasso di irregolarità
Totale					
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
2021	20.521	2990	23.511	87,3	12,7
Dipendenti					
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
2021	14.746	2.177	16.923	87,1	12,9
Indipendenti					
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
2021	5.776	813	6.589	87,7	12,3

In generale, nel 2021 l'incidenza del lavoro irregolare resta più rilevante nel terziario (13,8%) e raggiunge livelli particolarmente elevati nel settore degli Altri servizi alle persone (42,6%), dove si concentra la domanda di prestazioni lavorative non regolari da parte delle famiglie. Molto significativa risulta la presenza di lavoratori irregolari in Agricoltura (16,8%), nelle Costruzioni (13,3%) e nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (12,7%) (Tabella II.2.8).

Nel 2021, l'incidenza del lavoro irregolare sul totale dell'occupazione registra una riduzione in tutti i settori di attività economica. I comparti nei quali si osserva la flessione più consistente sono le Costruzioni e l'Agricoltura, silvicoltura e pesca (rispettivamente, -2,4 e -1,6 punti percentuali rispetto all'anno precedente); a seguire, nel comparto dell'Istruzione, sanità e assistenza sociale, il tasso di irregolarità nel 2021 scende di 1,1 punti percentuali. Le flessioni più contenute si rilevano, invece, nei comparti degli Altri servizi alle persone e dei Servizi professionali (rispettivamente, -0,4 e -0,5 punti percentuali rispetto al 2020).

La riduzione del tasso di irregolarità nel settore dell'Agricoltura è quasi interamente a carico della componente degli occupati dipendenti (-2,8 punti percentuali), mentre quella degli indipendenti registra una modesta riduzione (-0,8 punti percentuali). Diversamente, nelle Costruzioni il calo dell'incidenza del lavoro irregolare presenta la stessa intensità in entrambe le componenti dell'input di lavoro (-2,4 punti percentuali per i dipendenti e -2,3

punti percentuali per gli indipendenti). Nel settore dell'Istruzione, sanità e assistenza sociale, l'incidenza del lavoro irregolare si riduce in misura più consistente negli indipendenti (-1,6 punti percentuali) rispetto ai dipendenti (-1,1 punti percentuali).

Negli altri settori l'incidenza del fenomeno, nel confronto con l'anno precedente, presenta una contrazione compresa tra -0,8 e -0,7 punti percentuali. Nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione, il tasso di irregolarità scende nel 2021 al 12,7% che rappresenta il valore più basso dall'inizio della serie storica (1995). In questo settore, fortemente caratterizzato dalla presenza di lavoro irregolare, il calo del tasso è riconducibile alla dinamica di entrambe le componenti, dipendenti e indipendenti.

Gli Altri servizi alle imprese riportano nel complesso una riduzione del tasso di irregolarità di 0,7 punti percentuali, a sintesi di un calo di 1,1 punti per la componente dipendente e di un aumento per gli indipendenti di 0,6 punti percentuali, in controtendenza rispetto agli altri settori.

TABELLA II.2.8: TASSO DI IRREGOLARITÀ DELLE UNITÀ DI LAVORO PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNI 2018-2021

Macrosettore	2018			2019			2020			2021		
	Dipendenti	Indipendenti	Totale	Dipendenti	Indipendenti	Totale	Dipendenti	Indipendenti	Totale	Dipendenti	Indipendenti	Totale
Agricoltura, silvicoltura e pesca	38,5	8,1	18,8	37,8	8,7	18,8	36,3	8,6	18,4	33,4	7,8	16,8
Industria	9,7	11,8	10,2	9,2	11,5	9,7	8,9	11,7	9,4	7,9	10,2	8,4
Industria in senso stretto	7,0	9,8	7,4	6,7	10,1	7,1	6,4	10,4	6,9	5,6	10,1	6,2
Prod. beni alimentari e di consumo	9,0	9,8	9,2	8,6	10,2	9,0	8,4	10,9	8,9	7,6	10,5	8,2
Prod. beni di investim.	5,3	9,4	5,7	5,2	9,6	5,7	5,1	9,1	5,5	4,3	8,8	4,7
Prod. beni intermedi, energia e rifiuti	6,2	11,4	6,4	5,5	10,5	5,8	5,3	11,0	5,5	4,5	11,1	4,8
Costruzioni	20,5	13,3	17,3	19,2	12,6	16,3	18,0	12,6	15,7	15,6	10,2	13,3
Servizi	16,5	15,8	16,3	16,2	16,0	16,1	14,6	14,1	14,5	13,8	13,7	13,8
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	14,1	17,7	15,4	13,8	17,8	15,3	12,1	15,8	13,5	11,2	15,3	12,7
Servizi professionali	10,0	6,9	7,8	9,0	6,8	7,4	8,0	6,1	6,6	7,1	5,7	6,1
Altri servizi alle imprese	7,4	14,7	9,2	7,8	14,8	9,5	7,2	13,4	8,7	6,1	14,0	7,9
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	7,1	16,9	8,6	7,0	17,9	8,6	7,0	16,1	8,3	5,9	14,5	7,2
Altri servizi alle persone	51,1	27,1	46,9	50,5	27,6	46,4	46,0	26,6	43,0	46,0	25,6	42,6
TOTALE	15,5	14,2	15,1	15,1	14,4	14,9	13,8	13,0	13,6	12,9	12,3	12,7

II.2.3 La distribuzione territoriale dell'economia non osservata

La distribuzione territoriale dell'incidenza dell'economia non osservata, presentata in questo rapporto, utilizza le informazioni rese disponibili dalle procedure di calcolo dei Conti economici territoriali¹¹. Su base regionale viene identificato le componenti del sommerso economico generato dalla sotto-dichiarazione del valore aggiunto e dall'impiego di lavoro irregolare, mentre si elabora una stima aggregata per le rimanenti componenti del sommerso economico (mance, fitti "in nero" e integrazione domanda-offerta) e l'economia

¹¹ Le elaborazioni si basano sui Conti Economici Territoriali diffusi da Istat il 23 dicembre 2023 (Statistica Report: Conti Economici Territoriali, anni 2020-2022 <https://www.istat.it/comunicato-stampa/conti-economici-territoriali-anni-2020-2022/>). I dati sono coerenti con le stime a livello nazionale pubblicate a settembre 2023 e, quindi, lievemente diverse, in termini di aggregati nazionali, a quelli presentati nel resto del capitolo che, come già osservato, si basano sulle stime dei Conti Nazionali diffuse a marzo 2024.

illegale. Per agevolare il confronto, si consideri che nel 2021 l'incidenza sul Valore aggiunto di quest'ultima componente dell'economia non osservata è pari al 2% (l'incidenza dell'ille-gale e delle altre componenti del sommerso è, rispettivamente, pari all'1,1% e allo 0,9%).

In generale, l'incidenza dell'economia non osservata è molto alta nel Mezzogiorno, dove nel 2021 rappresenta il 17,2% del valore aggiunto complessivo, seguita dal Centro dove il peso si attesta al 12,3%. Sensibilmente più contenute, e inferiori alla media nazionale, sono le quote raggiunte nel Nord-est e nel Nord-ovest, rispettivamente, pari al 9,7% e 9,2% (Figura II.2.3).

Il peso relativo delle tre componenti dell'economia non osservata si conferma anche a livello di ripartizione geografica; prevale ovunque l'incidenza del valore aggiunto generato dalla sotto-dichiarazione che raggiunge il livello più alto nel Mezzogiorno (7,8% del valore aggiunto), mentre il livello più contenuto è registrato nel Nord-ovest (4,4%).

Nel Mezzogiorno è significativa anche la quota di valore aggiunto generato da impiego di lavoro irregolare che si attesta al 6,5%. Tale incidenza è di poco superiore alla media nazionale al Centro (4,3%); inferiore, invece, nelle altre due ripartizioni, dove in entrambe si attesta al 3,2%.

La Calabria è la regione in cui il peso dell'economia non osservata è massimo, con il 19,1% del valore aggiunto complessivo; l'incidenza più bassa si registra nella Provincia Au-tonoma di Bolzano-Bozen (8%). La quota più alta di valore aggiunto sotto-dichiarato si os-serva in Puglia (8,4%), Calabria, Campania e Molise (7,9%), Marche (7,7%), Sicilia e Sardegna (7,5%); 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%) e Campania (7%); le quote più contenute sono quelle osservate in Lombardia (3%), Veneto (3,1%), Friuli-Venezia Giulia e Provincia Autonoma di Bolzano-Bozen (3,2%), Emilia-Romagna (3,3%).

Per avere una completa rappresentazione di come l'economia sommersa condizioni l'economia nel suo complesso, oltre a considerare l'incidenza del sommerso sul valore ag-giunto di ciascuna regione, occorre prendere in considerazione anche quanto il sommerso di ciascuna regione impatti sul totale nazionale. Pertanto, oltre all'incidenza dell'economia sommersa sul valore aggiunto a livello 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 con-siderato 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 ordinale¹² 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 di-mensione 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.

¹² La trasformazione è stata realizzata classificando ciascun indicatore sulla base dei percentili della distribuzione.

FIGURA II.2.3: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA SUL VALORE AGGIUNTO NELLE REGIONI ITALIANE - ANNO 2021, VALORI PERCENTUALI

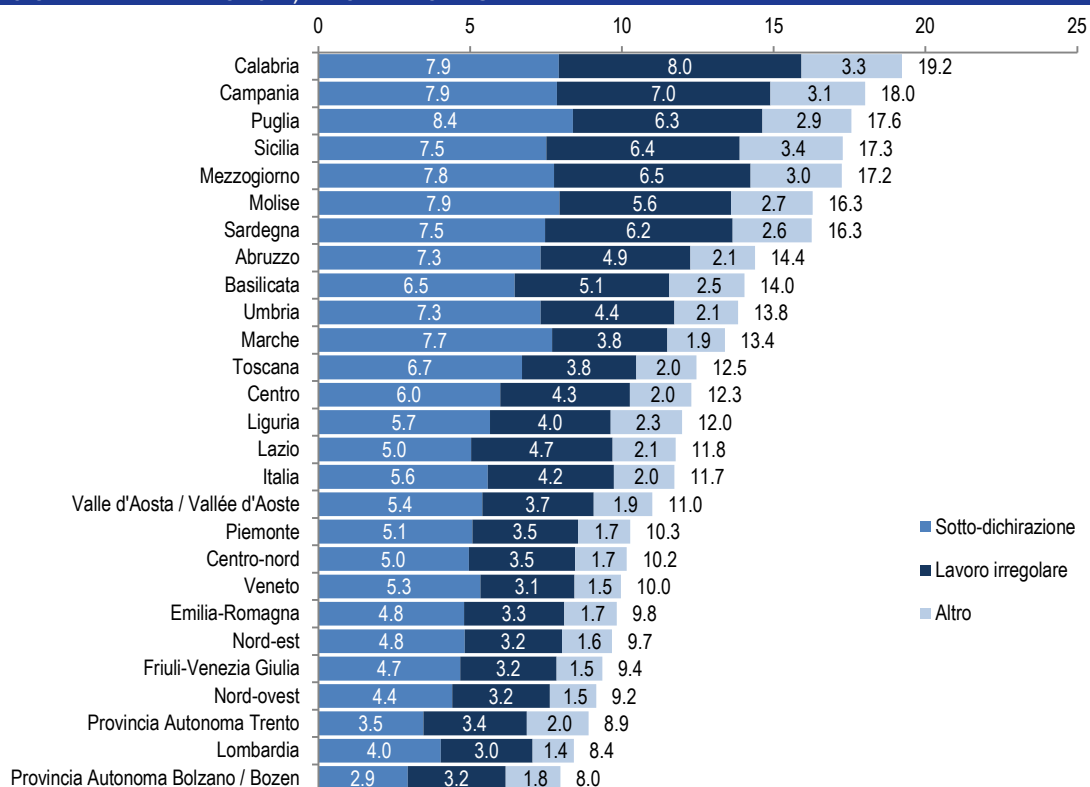


TABELLA II.2.9: COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA PER REGIONE. DISTRIBUZIONE PERCENTUALE - ANNO 2021

	Sotto-dichiarazione	Lavoro irregolare	Altro	Totale NOE
Mezzogiorno	31,0	34,7	33,7	32,8
Nord-ovest	26,3	25,8	25,8	26,0
Centro	22,6	21,6	21,4	22,0
Nord-est	20,1	17,9	19,3	19,2
Lombardia	16,4	16,6	15,6	16,3
Lazio	9,8	12,2	11,3	10,9
Campania	8,6	10,3	9,6	9,4
Veneto	8,8	6,9	7,1	7,8
Emilia-Romagna	7,9	7,3	8,0	7,7
Sicilia	6,8	7,7	8,6	7,4
Toscana	7,8	5,9	6,5	6,9
Piemonte	6,9	6,4	6,6	6,7
Puglia	6,6	6,6	6,5	6,6
Calabria	2,6	3,6	3,1	3,0
Liguria	2,8	2,6	3,2	2,8
Marche	3,3	2,2	2,3	2,7
Sardegna	2,6	2,9	2,6	2,7
Abruzzo	2,4	2,2	2,0	2,3
Friuli-Venezia Giulia	1,9	1,7	1,7	1,8
Umbria	1,7	1,3	1,3	1,5
P.A. Bolzano / Bozen	0,7	1,1	1,3	1,0
P.A. Trento	0,7	1,0	1,2	0,9
Basilicata	0,8	0,9	0,9	0,9
Molise	0,5	0,5	0,5	0,5
Valle d'Aosta / Vallée d'Aoste	0,3	0,2	0,2	0,2
Italia	100	100	100	100

TABELLA II.2.10: CLASSIFICAZIONE DELLE REGIONI IN BASE AGLI INDICATORI DI PROPENSIONE E DI IMPATTO, ANNO 2021

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

III. EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA

III.1 PRINCIPALI EVIDENZE PER IL PERIODO 2017-2021

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 2017-2021						
	Anno	2017	2018	2019	2020	2021*
Gap IRPEF imprese e lav.aut in mln di euro (IRPEF _{nv})	Non dichiarato (*)	31.411	30.657	30.263	26.339	27.528
	Non versato (**)	1.911	2.282	2.184	1.731	2.047
	Complessivo	33.323	32.939	32.447	28.070	29.574
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % dell'imposta potenziale (IRPEF _{nv} / IRPEF _p)	Non dichiarato (*)	64,1%	62,8%	64,5%	65,1%	62,2%
	Non versato (**)	3,9%	4,7%	4,7%	4,3%	4,6%
	Complessivo	68,0%	67,5%	69,1%	69,3%	66,8%
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % del PIL (IRPEF _{nv} / PIL)	Non dichiarato (*)	1,8%	1,7%	1,7%	1,6%	1,5%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	1,9%	1,9%	1,8%	1,7%	1,6%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2021 sono da considerarsi semi-definitivi.

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2021

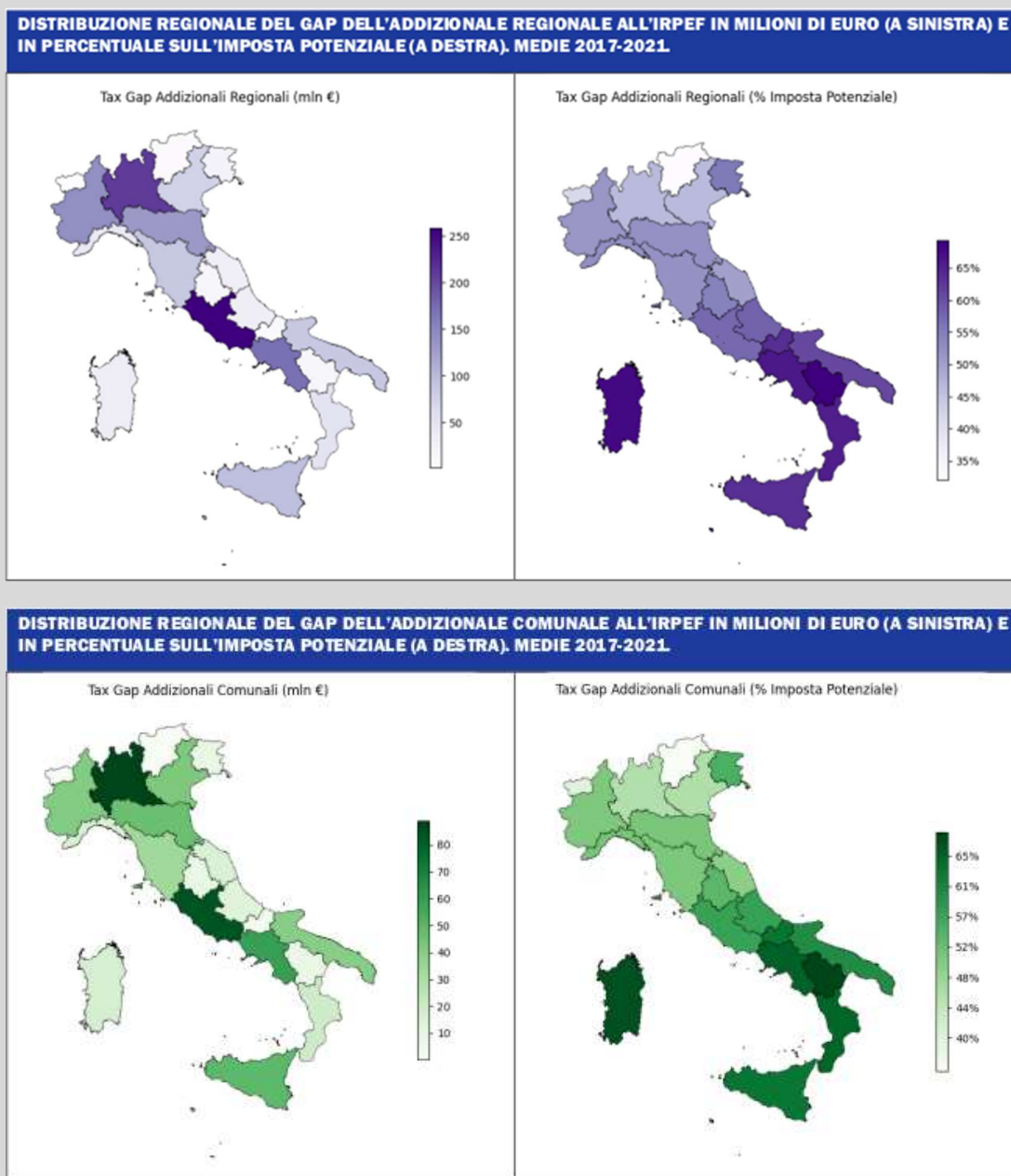
Il quadriennio 2017-2020 è stato caratterizzato da una netta diminuzione dell'importo del *gap* da omessa dichiarazione (in milioni di euro), andamento presumibilmente innescato dalla riduzione della platea di riferimento, a sua volta determinata dall'introduzione e progressiva espansione del regime 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. Le stime relative al *gap* per l'anno d'imposta 2021 indicano un moderato aumento dell'importo del *gap*, cui però si contrappone un ben più deciso incremento degli importi dichiarati, da cui consegue una contrazione della propensione al *gap*. Per quanto riguarda la componente dei mancati versamenti, si registra un *trend* di crescita nella prima parte del periodo oggetto di osservazione, con una successiva inversione di tendenza a partire dall'anno d'imposta 2019 e, in misura ancora più marcata, nel 2020, l'ultimo per il quale siano attualmente disponibili i dati di fonte amministrativa. Tuttavia, data la peculiarità di tale anno d'imposta, sarà necessario attendere l'effettiva disponibilità dei dati relativi alle annualità successive per verificare se questa nuova tendenza possa considerarsi 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 2017-2021) 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*.



La Tabella III.1.1.2 riporta il *gap* relativo agli **omessi versamenti per i non titolari di partita IVA**, ovvero dei 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 2015 al 2020, ultimo anno per cui sono disponibili i dati, evidenzia un ammontare degli omessi versamenti che passa da 1.039 a 928 milioni di euro, con un andamento inizialmente crescente, che raggiunge il culmine in corrispondenza dell'anno d'imposta 2018, e una successiva inversione di tendenza. Anche rapportando tale valore all'imposta dichiarata, l'incidenza denota un andamento sostanzialmente analogo, con un valore che nell'ultimo biennio diminuisce fino allo 0,4%. L'entità molto modesta di tale

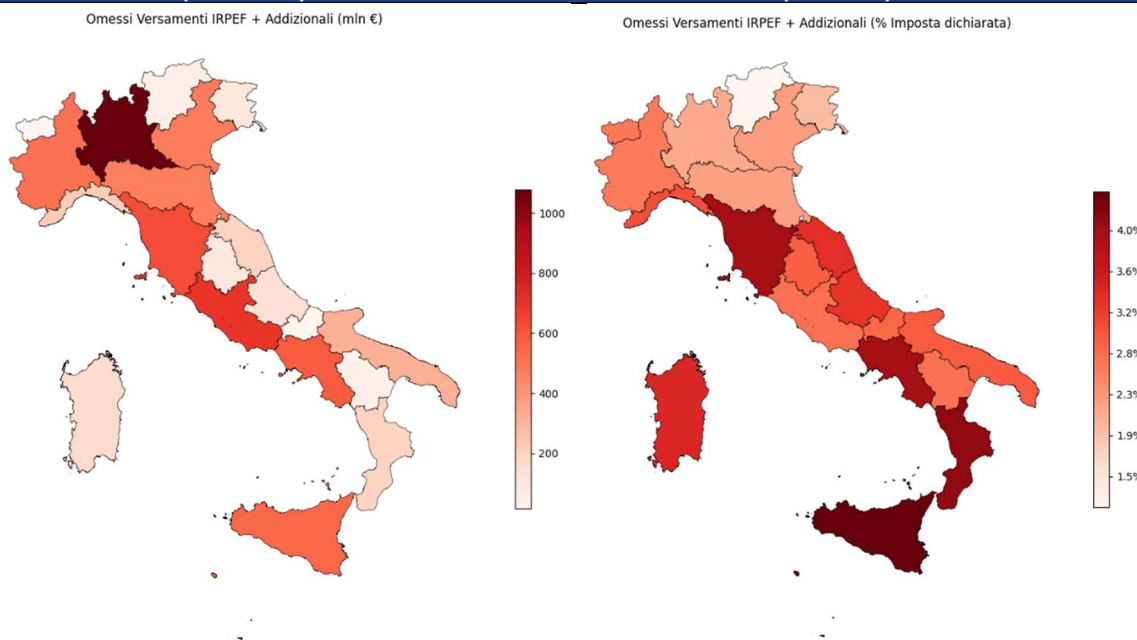
percentuale, se confrontata con quanto osservato per i titolari di partita IVA, è ascrivibile al ruolo esercitato dai sostituti di imposta che, per una larga parte dei redditi dichiarati dalla platea sotto osservazione, presiedono anche al versamento dell'imposta.

TABELLA III.1.1.2: AMMONTARE DEGLI OMESSI VERSAMENTI (IN MILIONI DI EURO) IRPEF E ADDIZIONALI, PER I NON TITOLARI DI PARTITA IVA - ANNI 2015-2020

	Anno	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Non titolari di partita IVA	Ammontare	1.039	1.055	1.060	1.214	1.162	928
	Propensione	0,5%	0,5%	0,5%	0,6%	0,5%	0,4%

La figura che segue riporta, invece, la **distribuzione territoriale dei mancati versamenti IRPEF e delle relative addizionali** (media 2015-2020) 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 ed 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 2015-2020



Per quanto riguarda il *tax gap* dell'IRPEF riconducibile ai lavoratori dipendenti irregolari, si riportano, di seguito, le stime relative al periodo 2017-2021, già pubblicate nel mese di dicembre 2023 a seguito della revisione dei Conti nazionali effettuata dall'Istat. Per stimare i valori relativi al 2022 occorre attendere che l'Istat provveda alla pubblicazione dei dati relativi all'Economia non osservata nei Conti nazionali prevista per il mese di settembre 2024.

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 irregolare¹³ e un insieme eterogeneo di tipologie lavorative: posizioni totalmente irregolari, lavoratori formalmente regolari con altre

¹³ 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.

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 2017-2021, le stime dell'evasione fiscale IRPEF riferite al lavoro dipendente irregolare si basano sulle misurazioni Istat relative alle retribuzioni dei lavoratori irregolari all'interno della Contabilità nazionale¹⁴ e sui dati delle dichiarazioni fiscali elaborati dal Ministero dell'economia e delle finanze. La metodologia adottata 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.1.1.3 riporta i risultati ottenuti per gli anni di imposta 2017-2021. 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) nel primo i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria uguale a quella dei dipendenti regolari (per strato); ii) nel secondo i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria diversa da quella dei dipendenti regolari. Come già evidenziato nell'Aggiornamento alla Relazione 2023, considerando il primo scenario, la dinamica dell'evasione fiscale IRPEF da lavoro dipendente irregolare registra, nel 2021, un aumento pari a 101 milioni di euro rispetto al 2020. È utile osservare che questi risultati possano riflettere una sottostima del fenomeno, per diverse ragioni: 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 complessive. 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, circostanza che potrebbe determinare una sovrastima del gettito IRPEF evaso.

¹⁴ 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.1.1.3: AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER LAVORATORI DIPENDENTI IRREGOLARI – ANNI 2017-2021

VARIABILE	2017		2018		2019		2020		2021	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
Base imponibile evasa totale	38.791	28.927	38.806	28.734	39.146	28.349	33.890	24.163	33.050	25.021
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.725	1.778	2.849	1.862	2.914	1.828	2.747	1.821	2.488	1.837
Personale Domestico	8.806	8.831	8.659	8.712	8.805	8.619	7.756	7.486	7.745	7.693
Famiglie										
Base imponibile IRPEF evasa	35.683	26.724	35.693	26.546	36.007	26.188	31.179	22.329	30.415	23.119
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.484	1.621	2.597	1.697	2.656	1.666	2.504	1.659	2.268	1.675
Personale Domestico	8.444	8.469	8.307	8.357	8.444	8.265	7.438	7.179	7.427	7.377
Famiglie										
Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	4.338	3.171	4.431	3.205	4.589	3.271	3.855	2.712	3.956	2.940
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	164	107	191	125	220	139	211	140	197	146
Personale Domestico	969	971	952	958	1.016	994	904	873	912	906
Famiglie										
GAP addizionale regionale lavoratori dipendenti irregolari	571	428	568	422	569	414	491	352	482	366
GAP addizionale comunale lavoratori dipendenti irregolari	228	171	229	170	234	170	205	147	201	153
Totale Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	5.137	3.770	5.228	3.798	5.392	3.855	4.551	3.211	4.639	3.459
n. posizioni lavorative irregolari*		3.096		3.048		2.970		2.745		2.640

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.

Box III.1.1.2: 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 (2012-2017) e forfettari (2015-2017) 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 violazione. 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".

Rispetto a quanto già presentato nelle precedenti edizioni, le maggiori differenze riguardano in primo luogo la selezione delle variabili utilizzate nelle analisi: è stato infatti possibile eseguire un controllo più puntuale nell'identificazione dei fattori esplicativi del fenomeno di interesse. Questo ha portato ad utilizzare, nei primi due stadi del modello, un set di variabili in parte differente da quello precedentemente utilizzato¹⁵. Ulteriori controlli hanno verificato la correttezza di tale scelta operativa.

In secondo luogo, le differenze rispetto alla numerosità della platea dei contribuenti in regime agevolato sono da attribuire ad una diversa modalità di identificazione degli *outlier*.

La Tabella 1 mostra il numero di contribuenti in regime agevolato per gli anni di imposta 2012-2017.

TABELLA 1: NUMERO DI CONTRIBUENTI- ANNI 2012-2017.

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Numero contribuenti minimi	399.716	343.100	389.548	318.703	234.317	159.679
Numero contribuenti falsi minimi	44.338	139.764	184.826	193.328	177.887	155.132
Numero contribuenti forfettari	-	-	-	143.638	423.182	514.789
Numero contribuenti falsi forfettari	-	-	-	13.671	31.828	131.685
Numero contribuenti regime agevolato	399.716	343.100	389.548	462.341	657.499	674.468
Numero contribuenti falsi minimi + falsi forfettari	44.338	139.764	184.826	206.999	209.715	286.817

¹⁵Maggiori informazioni sono contenute nell'Appendice.

Per quanto riguarda il regime dei minimi, si osserva un incremento costante del numero di contribuenti aderenti nel triennio 2012-2014¹⁶, seguita da una progressiva diminuzione dal 2015 in poi dovuta all'introduzione del nuovo regime dei forfettari. Difatti, dal 2015 non è più possibile l'accesso¹⁷ al regime dei minimi. L'introduzione del regime forfettario ha portato a un aumento complessivo nel numero di contribuenti beneficiari del regime agevolato.

Parallelamente, si è registrato un incremento nel numero di "falsi minimi" e "falsi forfettari", sebbene a partire dal 2016 si osservi una diminuzione dei "falsi minimi" dovuta alla contrazione della platea di riferimento. Tale diminuzione è più evidente se si considera che circa il 3% dei falsi minimi del 2015 (5.035 contribuenti), il 22% di quelli del 2016 (39.900 contribuenti) e il 21% nel 2017 (32.481 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, espressi in valore assoluto (in milioni di euro) e come percentuale dell'imposta potenziale. Come già evidenziato nelle edizioni precedenti, nel triennio 2012-2014, caratterizzato dalla sola presenza del regime dei minimi, il *gap* mostra un andamento altalenante in termini di importo, con una propensione crescente. A partire dal 2015, con l'introduzione del nuovo regime dei forfettari, si assiste ad un aumento costante dell'importo complessivo del *gap*, attribuibile al corrispondente aumento della platea dei contribuenti in regime agevolato (Tabella 1).

Nonostante ciò, nel 2015 si registra una significativa riduzione della propensione all'evasione totale, che si stabilizza intorno al 57% nei successivi anni.

TABELLA 2: AMMONTARE DEL GAP REGIMI AGEVOLATI E RAPPORTO RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) in milioni di euro – ANNI 2012-2017.						
	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gap minimi	280	266	271	107	87	60
Gap minimi in % dell'imposta potenziale	69,8%	75,7%	76,1%	54,7%	55,6%	55,9%
Gap forfettari	-	-	-	171	528	540
Gap forfettari in % dell'imposta potenziale	-	-	-	61,5%	58,1%	58,0%
Gap regimi agevolati	280	266	271	278	615	600
Gap in % dell'imposta potenziale regimi agevolati	69,77%	75,74%	76,07%	56,95%	57,33%	57,58%

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 2017-2021						
	Anno	2017	2018	2019	2020	2021*
Gap IRES in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato (*)	7.156	6.394	7.063	6.790	6.252
	Non versato (**)	1.469	1.503	1.592	1.320	1.747
	Complessivo	8.625	7.897	8.655	8.109	7.999
Gap IRES in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato (*)	19,6%	17,3%	18,7%	19,9%	14,7%
	Non versato (**)	4,0%	4,1%	4,2%	3,9%	4,1%
	Complessivo	23,6%	21,4%	22,9%	23,7%	18,8%
Gap IRES in % del PIL (IRESNV/PIL)	Non dichiarato (*)	0,4%	0,4%	0,4%	0,4%	0,3%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	0,5%	0,4%	0,5%	0,5%	0,4%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2021 sono da considerarsi semi-definitivi.

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2021.

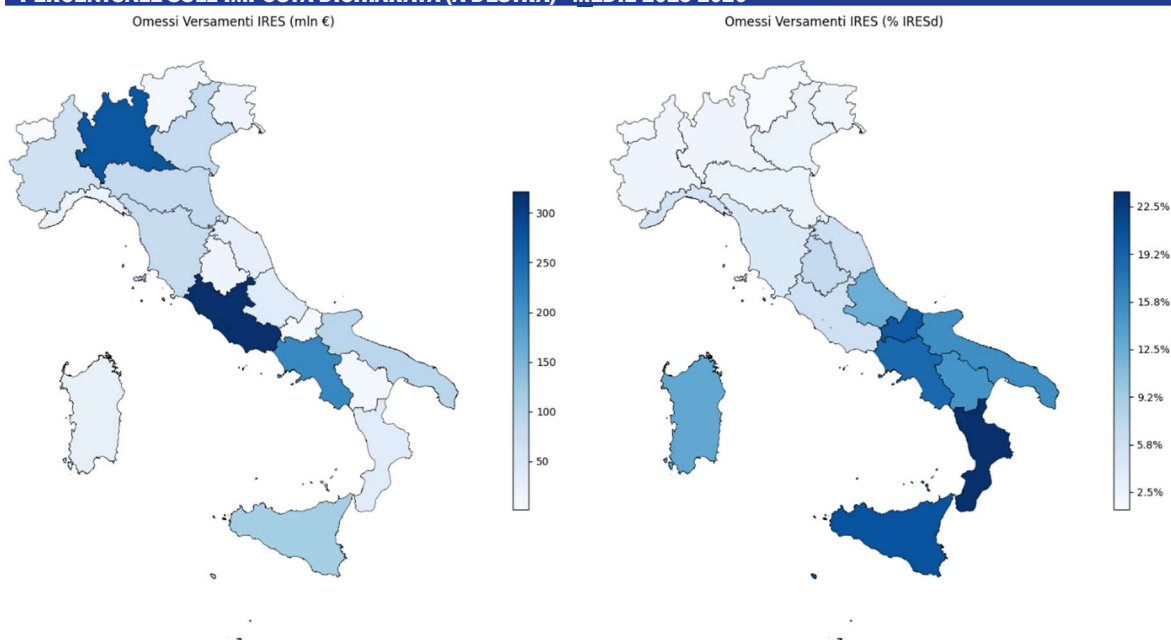
¹⁶ Vedi Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2022

¹⁷ La legge n. 190 del 2014 (articolo 1, comma 88) prevede che coloro che al 31 dicembre 2014 rientravano nel previgente regime dei minimi possono continuare ad avvalersene per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato e comunque fino al compimento del trentacinquesimo anno di età

Nel quinquennio 2017-2021, la serie storica del *gap* da omessa dichiarazione presenta un *trend* complessivamente decrescente sia negli importi che nella propensione. In particolare, per l'anno 2021, si evidenzia una intensificazione di tale tendenza, con un netto calo dell'importo del *gap* e un'ancor più drastica riduzione della propensione al *gap*, determinata dal concomitante aumento degli importi dichiarati. Quest'ultimo fenomeno è presumibilmente riconducibile alla generale ripresa dell'attività economica, e risulta particolarmente pronunciato nei settori interessati dall'entrata a regime di provvedimenti mirati (come, ad esempio, la trasmissione dei corrispettivi telematici e l'ampliamento dei *bonus* edilizi).¹⁸

La componente dei mancati versamenti, nel periodo oggetto di osservazione (2017-2019) presenta invece un *trend* crescente (con l'eccezione dell'anno d'imposta 2020). 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 2015-2020



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*¹⁹ deriva, in estrema sintesi, dalla differenza tra l'IVA potenziale, ricavata dai dati di Contabilità nazionale²⁰ 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

¹⁸ La valutazione dell'impatto complessivo sulla finanza pubblica dei suddetti provvedimenti non rientra tra gli obiettivi di questa relazione, incentrata esclusivamente sull'evasione fiscale.

¹⁹ Per ulteriori approfondimenti si veda la nota metodologica in Appendici Metodologiche della Relazione 2021.

²⁰ 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.

aggregato, coerentemente con i criteri di contabilizzazione dei Conti nazionali²¹, 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, colonna1)²² dei rimborsi, delle compensazioni e della variazione dello stock di credito rispetto all'anno precedente.

TABELLA III.1.3.1: FLUSSI CHE CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL GETTITO IVA DI COMPETENZA - ANNI 2017-2021 (MILIONI DI EURO)

Anni	IVA lorda (1)	IVA competenza Economica (2)	Stock crediti (3)	Variazione stock crediti (4)	IVA effettiva di competenza (IVAEC) (5)
2017	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
2021	145.694	117.138	41.311	4.268	112.870

Nell'arco temporale 2017-2019, 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),²³ presentano una dinamica positiva, sospinta dall'allargamento (nel 2017) dello *split payment*, e dall'introduzione della fatturazione elettronica (nel 2019).

Tuttavia, gli aggregati di finanza pubblica hanno subito una battuta d'arresto nel 2020 determinata dalla pandemia da Covid-19, che ha comportato una discesa dei valori di IVAEC e di IVA di competenza economica al di sotto dei valori registrati nel 2017. 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 (e.g., Decreti-Legge "Cura Italia" DL 18/2020, "Liquidità" DL 23/2020, "Rilancio" DL 34/2020, "Agosto" DL 104/2020 e "Ristori" DL 137/2020).²⁴

L'incremento di IVA lorda riprende nel 2021 (+15% rispetto al 2020) probabilmente a causa della ripresa dell'attività economica e dell'estensione dell'obbligo di invio telematico dei corrispettivi a tutti gli operatori a partire dal 1° gennaio 2021. Tale aumento non si è integralmente traslato sulla variazione di IVAEC a causa dell'incremento dello *stock* di crediti di 4,3 miliardi, verosimilmente innescato dall'improvviso aumento dei prezzi dell'energia e delle materie prime.

Nella Tabella III.1.3.2. sono riportati i valori del *gap* IVA complessivo (in milioni di euro), in percentuale dell'imposta potenziale e in percentuale del Pil, disaggregati tra la componente dovuta alla mancata dichiarazione (*gap* non dichiarato) e quella derivante dagli omessi versamenti (dichiarato e non versato).

Nel quinquennio considerato, il *gap* IVA registra un *trend* decrescente in ogni sua componente. In particolare, il *gap* IVA complessivo (Tabella III.1.3.2) si riduce di circa 17 miliardi tra il 2017 e il 2021, di cui 13 miliardi imputabili al *gap* da dichiarazione e 4 miliardi agli omessi versamenti.

²¹ 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.

²² L'ammontare in oggetto esclude gli introiti derivanti da attività di accertamento e controllo e non comprende le somme versate per condoni e sanatorie.

²³ 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.

²⁴ In linea con le stime effettuate dall'ISTAT, tale importo è stato poi sottratto per l'85% alle riscossioni del 2021 e il restante 15% alle riscossioni del 2022.

TABELLA III.1.3.2: GAP IVA IN VALORE ASSOLUTO (MLN DI EURO) E INCIDENZA RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) E AL PIL - ANNI 2017-2021

	Anno	2017	2018	2019	2020	2021*
Gap IVA in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato (*)	25.470	21.304	18.609	14.878	12.041
	Dichiarato e non versato (**)	10.110	10.219	8.927	7.137	5.776
	Complessivo	35.579	31.523	27.536	22.015	17.817
Gap IVA in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato (*)	19,0%	15,6%	13,7%	12,6%	9,2%
	Dichiarato e non versato (**)	7,6%	7,5%	6,6%	6,0%	4,4%
	Complessivo	26,6%	23,1%	20,2%	18,6%	13,6%
Gap IVA in % del PIL (IVANV/PIL)	Non dichiarato (*)	1,5%	1,2%	1,0%	0,9%	0,7%
	Dichiarato e non versato (**)	0,6%	0,6%	0,5%	0,4%	0,3%
	Complessivo	2,0%	1,8%	1,5%	1,3%	1,0%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2021 sono da considerarsi semi-definitivi.

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2021

La dinamica della propensione ad evadere l'imposta, ottenuta come rapporto tra *gap* e imposta potenziale, conferma pienamente l'andamento sopra esposto, facendo registrare una riduzione di circa 13 punti percentuali in aggregato, sospinti in misura preponderante dal *gap* da mancata dichiarazione (-10 punti percentuali tra il 2017 e il 2021).

Il forte recupero di *compliance* in termini di riduzione del *gap* non dichiarato è probabilmente ascrivibile alle misure di contrasto all'evasione che si sono susseguite tra il 2017 e il 2021: l'allargamento dello *split payment*²⁵ nel 2017, e l'introduzione della fatturazione elettronica per alcune categorie di soggetti nel 2018 e la sua generalizzazione nel 2019²⁶ che hanno comportano complessivamente nel triennio una riduzione del *gap* non dichiarato di circa 5 punti percentuali, corrispondenti ad un recupero in termini monetari di circa 6,8 miliardi di euro nel triennio 2017-2019.

La riduzione del *gap* non dichiarato in termini di propensione all'evasione (-1,1 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.

I risultati ottenuti per il 2021, seppur non definitivi data la provvisorietà del dato²⁷, mostrano un calo della propensione all'evasione di circa 3,4 punti percentuali rispetto al 2020, pari a circa 2,8 miliardi. Il miglioramento di *compliance* potrebbe essere imputato all'introduzione delle misure rafforzanti la tracciabilità delle operazioni, quali l'allargamento a tutti gli operatori dell'invio telematico dei corrispettivi e gli incentivi all'utilizzo di strumenti elettronici nelle transazioni, nonché all'ampliamento dei bonus edilizi. Tali misure, infatti, comportando un aumento di IVA dichiarata hanno spinto verso il basso la propensione all'evasione²⁸.

La Tabella III.1.3.2 evidenzia, alla voce "dichiarato e non versato", la componente di mancato versamento riconducibile ad errori nell'interpretazione delle norme o a carenze di liquidità (contribuenti che dichiarano di dover pagare l'imposta ma non effettuano il versamento).²⁹ 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

²⁵ Il "secondo" *split payment* è stato introdotto a luglio 2017.

²⁶ Per una quantificazione degli effetti della fatturazione elettronica si veda Relazione Evasione edizione 2020.

²⁷ Nell'analisi puntuale del recupero in termini assoluti, vale la pena ricordare la provvisorietà del dato, a causa delle possibili revisioni di Contabilità nazionale. Infatti, le informazioni su cui si fondano le elaborazioni possono essere provvisorie o parziali rispetto alle ultime due annualità pubblicate.

²⁸ La valutazione dell'impatto complessivo sulla finanza pubblica dei suddetti provvedimenti non rientra tra gli obiettivi di questa relazione, incentrata esclusivamente sull'evasione fiscale.

²⁹ 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.

fenomeno evasivo; infatti, come mostrato dalla Tabella III.1.3.3, che riporta la media degli anni 2018-2021 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 7,8 miliardi di euro, che corrispondono al 32% del totale nazionale, mentre sia alle regioni del Nord Est (4,9 miliardi di euro), sia all'area del Centro Italia (5,2 miliardi di euro), è ascrivibile, rispettivamente, il 20% e il 21% del *gap*. L'Italia meridionale contribuisce per un quarto al *gap* nazionale, di cui circa l'8% (2 miliardi di euro) nelle Isole e il rimanente 19% nelle regioni del Sud (4,7 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.

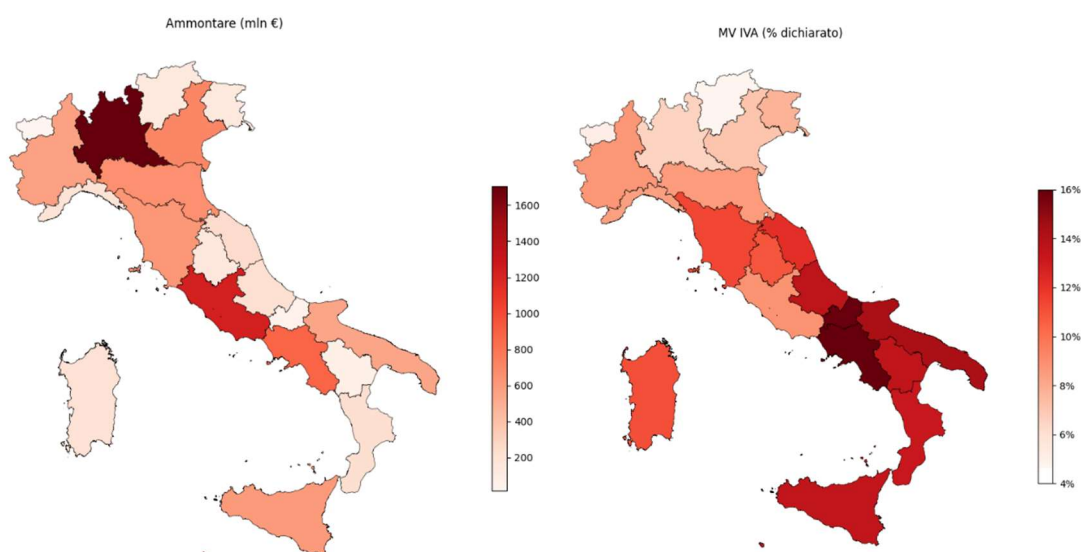
TABELLA III.1.3.3: GAP IVA PER RIPARTIZIONE TERRITORIALE IN VALORE ASSOLUTO (MLN DI EURO) E INCIDENZA RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) - MEDIA 2018 - 2021

Ripartizione Territoriale	GAP IVA mil di euro	Ripartizione territoriale del GAP IVA	Propensione media al GAP IVA
NORD OVEST	7.848	31,75%	17,33%
NORD EST	4.918	19,89%	17,17%
CENTRO	5.233	21,17%	18,01%
SUD	4.716	19,08%	24,61%
ISOLE	2.008	8,12%	22,90%
ITALIA	24.723	100%	18,88%

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 - 2020

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 2015-2020



Box III.1.3.1: Stima del *gap* IVA - metodologie a confronto

La Commissione Europea (CE) pubblica³⁰ annualmente la stima del *gap* IVA in tutti i Paesi membri. L'approccio adottato è di tipo top-down in cui il *gap* IVA è dato dalla differenza tra l'IVA potenziale teorica e l'ammontare di imposta effettivamente raccolta e si basa sui dati della Contabilità nazionale, come la tavola delle risorse e degli impieghi (*SUT - Supply and Use Table*); ciò comporta sia dei benefici, in termini di comparabilità delle stime tra Paesi, sia dei costi, in termini di diversa affidabilità e qualità a livello nazionale. Negli ultimi anni, non si registrano variazioni rilevanti della metodologia di calcolo, anche se, a fini di comparabilità con le stime prodotte dalle amministrazioni fiscali nazionali, la CE ha affiancato alle stime ufficiali anche delle *alternative estimates* che tengono conto di alcune specificità nazionali.

L'obiettivo di questo paragrafo è quello di fornire una rappresentazione delle differenze metodologiche esistenti tra le stime pubblicate dalla CE nel Report annuale di "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States" e quelle prodotte e pubblicate nella "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva" dall'Agenzia delle entrate (AdE).

Metodologia di calcolo a confronto

In estrema sintesi³¹, la metodologia top-down prevede che l'evasione nella base (BIND) sia data dalla seguente relazione:

$$BIND = BIT - BID \quad [1]$$

Ovvero, sottraendo alla base potenziale (BIT) quella dichiarata (BID) si ottiene una misura della base imponibile sottratta agli obblighi di legge (*gap* di base IVA).

Il *gap* calcolato in termini di imposta permette di avere una misura più accurata dell'impatto che il *gap* ha sui saldi di finanza pubblica. Applicando alla BIT le aliquote di legge è possibile calcolare l'imposta potenziale che sarebbe generata dal sistema in assenza di evasione (IVAT). Sottraendo a quest'ultima l'IVAEC risulta agevole quantificare l'ammancio per le casse dello Stato, cioè l'IVA non versata (IVANV), ovvero il vero e proprio *gap* IVA. Dal rapporto tra IVANV e IVAT si ottiene un indicatore di *compliance* relativo

³⁰ Le stime vengono effettuate da CASE (Center for Social and Economic Research, Warsaw).

³¹ Si veda l'Appendice metodologica per maggiori dettagli.

all'imposta, che comprende sia l'imposta non dichiarata correttamente al fisco sia la parte dichiarata e non versata.

La BID, ovvero la Base Imponibile Dichiarata, coerentemente con le norme adottate in sede comunitaria, deriva dall'IVA di competenza economica³². Per ottenere tale aggregato si parte dal gettito IVA al lordo delle rettifiche indotte dai rimborsi e dalle compensazioni. Tenendo conto di queste correzioni e dell'aggiustamento dovuto allo slittamento tra il criterio di competenza giuridica e quello economico dell'imposta, si giunge all'IVA di competenza economica.

Nella definizione dell'IVA versata si rileva la prima e determinante differenza tra la metodologia di calcolo della CE e quella adottata dall'AdE. Infatti, in Italia, il flusso di finanza pubblica è rappresentato dall'IVA effettiva di competenza (IVAEC). Questo aggregato è ottenuto sottraendo all'IVA di competenza economica la variazione dello stock di crediti, per ottenere una rappresentazione dell'IVA effettiva di competenza (IVAEC) coerente con i criteri di contabilizzazione dei Conti nazionali (utilizzati nel metodo top-down). Con il termine *stock* di crediti si definisce l'ammontare di crediti che il contribuente può traslare all'anno di imposta successivo a quello della dichiarazione, indicato nell'apposita riga del quadro IVA. La variazione dello *stock* di crediti da un anno all'altro rappresenta esattamente l'ammontare di IVA detraibile non portata in detrazione nelle liquidazioni periodiche, né richiesta a rimborso né a compensazione entro l'anno.

Inoltre, un'ulteriore differenza riscontrabile nel calcolo dell'IVA versata è dovuta all'inclusione, nel caso della CE, dei proventi derivanti dall'attività di accertamento, che non vengono considerati, invece, nel calcolo dell'IVAEC.

Riassumendo, le seguenti equazioni mostrano il metodo di calcolo rispettivamente di CE ($IVAV_{CE}$) e AdE ($IVAEC_{AdE}$) relativamente all'IVA dichiarata:

$$IVAV_{CE} = IVA \text{ lorda} + \text{accertamento} - \text{rimborsi} - \text{compensazioni} - \text{slittamento} \quad [2]$$

$$IVAEC_{AdE} = IVA \text{ lorda} - \text{rimborsi} - \text{compensazioni} - \text{slittamento} - \Delta \text{stock crediti} \quad [3]$$

Nel medio periodo, le stime effettuate con i due diversi aggregati di gettito, tendono a coincidere, pur presentando degli sfasamenti temporali che possono assumere un'entità rilevante³³. Per evitare tali problemi, la CE presenta anche annualmente delle *alternative estimates* che si differenziano per l'inclusione delle informazioni relative allo stock di credito e permettono una maggiore comparabilità tra i risultati ottenuti dalle due istituzioni.

Per il calcolo della Base Imponibile Teorica (BIT) non si riscontrano differenze metodologiche rilevanti e/o sistematiche nel tempo, anche se valori diversi di IVA potenziale vengono riscontrati annualmente. La fonte dei dati utilizzata in larga parte è la stessa trattandosi di dati di Contabilità nazionale; tuttavia, la non corrispondenza tra le componenti dell'IVA potenziale (ad esempio, consumi delle famiglie, conti della protezione sociale) non permette un raffronto puntuale delle macro-voci. Nell'ultimo quinquennio si è osservato uno scostamento tra le due BIT dovuto a differenti metodologie di calcolo della componente di IVA potenziale da sottrarre ai consumi finali e legata all'attività di contribuenti in regime di vantaggio non tenuti al versamento dell'imposta, quali i minimi e i forfetari e alle metodologie di calcolo dei consumi intermedi e degli investimenti indetraibili.

Sia la CE che l'AdE provvedono annualmente ad aggiornare e revisionare l'intera serie storica della BIT e della BID. Le revisioni possono essere dovute ad aggiornamenti nei dati di Contabilità nazionale pubblicati dall'Eurostat, nel Calcolo delle Risorse Proprie IVA, oppure nella revisione dei parametri che influiscono sull'IVA potenziale; queste revisioni, impattano tanto le stime pubblicate dalla CE, quanto quelle prodotte dall'Agenzia delle entrate.

Risultati a confronto

La Tabella 1 mostra il confronto tra l'imposta dichiarata e l'imposta teorica calcolati dalla CE e dall'AdE per il periodo 2017 - 2021³⁴.

³² La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95 e successive modificazioni.

³³ La Tabella I.3.1 riporta i flussi che concorrono alla formazione del gettito IVA di competenza. In particolare, le colonne 2 e 5 mostrano l'aggregato di IVA di competenza economica e IVA effettiva di competenza, mentre la colonna 4 la variazione dello stock di crediti.

³⁴ I dati della CE utilizzati per effettuare il confronto si basano sull'ultimo Report disponibile, ovvero: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, Annual Report 2023. Come conseguenza, le fonti dati utilizzati da CE sono aggiornate a marzo 2023, mentre quelle utilizzate da Ade a marzo 2024.

TABELLA 1: CONFRONTO NELLE COMPONENTI DEL GAP IVA. anni 2017 – 2021, valori in milioni di euro

Commissione Europea – CASE					
	2017	2018	2019	2020	2021
IVATce	140.593	141.528	142.731	126.968	135.580
IVAVce	107.576	109.333	111.464	99.669	120.980
GAP IVA	33.017	32.195	31.267	27.299	14.600
GAP IVA % iva potenziale	23,48%	22,75%	21,91%	21,50%	10,77%
Agenzia delle entrate					
	2017	2018	2019	2020	2021
IVATade	133.818	136.560	136.069	118.483	130.687
IVAEcade	98.238	105.037	108.534	96.468	112.870
GAP IVA	35.579	31.523	27.536	22.015	17.817
GAP IVA %	26,59%	23,08%	20,24%	18,58%	13,63%
Differenze tra CE e AdE					
	2017	2018	2019	2020	2021
IVATce – IVATade	6.775	4.967	6.662	8.485	4.893
IVAVce – IVAEcade	9.338	4.296	2.930	3.201	8.110
GAP IVA(ce-ade)	-2.562	671	3.732	5.284	-3.217
GAP IVA % (ce-ade)	-3,10%	-0,34%	1,67%	2,92%	-2,86%

Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*, Annual Report 2023; Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributive, ed. Novembre 2023.

La Tabella 1 mostra una differenza sistematica positiva sia per l'IVA teorica che per l'IVA versata che si ripercuotono sul *gap*. Nonostante questo, il *trend* delle due propensioni è simile in tutti gli anni considerati. Le discrepanze registrate nella propensione all'evasione nel 2017, nel 2020 e nel 2021 sono riconducibili, oltre che alla provvisorietà dei dati utilizzati da entrambe le istituzioni per l'ultimo biennio considerato, anche a diversi fattori relativi al metodo di stima delle componenti di IVA versata e IVA teorica. In particolare, nel 2020 si registra una forte differenza nell'IVA potenziale dovuta prevalentemente alla posta dei consumi intermedi, attribuibile alla diversa base dati utilizzata e alla diversa metodologia di calcolo delle poste indetraibili; le divergenze del 2017 e del 2021, invece, sono guidate dal picco nella differenza di IVA versata, come calcolata da CE, e di IVAEC, come calcolata da Ade. Come spiegato nel paragrafo precedente (vedi equazione [2] e [3]), la differenza di calcolo è legata all'inclusione (esclusione) della variazione dello stock di credito e dei proventi dell'accertamento. Per questo motivo, si riporta di seguito il calcolo dell'IVAEC alternativa, ovvero coerente con l'aggregato utilizzato da CE:

$$IVAV_{alternativa} = IVAEC_{ade} + accertamento + \Delta stock\ crediti \quad [4]$$

La Tabella 2 mostra che l'utilizzo dell'aggregato $IVAV_{alternativa}$ permette di avere una discrepanza trascurabile tra i due aggregati che determinano l'IVA dichiarata (versata), mentre permane la differenza in termini di *gap* riconducibile alle discrepanze nel calcolo dell'IVA potenziale. Le cause di queste discrepanze sono attualmente oggetto di studio da parte dell'Agenzia delle entrate.

TABELLA 2: CALCOLO DELL'IVA VERSATA "ALTERNATIVA", COERENTE CON EQ. [4]. ANNI 2017 – 2021, VALORI IN MILIONI DI EURO

	2017	2018	2019	2020	2021
Delta stock crediti	4.522	-743	-2.223	-674	4.268
$IVAV_{alternativa}$	108.352	110.090	112.378	100.149	121.299
$IVAV_{CE} - IVAV_{alternativa}$	-776	-757	-914	-480	-319

Box III.1.3.2: Le frodi intracomunitarie per *missing trader*

L'impatto delle frodi intracomunitarie sul gettito IVA è un tema di grande rilievo in ambito nazionale ed internazionale. L'interesse per il fenomeno è legato, oltre che alle implicazioni finanziarie in termini di

sottrazione di risorse per gli Stati Membri coinvolti, anche alla constatazione che le frodi IVA sono spesso associate ad attività di tipo criminale, delle quali possono costituire una forma di finanziamento.

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, dando vita spesso a nuovi caroselli fraudolenti, oppure, grazie al mancato versamento dell'imposta, immettono direttamente i beni di 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.³⁵

La stima dell'impatto da frodi intra-comunitarie sul gettito IVA è un argomento di attuale discussione: 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*.

La grande variabilità delle stime relative al fenomeno delle frodi riflette le difficoltà insite in qualsiasi analisi che si proponga di quantificarne gli effetti. Tali difficoltà sono riconducibili ad un insieme di aspetti: il carattere transfrontaliero 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 del gap IVA causato da 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. Tale metodologia è stata applicata agli anni di imposta dal 2019 al 2022. Per evitare problemi di *double counting*, tra tutti i soggetti coinvolti in tale tipo di frodi, si è deciso di focalizzarsi sul soggetto *missing trader*, su colui cioè che effettua una cessione sul mercato domestico addebitando IVA che non è versata all'amministrazione fiscale.³⁶

La Tabella 1 mostra il gap da frodi IVA MTIC per gli anni di imposta dal 2019 al 2022 e il numero di MTIC coinvolti nella frode, stimati all'interno della platea stessa.

TABELLA 1. STIMA DELL'IVA EVASA PER MTIC (MLN €) E DEL NUMERO DI MISSING TRADER		
Anno	Num Frodatori	Stima (mln €)
2019	1.251	1.643
2020	1.170	1.402
2021	1.311	1.317
2022	1.411	1.510

L'analisi svolta ha permesso di stimare la perdita di gettito IVA derivante da frodi MTIC per ogni anno di imposta considerato. Tra il 2019 e il 2022 il gap oscilla intorno al miliardo e mezzo di euro, con un valore minimo di 1,3 miliardi nel 2021 e un valore massimo di 1,6 miliardi nel 2019.³⁷

³⁵ 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 dalla stessa dal VIES (*VAT Information Exchange System*).

³⁶ Per approfondimenti si veda l'Appendice metodologica.

³⁷ La metodologia di stima è ancora in fase sperimentale e, pertanto, i risultati devono essere considerati provvisori.

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

L'IRAP riveste un'importanza notevole nell'identificazione del *tax gap* poiché la sua base imponibile, da un punto di vista definitorio, è molto simile al valore aggiunto calcolato dall'Istat nella misurazione dell'insieme dei redditi che concorrono, ogni anno, alla formazione del Pil del Paese. Tale caratteristica, fa sì che la base imponibile IRAP sia rilevante non solo ai fini della stima dell'evasione del tributo, ma anche come indicatore macro del valore aggiunto occultato al Fisco.

Nella Tabella III.1.4.1. sono riportati i valori del *gap* IRAP in assoluto, 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 i 5,1 miliardi del 2017 e i 4,7 miliardi del 2021.

Il *gap* dell'IRAP si scompone nella parte dovuta alla mancata dichiarazione, pari, nella media del periodo, all'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, lo stesso 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 17,6%.

TABELLA III.1.4.1: AMMONTARE DEL GAP IRAP E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2017-2021

	Anno	2017	2018	2019	2020	2021*
Gap IRAP in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato (*)	4.118	4.134	3.925	3.625	3.598
	Non versato (**)	988	1.067	1.021	732	1.138
	Complessivo	5.107	5.202	4.946	4.358	4.736
Gap IRAP in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPp)	Non dichiarato (*)	15,1%	14,7%	14,2%	13,9%	12,1%
	Non versato (**)	3,6%	3,8%	3,7%	2,8%	3,8%
	Complessivo	18,8%	18,5%	17,9%	16,7%	15,9%
Gap IRAP in % del PIL (IRAPNV/PIL)	Non dichiarato (*)	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2021 sono da considerarsi semi-definitivi.

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2021

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. Le stime provvisorie per il 2021 mostrano una potenziale stabilità nel valore del non dichiarato (solo 27 milioni in meno rispetto all'anno precedente), ma a ridursi è la propensione che passa dal 16,7% al 15,9% in virtù, quindi, dell'aumento del dichiarato³⁸. Quest'ultimo fenomeno è presumibilmente riconducibile alla generale ripresa dell'attività economica, ma risulta rafforzato nei settori delle costruzioni e del commercio all'ingrosso grazie all'entrata a regime di provvedimenti mirati (come, ad esempio, la trasmissione dei corrispettivi telematici e l'ampliamento dei bonus edilizi)³⁹.

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

³⁸ La riduzione dell'ammontare degli omessi versamenti nel 2020 è verosimilmente riconducibile al disposto dell'art.24 del DL 34/2020, che ha cancellato il pagamento di quanto dovuto a saldo 2019 ed acconto 2020 per le imprese con volume d'affari minore di 250 milioni di euro.

³⁹ La valutazione dell'impatto complessivo sulla finanza pubblica dei suddetti provvedimenti non rientra tra gli obiettivi di questa relazione, incentrata esclusivamente sull'evasione fiscale.

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 unificate⁴⁰. 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 una riduzione della propensione media al *gap* dei contribuenti Irap.

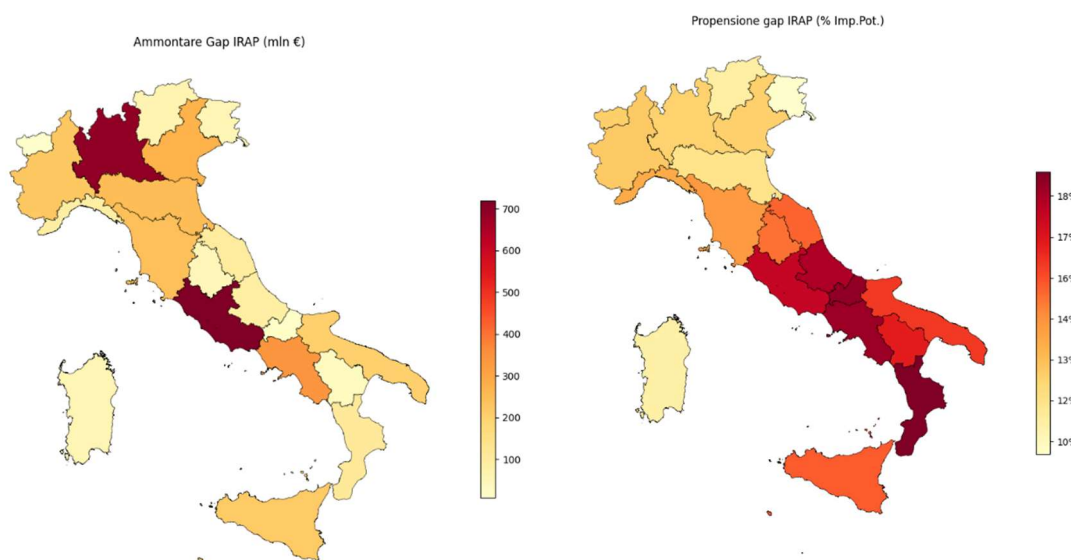
Per i suddetti contribuenti, che sono esentati dal pagamento dell'IRAP, l'Agenzia delle entrate utilizza una procedura di stima della base potenziale ad essi ascrivibile per determinare, stornandola dai dati di Contabilità nazionale, la componente di valore aggiunto che va sottratta alla base imponibile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

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 2017-2021. La figura mostra che il fenomeno si distribuisce in modo variegato a livello territoriale. Per quanto riguarda l'ammontare del *gap*, si constata che questo si concentra nelle regioni più popolate, in primis Lazio e Lombardia. Il Lazio si caratterizza anche per avere un'elevata propensione all'evasione, superata solo da Calabria, Campania, Molise e Abruzzo. Le regioni più produttive mostrano, in generale, i tassi di evasione più bassi.

⁴⁰ 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.

FIGURA III.1.4.1: DISTRIBUZIONI REGIONALI DEL GAP NON DICHIARATO (DATI IN MILIONI DI EURO) E DELLA PROPENSIONE AL GAP (VALORI PERCENTUALI) - MEDIE 2017-2021*



*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 fortemente decrescente** con un importo che, per l'anno d'imposta 2021, scende al di sotto dei 300 milioni, corrispondenti ad una **propensione al gap inferiore al 3%**, confermando il notevole calo già registrato per il 2020, in conseguenza della pandemia Covid-19.

TABELLA III.1.5.1: AMMONTARE DEL GAP SULLE LOCAZIONI DELLE PERSONE FISICHE E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL - ANNI 2017-2021

	2017	2018	2019	2020	2021
Gap locazioni in mln di euro	1.048	1.052	945	526	222
Gap locazioni in % dell'imposta potenziale	12,1%	12,1%	11,0%	6,8%	2,9%
Gap locazioni in % del PIL	0,05%	0,04%	0,04%	0,03%	0,01%
Gettito dichiarato in % del PIL	0,06%	0,06%	0,06%	0,05%	0,03%

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Una procedura basata su un medesimo approccio permette di stimare il differenziale di retribuzione oraria tra lavoratore regolare e lavoratore irregolare per 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 meno di 20 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 corrisposta ai 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 e netta coincidono, in quanto i lavoratori non pagano i contributi a loro carico né le imposte correnti sul reddito da lavoro.

Nella Tabella III.1.7.1 sono riportate le stime per l'anno 2021 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 2021, il rapporto tra la retribuzione lorda dei dipendenti irregolari e quella dei regolari è pari al 50% per il totale delle imprese del settore *market*, con un valore più basso nell'Industria in senso stretto (48%) e più alto nel

macro-settore degli Altri servizi (67%), 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 2021 le retribuzioni pagate ai lavoratori irregolari ammontano a poco meno di 26 miliardi di euro (pari al 4,8 % delle retribuzioni lorde ricevute dai lavoratori dipendenti totali), in leggero aumento rispetto al 2020 in cui erano 25,1 miliardi di euro (5,1% del totale).

TABELLA III.1.7.1: STIMA DI CONTABILITÀ NAZIONALE DEI SALARI ORARI MEDI DEI LAVORATORI DIPENDENTI REGOLARI E IRREGOLARI - ANNO 2021, VALORI IN EURO E RELATIVI DIFFERENZIALI

	Salario orario lordo dei regolari (imprese market)	Salario orario degli irregolari	Differenziali (salario orario lordo regolari =1)
Agricoltura	10,9	7,1	0,65
Industria senso stretto	19,6	9,3	0,48
Costruzioni	15,1	9,0	0,60
Servizi	16,5	8,6	0,52
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	16,2	10,3	0,64
servizi alle imprese	19,8	10,2	0,51
altri servizi	11,5	7,7	0,67
Totale settore imprese market	17,1	8,6	0,50

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, incluso 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 2018-2021, 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 superiore a 12 miliardi di euro negli anni 2017-2018. Nel 2020 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, che si consolida ulteriormente nel 2021 portando la stima dell'evasione contributiva nell'ipotesi massima a 10,4 miliardi di euro. Nell'ipotesi minima (Ipotesi2), in cui si considera come imponibile la retribuzione effettiva stimata per i lavoratori irregolari, la stima dell'evasione contributiva nel 2021 ammonta a 7,5 miliardi di euro, in lieve ripresa rispetto all'anno precedente (7,3 miliardi di euro) ma in diminuzione di 1,2 miliardi di euro rispetto al 2019 (quando era pari a 8,7 miliardi di euro).

TABELLA III.1.7.2: STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA NELLE DUE IPOTESI - ANNI 2018-2021. IMPORTI IN MILIONI DI EURO

Anno	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale
Anno 2018						
Agricoltura	558	252	810	365	165	530
Industria senso stretto	1.185	361	1.546	715	218	932
Costruzioni	1.456	352	1.808	902	218	1.120
Servizi	6.117	1.975	8.092	4.540	1.469	6.009
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.576	826	3.402	1.765	568	2.333
servizi alle imprese	1.018	340	1.358	669	223	892
altri servizi	2.522	810	3.332	2.106	678	2.784
Totale economia	9.317	2.940	12.257	6.521	2.070	8.591
Anno 2019						
Agricoltura	571	258	829	359	162	521
Industria senso stretto	1.204	353	1.557	717	210	927
Costruzioni	1.463	337	1.800	916	211	1.127
Servizi	6.480	2.018	8.497	4.683	1.462	6.145
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.746	842	3.588	1.835	564	2.398
servizi alle imprese	1.115	352	1.467	740	233	974
altri servizi	2.618	825	3.443	2.108	665	2.773
Totale economia	9.719	2.965	12.684	6.675	2.045	8.719
Anno 2020						
Agricoltura	539	243	782	357	161	518
Industria senso stretto	1.066	315	1.380	650	192	842
Costruzioni	1.259	289	1.549	793	183	976
Servizi	5.434	1.696	7.130	3.782	1.194	4.975
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.025	626	2.650	1.274	394	1.668
servizi alle imprese	969	310	1.279	616	197	812
altri servizi	2.440	761	3.201	1.892	603	2.495
Totale economia	8.297	2.543	10.840	5.583	1.729	7.312
Anno 2021						
Agricoltura	488	220	708	361	163	524
Industria senso stretto	969	292	1.261	635	192	827
Costruzioni	1.270	302	1.572	833	198	1.031
Servizi	5.188	1.661	6.849	3.834	1.241	5.076
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.018	644	2.662	1.396	446	1.842
servizi alle imprese	894	295	1.189	600	198	798
altri servizi	2.276	721	2.998	1.839	597	2.436
Totale economia	7.915	2.475	10.390	5.664	1.794	7.458

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

A differenza degli anni precedenti, si è scelto di focalizzare l'analisi del *tax gap* delle accise sul settore della distribuzione dei carburanti (benzina e gasolio) nell'anno d'imposta 2021, rinviando la stima per l'anno d'imposta 2022 all'Aggiornamento a questa Relazione, nonché alla Relazione 2025. Questa scelta è giustificata dalle seguenti considerazioni: in primo luogo, la necessità di rendere coerenti i dati del Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica con quelli dell'Agenzia delle dogane per l'anno d'imposta 2022; in secondo luogo, la necessità di dover tenere opportunamente conto delle misure di agevolazione ed esenzione che sono state adottate nel secondo e terzo trimestre dell'anno d'imposta 2022, con la conseguente difficoltà nella trasformazione della frequenza delle serie temporali su base mensile. Si riporta, pertanto, di seguito una sintesi dei risultati per l'anno d'imposta 2021, già illustrati nella Relazione dello scorso anno.

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 consumo⁴¹, 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 2012⁴².

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 scarico⁴³.

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 assolta⁴⁴.

⁴¹ 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.

⁴² 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.

⁴³ Ai sensi degli artt. 4 e 5 del D.M. 01/8/1980 e del telexscritto MF =Prot. 4010 del 04/11/1996.

⁴⁴ Per ulteriori approfondimenti sulla metodologia si rinvia alla Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - Anno 2018, pagg. 72-96. A tal proposito si osserva che, poiché le due grandezze sono misurate con unità di misura differenti (l'immesso in consumo in tonnellate a 15°C e l'erogato in litri a temperatura ambiente), l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, per evidenziare macrofenomeni di evasione, fa riferimento non già alla differenza tra i due macro-aggregati quanto piuttosto all'andamento nel tempo del loro rapporto (rapporto sistemico). Ulteriori approfondimenti e miglioramenti sulla metodologia *top down* di stima del *tax gap*, basata sul confronto tra la base imponibile teorica ed effettiva, saranno, pertanto, oggetto di analisi da parte della Commissione.

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

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

I risultati, in termini di *tax gap*, ottenuti per gli anni 2017-2021 sono riportati nelle Tabelle III.1.8.2 e III.1.8.3. Tali risultati evidenziano come il *tax gap* complessivo, dopo l'incremento registrato nel 2020 per effetto della crisi pandemica, sia tornato, nel 2021, al livello del 2019 (9,5% nel 2021 verso il 9,7% del 2019), con un decremento del *tax gap* della benzina (1,7% nel 2021 verso il 2,9% del 2019) e un lieve incremento del gasolio (14,1% nel 2021 verso il 13,8% del 2019).

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

Importi espressi in milioni di euro

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

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

Il calcolo del *tax gap* delle imposte immobiliari è stato interessato, a partire dallo scorso anno, da un'importante revisione metodologica. Tale revisione è stata estesa, per coerenza, all'intera serie storica, dall'anno d'imposta 2016 fino ad arrivare, in questa edizione della Relazione, all'anno d'imposta 2022.

La revisione metodologica ha migliorato le quantificazioni sotto due profili: per un verso, è stata rivista la stima del *compliance gap*, basata sulla differenza tra i gettiti teorico ed effettivo, non più misurati ad aliquota di base, ma applicando le aliquote deliberate dai singoli comuni; per altro verso, è stata introdotta una migliore approssimazione del *policy gap*, che stima l'erosione connessa alle esenzioni e agevolazioni fiscali previste a legislazione vigente. La prima revisione si è riflessa in un incremento del *tax gap*, mentre la seconda revisione, riducendo il gettito teorico, è andata nella direzione opposta.

Sulla base delle definizioni adottate, il gettito teorico è il gettito che dovrebbe affluire a legislazione fiscale vigente, mentre il gettito effettivo è quello 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*).⁴⁵

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 aggregando le due componenti, ovvero per la "nuova" IMU comprensiva della TASI.

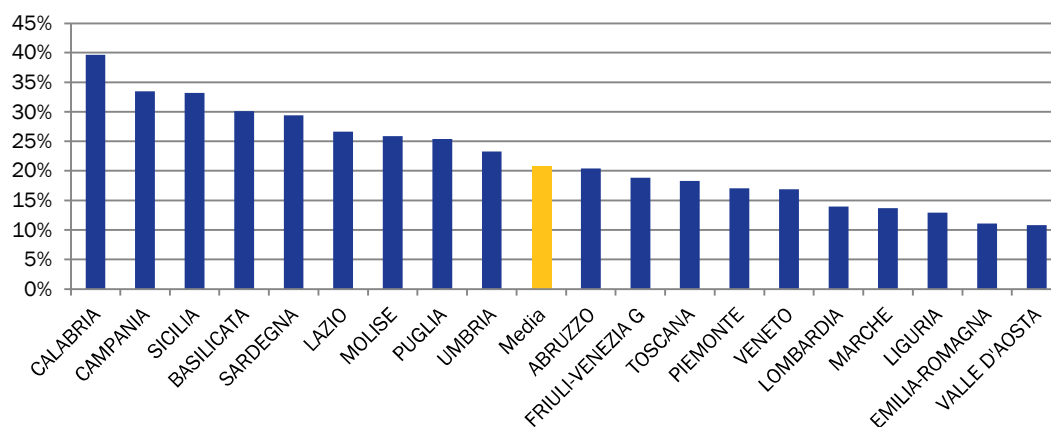
Nel 2022, il *tax gap* dell'IMU è stimato in circa 5 miliardi di euro, pari al 20,9% del gettito IMU teorico (Tabella III.1.9.1). La differenza tra la base imponibile IMU teorica e la base imponibile IMU effettiva è di circa 494 miliardi⁴⁶.

TABELLA III.1.9.1: TAX GAP IMU 2022 (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
23.963	18.961	5.003	20,9%	2.374.799	1.880.585
Dati in milioni di euro					

A livello regionale, l'indicatore del *tax gap* dell'IMU varia dal 39,6% del gettito teorico in Calabria al 10,8% in Valle d'Aosta e presenta valori più elevati nelle regioni meridionali (Figura III.1.9.1). Particolarmente significativo è anche il *tax gap* registrato in Campania (33,5% del gettito teorico), in Sicilia (33,2%) e in Basilicata (30,1%). Valori più bassi si osservano, invece, in Emilia-Romagna (11,1%), in Liguria (12,9%) e nelle Marche (13,7%).

FIGURA III.1.9.1: TAX GAP IMU 2022 PER REGIONE



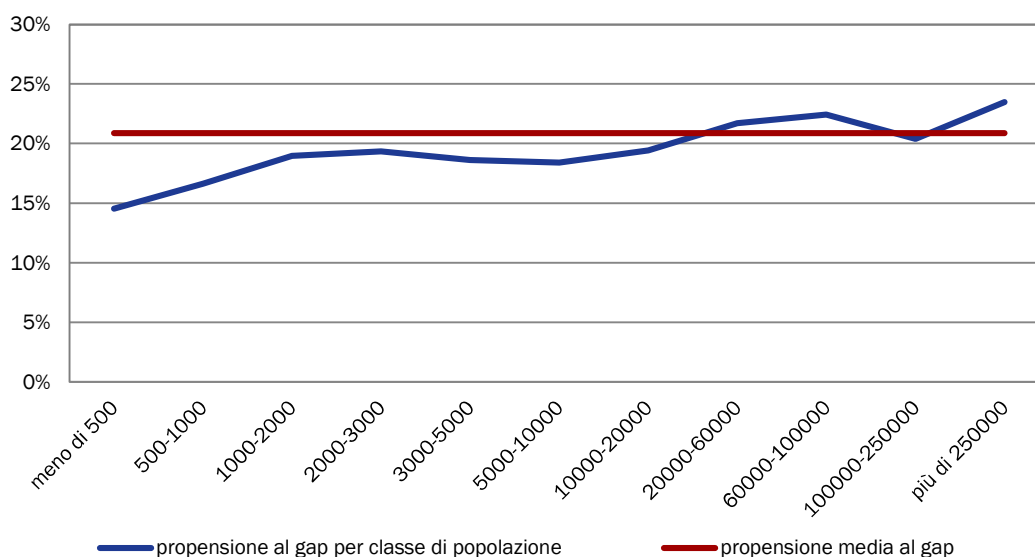
La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura III.1.9.2, mostra una relazione tra la propensione al *gap* e l'ampiezza demografica dei comuni. Il *tax gap*, in media,

⁴⁵ Per il dettaglio della metodologia si veda l'Appendice metodologica della Relazione 2023.

⁴⁶ 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.

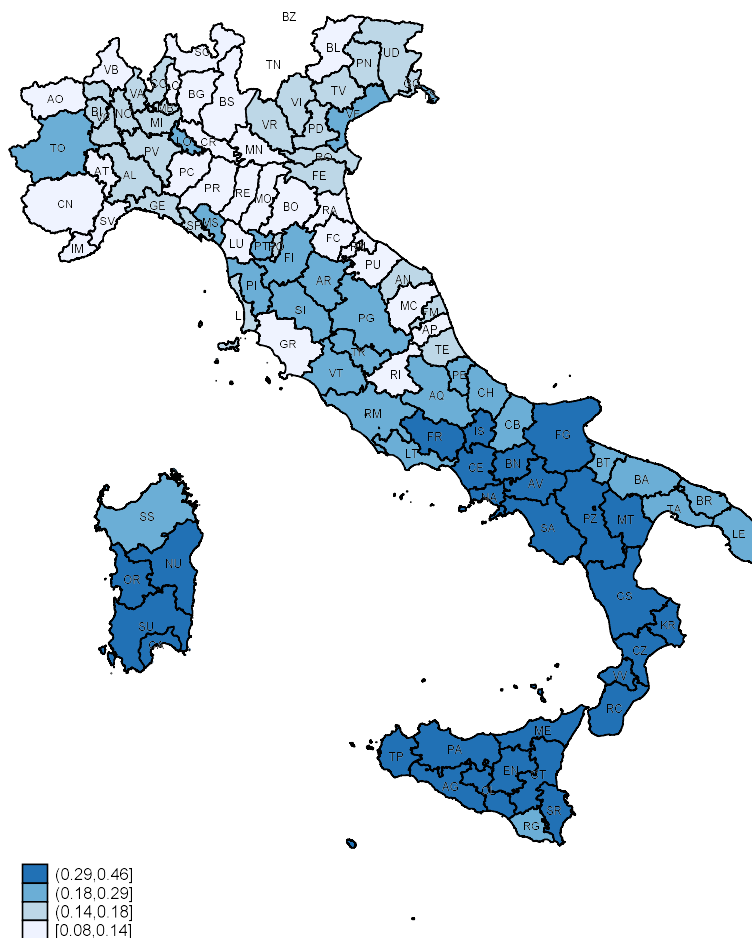
risulta pari al 14,6% del gettito teorico IMU nei comuni con meno di 500 abitanti e cresce all'aumentare della dimensione demografica dei comuni, fino a raggiungere il valore di 23,5% del gettito teorico in quelli con più di 250 mila abitanti. Per i comuni compresi nelle ultime quattro classi si registrano 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 (20,4%).

FIGURA III.1.9.2: PROPENSIONE AL GAP IMU 2022 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 analoghi valori elevati e viceversa.

FIGURA III.1.9.3: TAX GAP IMU 2022 PER PROVINCIA



Nella Tabella III.1.9.2 è illustrato l'andamento del *tax gap* delle imposte immobiliari per gli anni 2017-2022, per i quali è possibile confrontare la serie storica di IMU e TASI dal 2017 al 2019 e della “nuova” IMU dal 2020 al 2022.

Nel periodo analizzato, il *tax gap* in termini assoluti varia tra i 5,5 milioni nel 2017 e i 5 milioni nel 2022. L'andamento decrescente nel tempo è confermato anche dall'indicatore *tax gap* in percentuale rispetto al gettito teorico, che presenta una diminuzione più consistente nel 2020 e nel 2021.

TABELLA III.1.9.2: DINAMICA DEL TAX GAP IMU PER GLI ANNI 2016-2021

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
IMU teorica altri fabbricati	24.016	23.996	23.993	23.461	23.674	23.963
IMU effettiva altri fabbricati	18.502	18.541	18.532	18.270	18.619	18.961
<i>tax gap</i> IMU altri fabbricati	5.514	5.455	5.462	5.191	5.055	5.003
Indicatore <i>tax gap</i> IMU altri fabbricati	23,0%	22,7%	22,8%	22,1%	21,4%	20,9%

Dati in milioni di euro.

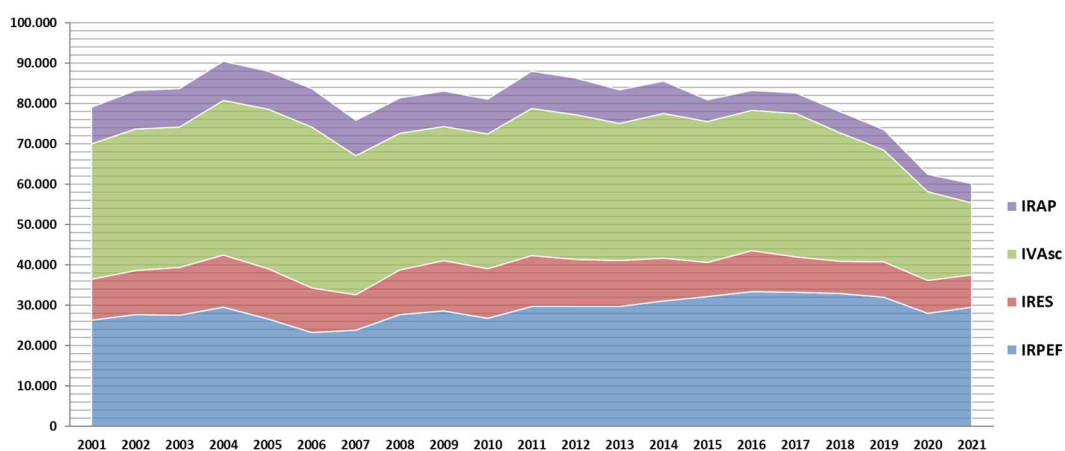
III.1.10 Il *tax gap* nel lungo periodo

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. 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.

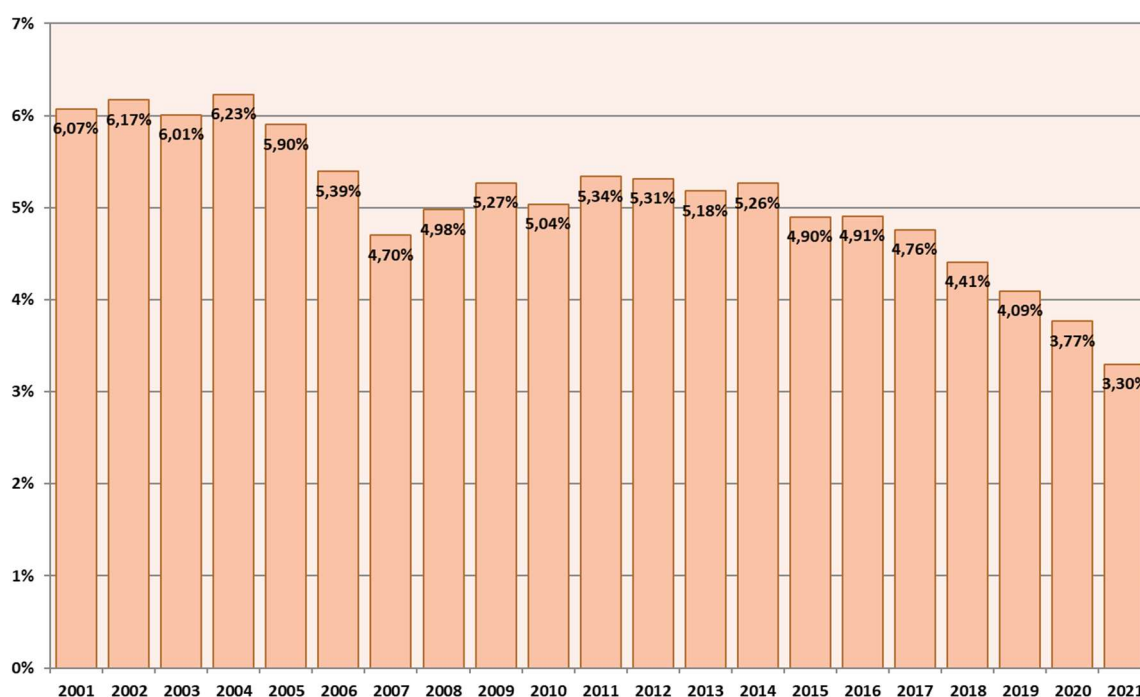
La media annuale del *tax gap* tra il 2001 e il 2021 in Italia si attesta sugli 80,8 miliardi di euro. Pur se la variazione complessiva è relativamente modesta (una riduzione di circa 19 miliardi di euro tra il 2001 e il 2021) il fenomeno ha subito significative oscillazioni nel corso del periodo considerato. 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 soli 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* circa ai livelli iniziali. Negli ultimi anni, infine, si osserva una forte riduzione (da 83,3 miliardi di euro nel 2016 a 60,1 miliardi di euro nel 2021).

Nella stessa figura III.1.10.1 è raffigurata anche la disaggregazione del *tax gap* per tipologia di imposta. Considerando la media sul totale del periodo considerato, l'IVA fornisce il contributo maggiore ovvero 33,5 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, tuttavia, che 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). Nel 2021 l'evasione IVA rappresenta solo il 30% del totale.

FIGURA III.1.10.1: TAX GAP IN ITALIA (MILIONI DI EURO - ANNI 2001-2021)



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 (2007-2021) il valore medio scende al 4,7%. 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 2021, anno in cui il rapporto scende fino al 3,3%.

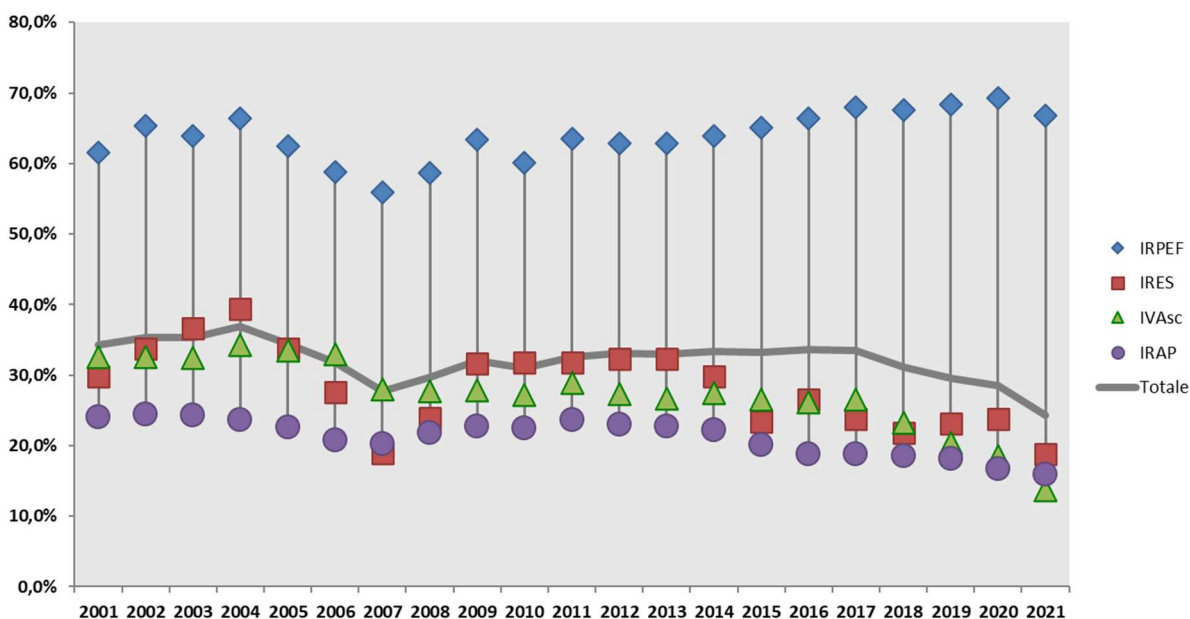
FIGURA III.1.10.2: INCIDENZA TAX GAP SUL PIL (VALORI PERCENTUALI - ANNI 2001-2021)

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* in Italia è piuttosto alta (la media nel periodo considerato è del 32,5%), tuttavia si è sostanzialmente ridotta passando dal 34,2% nel 2001 al 24,3% nel 2021. La riduzione maggiore a livello complessivo è avvenuta tra il 2004 e il 2007 (da 36,9% a circa 27,8%), riduzione dovuta 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 registra una riduzione decisamente rilevante.

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 63,9% - 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 20,2%). L'IVA e l'IRES presentano un tasso di propensione in media abbastanza simile (rispettivamente 27,4% e 28,3%), sebbene la propensione relativa all'imposta sul valore aggiunto sia stata caratterizzata da una maggiore riduzione negli ultimi quattro anni. Nel 2021 la propensione all'evasione si è ridotta in tutte e quattro le imposte considerate.

FIGURA III.1.10.3: PROPENSIONE AL GAP IN ITALIA (VALORI PERCENTUALI - ANNI 2001-2021)



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 tasse 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 2021 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 2001-2021)

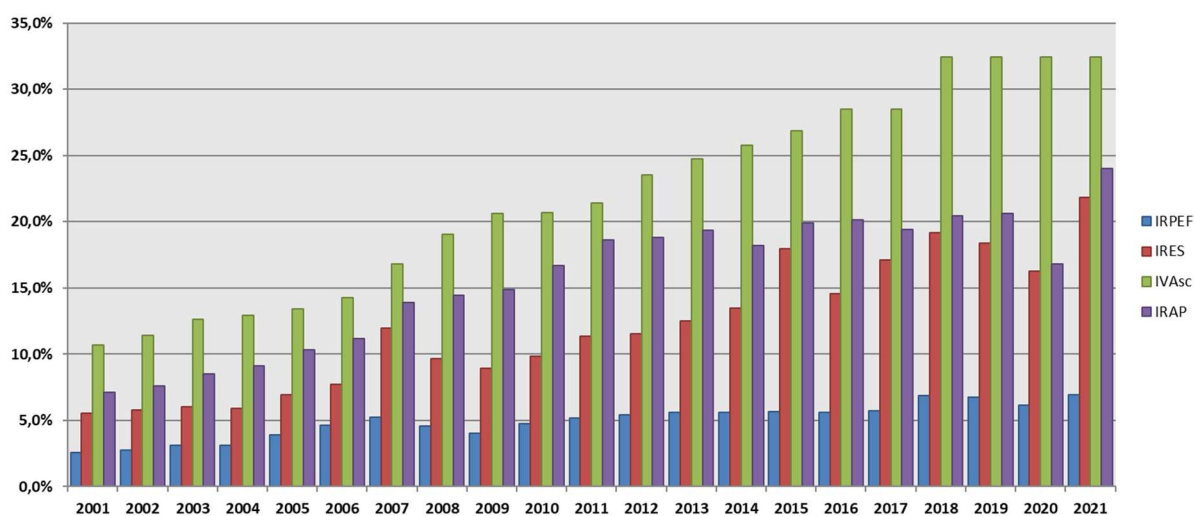


TABELLA III.1.10.1: GAP NELL'IMPOSTA (IN MILIONI DI €) DISTINTO TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*) DATI IN MILIONI DI EURO

Tipologia di imposta	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	26.308	27.682	27.599	29.512	26.588	23.293	23.856	27.690	28.695	26.783	29.742	29.769	29.759	31.158	32.206	33.362	33.323	32.939	32.447	28.070	29.574
<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	26.339	27.528
<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	1.860	1.911	2.282	2.184	1.731	2.047
IRES totale	10.244	11.045	11.867	13.026	12.513	11.082	8.843	11.118	12.409	12.301	12.601	11.697	11.344	10.577	8.389	10.293	8.625	7.897	8.655	8.109	7.999
<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	6.790	6.252
<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	1.498	1.469	1.503	1.592	1.320	1.747
IVA totale	33.571	35.034	34.767	38.312	39.503	39.797	34.392	33.902	33.248	33.434	36.457	35.872	34.025	35.835	34.957	34.659	35.579	31.523	27.536	22.015	17.817
<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	25.470	21.304	18.609	14.878	12.041
<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	9.888	10.110	10.219	8.927	7.137	5.776
IRAP totale	9.048	9.560	9.518	9.638	9.521	9.582	8.809	8.772	8.751	8.672	9.224	8.961	8.382	8.062	5.497	4.946	5.107	5.202	4.946	4.358	4.736
<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	3.625	3.598
<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	997	988	1.067	1.021	732	1.138
Totale	79.172	83.321	83.752	90.488	88.125	83.754	75.899	81.482	83.103	81.190	88.024	86.299	83.510	85.633	81.049	83.259	82.634	77.561	73.585	62.553	60.126
<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	68.156	62.490	59.860	51.632	49.419
<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	14.243	14.478	15.071	13.724	10.920	10.707

Note: (*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2021 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi ai 2020 semi-definitivi; (**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2020 e 2021 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	2021
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	61,6%	65,3%	63,9%	66,4%	62,4%	58,8%	55,9%	58,6%	63,4%	60,1%	63,6%	62,8%	62,9%	63,9%	65,1%	66,5%	68,0%	67,5%	69,1%	69,3%	66,8%
<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%	65,1%	62,2%
<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%	4,3%	4,6%
IRES totale	29,8%	33,8%	36,6%	39,4%	33,8%	27,6%	18,9%	23,9%	31,7%	31,8%	31,7%	32,3%	32,3%	29,8%	23,4%	26,6%	23,6%	21,4%	22,9%	23,7%	18,8%
<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%	19,9%	14,7%
<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%	4,0%	4,1%	4,2%	3,9%	4,1%
IVA totale	32,6%	32,6%	32,4%	34,3%	33,5%	33,0%	27,9%	27,7%	27,8%	27,2%	28,9%	27,4%	26,7%	27,4%	26,6%	26,1%	26,6%	23,1%	20,2%	18,6%	13,6%
<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%	19,0%	15,6%	13,7%	12,6%	9,2%
<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%	7,6%	7,5%	6,6%	6,0%	4,4%
IRAP totale	24,0%	24,5%	24,3%	23,6%	22,6%	20,8%	20,3%	21,8%	22,8%	22,4%	23,7%	23,0%	22,7%	22,2%	20,2%	18,8%	18,8%	18,5%	17,9%	16,7%	15,9%
<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%	12,1%
<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%	3,6%	3,8%	3,7%	2,8%	3,8%
Totale	34,2%	35,3%	35,4%	36,9%	34,4%	31,8%	27,8%	29,7%	32,0%	30,9%	32,6%	33,1%	33,0%	33,3%	33,2%	33,6%	33,5%	31,0%	29,6%	28,5%	24,3%
<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%	27,7%	25,0%	24,1%	23,6%	20,0%
<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%	5,7%	5,9%	6,0%	5,5%	5,0%	4,3%

III.2 QUANTIFICAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE DA ADEMPIMENTO SPONTANEO

L'articolo 1, comma 3, della legge di Bilancio 30 dicembre 2020, n.178, ha introdotto un nuovo dispositivo di alimentazione del “Fondo per la riduzione della pressione fiscale” (d’ora in avanti “Fondo”), istituito nuovamente ai sensi dell’articolo 1, comma 130, della legge di Bilancio 29 dicembre 2022, n. 197. 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. A differenza del previgente meccanismo, il nuovo dispositivo di alimentazione previsto si riferisce alle sole entrate generate dal miglioramento dell’adempimento spontaneo dei contribuenti (*tax compliance*).

Infatti, il successivo comma 4 stabilisce che, ai fini della determinazione delle risorse di cui al comma 3, si considerano, in ciascun anno, le maggiori entrate derivanti dal miglioramento dell’adempimento spontaneo che sono indicate, con riferimento al terzo anno precedente alla predisposizione della Legge di Bilancio, nella “Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva”, redatta ai sensi dell’articolo 10-bis.1, comma 3, della legge 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 2021 rispetto all’anno d’imposta 2020.

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 2021 rispetto al 2020. 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 2021 rispetto a quello registrato nel 2020, ma come prodotto tra la variazione della *propensione al gap* (assunta come *proxy* della propensione all’evasione) tra il 2021 e il 2020 e il gettito teorico dell’imposta nel 2021. Come evidenziato anche in un recente contributo della Relazione⁴⁷, questo indicatore è in grado di isolare meglio 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, nell’ipotesi non trascurabile che la propensione all’evasione come stimata nella Relazione sia un parametro esogeno rispetto ad altri fattori economici, è possibile costruire un c.d. scenario *controfattuale*, che consente di valutare quale sarebbe stata l’evasione dell’imposta nel 2021 se l’incidenza dell’evasione sul gettito potenziale fosse stata quella registrata nel 2020.

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.

La Tabella III.2.1 riporta il calcolo della variazione della *tax compliance* nel 2021 rispetto al 2020, sulla base dei risultati aggiornati pubblicati; 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 2021 rispetto al 2020 pari a un minimo di 2,8 miliardi di euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione assoluta del *tax gap*) e a un massimo di 9,7 miliardi di euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione, che si assume esogena, della propensione al *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 variazione assoluta del *tax gap* in termini di recupero di ammontare del gettito complessivo.

⁴⁷ Vedi Box 1.C.3, “Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva 2019”, pp. 11-12.

TABELLA III.2.1: LA VARIAZIONE DELLA TAX COMPLIANCE - 2021-2020 - DATI IN MILIONI DI EURO						
		Anno	IVA	IRPEF	IRES	Totale
Propensione al <i>gap</i>	a)	2020	18,58%	69,33%	23,74%	
	b)	2021	13,63%	66,83%	18,83%	
Gettito teorico	c)	2020	118.483	40.490	34.158	
	d)	2021	130.687	44.255	42.486	
<i>Tax gap</i>	e)	2020	22.015	28.070	8.109	
	f)	2021	17.817	29.574	7.999	
	g) = - (f) - e))	<i>Approccio tax gap</i>	4.198	-1.504	111	2,805
Variazione tax compliance	h) = - (b) - a)) * d)	Approccio Propensione al tax gap	6.466	1.106	2.088	9.659

In continuità con quanto già evidenziato negli anni precedenti, 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 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.

IV. STRATEGIE E RISULTATI DEGLI INTERVENTI DI PREVENZIONE E CONTRASTO

IV.1 PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE

Strategie e interventi attuati nell'anno 2023

Nell'ambito dell'attività di prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale, per conseguire l'obiettivo di riduzione del *tax gap*, la Legge delega al Governo per la riforma fiscale e i provvedimenti attuativi adottati hanno delineato specifiche misure finalizzate, da un lato, a promuovere e rafforzare la propensione alla *compliance* (e quindi un aumento dell'adempimento volontario) e, dall'altro, a potenziare l'attività di contrasto all'evasione con un approccio basato su una maggiore efficienza dei controlli mediante una migliore selezione ex ante delle posizioni da sottoporre ad accertamento con ricadute positive in termini di semplificazione delle procedure.

Sotto il primo profilo, al fine di ridurre la complessità del sistema, la riforma ha perseguito innanzi tutto l'obiettivo di creare un quadro normativo e regolamentare certo, semplice e trasparente e, quindi, definire un sistema fiscale favorevole alla crescita economica e al sostegno dell'offerta di lavoro e degli investimenti.

Per migliorare la *compliance* fiscale, le attività si sono concretizzate nella realizzazione di prodotti e servizi informatici di ausilio ai processi di presentazione di dichiarazioni e atti da parte di contribuenti e intermediari e alla trattazione degli stessi da parte degli uffici, così come all'erogazione dell'assistenza da remoto e di servizi online.

Particolare attenzione è stata riservata alle attività di semplificazione e riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti, con particolare focalizzazione nella gestione telematica degli stessi; in tale ambito, oltre alla "dichiarazione precompilata", dal 2023, è stata resa possibile la registrazione online dei preliminari di compravendita.

Nell'ambito delle attività volte alla riduzione dell'evasione e dell'elusione fiscale, sono state implementate diverse misure volte a promuovere nuove modalità nei rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria sempre nell'ottica di un incremento dell'adempimento spontaneo mediante specifici regimi o istituti nonché a favorire la costante e preventiva interlocuzione con i contribuenti, tra le quali si segnalano:

- l'adempimento collaborativo e l'interpello sui nuovi investimenti che mirano a instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente,
- gli accordi preventivi, unilaterali e bilaterali, per le imprese con attività internazionale, tenendo in debita considerazione il *risk rating* dei contribuenti interessati;
- le procedure amichevoli di composizione delle controversie internazionali (c.d. MAP - Mutual Agreement Procedure), la conclusione degli accordi relativi al regime di tassazione agevolata connesso all'utilizzo di beni immateriali (*patent box*), la tempestiva liquidazione delle dichiarazioni, il rafforzamento delle misure di controllo preventivo delle compensazioni realizzate attraverso il modello di delega F24, infine, l'individuazione di strumenti che consentano la semplificazione delle modalità di rilascio delle deleghe agli intermediari fiscali;
- le comunicazioni dirette a favorire il versamento spontaneo, l'emersione delle basi imponibili ai fini IVA ovvero l'effettiva capacità contributiva (cd. lettere di *compliance*), rilevanti anche al fine del raggiungimento degli obiettivi contenuti nel PNRR;
- l'aggiornamento di 88 indici di affidabilità fiscale (ISA), finalizzati a favorire una maggiore osservanza degli obblighi dichiarativi delle piccole e medie imprese;

- l'uso obbligatorio della fatturazione elettronica e incentivi governativi per incoraggiare l'uso dei pagamenti elettronici.

Gli strumenti di promozione della *compliance* volontaria hanno teso a migliorare l'efficacia delle strategie di controllo, favorite dall'utilizzo dei dati provenienti dalla fatturazione elettronica e dalla trasmissione telematica dei corrispettivi, di quelli contenuti nell'archivio dei rapporti finanziari e di quelli derivanti dall'interoperabilità delle banche dati, nonché del crescente utilizzo di tecniche basate su soluzioni di intelligenza artificiale.

In generale, 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, nell'ottica del consolidamento del rapporto fiduciario e del dialogo collaborativo con i contribuenti, nonché del miglioramento della competitività del paese.

Sotto il profilo dell'efficacia dei controlli, sono state potenziate le analisi del rischio attraverso la piena utilizzazione dei dati del sistema informativo dell'Anagrafe tributaria e il ricorso alle tecnologie digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale, nel rispetto della disciplina unionale sulla tutela dei dati personali. L'efficacia degli *audit* è stata migliorata attraverso controlli selettivi, basati su indicatori utili a orientare l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria sui soggetti più a rischio.

Al tempo stesso, nell'ottica di un cambio di prospettiva volta a favorire il più possibile l'adempimento spontaneo, i controlli sono stati efficientati e orientati verso quei fenomeni maggiormente insidiosi, quali i casi di evasione totale, le frodi IVA e le forme più aggressive di evasione fiscale internazionale, ovvero, nel settore doganale, a quei fenomeni maggiormente pericolosi, come i casi di evasione totale dei dazi, delle accise e delle imposte e le frodi IVA all'importazione, attuate anche attraverso piattaforme digitali (dichiarazioni di modico valore nel settore dell'*e-commerce*). In particolare, sono state incrementate le verifiche sui requisiti oggettivi e soggettivi degli operatori del settore accise - ivi inclusa l'affidabilità economica - ed è stato potenziato l'utilizzo di altri strumenti tecnologici quali l'intelligenza artificiale e l'*Internet of things*.

L'attività di controllo, dunque, è stata rivolta prioritariamente nei confronti dei contribuenti ad elevata pericolosità fiscale e, in particolare, verso coloro che realizzano schemi frodati per sottrarsi agli obblighi fiscali ovvero per percepire contributi a fondo perduto e aiuti non spettanti.

Nella predetta prospettiva di riduzione del *tax gap*, si è perseguita inoltre l'intensificazione del coordinamento tra le diverse componenti dell'Amministrazione finanziaria e delle iniziative svolte con la Guardia di finanza e le altre amministrazioni estere per potenziare le attività di analisi al fine di contrastare la sottrazione delle basi imponibili, mappare territorialmente i fenomeni evasivi e predisporre i rispettivi piani di intervento.

Per quanto riguarda invece l'attività di riscossione, si segnala un netto aumento del volume degli atti notificati rispetto all'anno precedente, così come è in netto aumento il gettito riscosso derivante dagli istituti di definizione agevolata. Al tempo stesso, sono state attivate molteplici iniziative finalizzate alla progressiva riduzione del costo dell'attività di riscossione.

Sul fronte dei risultati conseguiti, da parte dell'Agenzia delle entrate, in termini di recupero di gettito, sono stati riscossi complessivamente 24,7 miliardi, di cui 4,2 miliardi derivanti da versamenti diretti da attività di promozione della *compliance*, 12,4 miliardi relativi a incassi da versamenti diretti da contrasto all'evasione e 8,1 miliardi derivanti dalla riscossione tramite ruoli.

Gli indirizzi del triennio 2024-2026

L'atto d'indirizzo per il triennio 2024-2026, 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 agli strumenti di cooperazione fiscale e la propria rete di Esperti dislocati presso le ambasciate italiane:

- nel settore della tutela delle entrate, contrasterà l'evasione, l'elusione e le frodi fiscali, concentrando prioritariamente la propria azione sui comportamenti maggiormente lesivi a tutela degli interessi finanziari nazionali ed europei, come le frodi fiscali in tutte le loro forme, l'economia sommersa, soprattutto nella forma dell'evasione c.d. "con consenso", il lavoro sommerso e la grande evasione fiscale internazionale. Sarà potenziata l'azione di controllo e rafforzamento del contributo volto a stimolare la *compliance* dei contribuenti, valorizzando il ruolo di unica forza di polizia nazionale a competenza generale in materia economico-finanziaria, nonché di componente a vocazione "investigativa" dell'Amministrazione finanziaria. 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, intensificherà la propria azione di tutela delle uscite di bilancio dell'Unione europea, dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali, contrastando le frodi nella gestione, erogazione, percezione e impiego delle risorse pubbliche, ponendosi altresì, conformemente all'assetto normativo nazionale, come interlocutore privilegiato della Procura europea e avendo particolare riguardo ai fondi erogati nell'ambito del PNRR, al fine di contribuire al raggiungimento degli obiettivi di crescita economica perseguiti dal Piano, 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 intercettare 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

Nel 2023 sono state incrementate le attività di promozione dell'adempimento spontaneo e di prevenzione e contrasto all'evasione, attività già consolidate nel 2022, dopo il rallentamento conseguente la fase pandemica interessata da diverse previsioni normative introdotte nel corso dei due anni precedenti per fronteggiare la conseguente crisi economica.

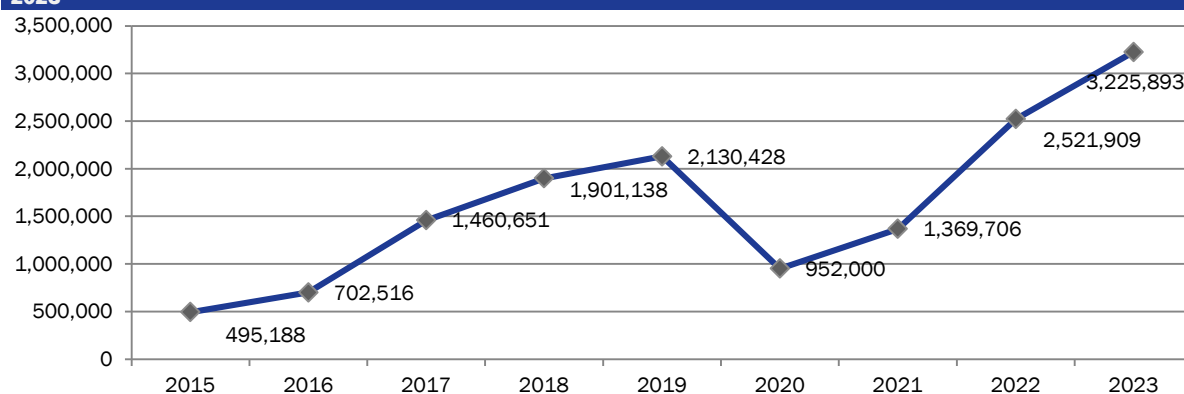
Sotto il profilo della prevenzione, al fine di agevolare i contribuenti nel corretto adempimento dei propri obblighi fiscali, è stato significativamente incrementato il numero delle comunicazioni di promozione dell'adempimento spontaneo inviate.

Nell'ambito dell'attività di contrasto all'evasione, è stato dato maggior impulso all'azione di contrasto dei fenomeni evasivi al fine di rendere sempre più efficace l'azione di controllo.

L'attività di prevenzione

Nell'ambito delle attività di prevenzione l'Agenzia ha incrementato l'invio delle comunicazioni di promozione della *compliance* (Figura IV.1.1.1); complessivamente sono state inviate oltre 3,2 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 – 2023



Si rimanda alla “Relazione sulla gestione” del Bilancio d’esercizio 2023, 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 4,2 miliardi di euro.

Nell’ambito delle richieste di accesso ai regimi agevolati, nel corso del 2023 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 2023 risultano complessivamente ammesse al programma di *cooperative compliance* 111 società, di cui 19 nel solo 2023.

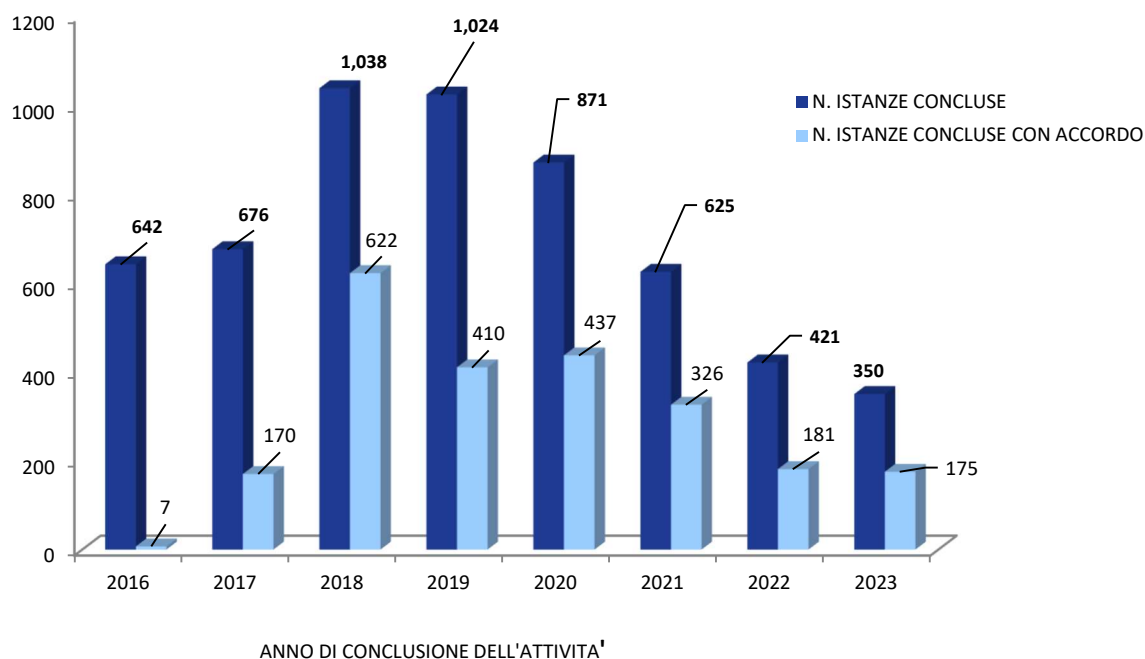
Nella Tabella IV.1.1.1 sono riportati i risultati conseguiti al 31/12/2023 in relazione a detto regime agevolativo in termini di numero di soggetti che hanno presentato istanza di accesso, nonché di soggetti ammessi.

TABELLA IV.1.1.1: COOPERATIVE COMPLIANCE – ANNI 2016-2023

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Numero soggetti che hanno presentato istanza	9	14	17	13	22	14	22	35
Numero soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo	5	5	9	22	12	24	15	19

Per quanto attiene al regime agevolato di *patent box*, nel corso del 2023 è stata pressoché conclusa la lavorazione delle istanze presentate nel 2018 (99,7% delle 338 istanze ammissibili), è proseguita la lavorazione delle istanze presentate nel 2019 (n. 703 istanze ammissibili), che registrano una percentuale di concluse pari al 59,7%. È altresì proseguito l’esame delle istanze presentate nel 2020 che registrano una percentuale di concluse pari al 53,8%. 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 2023, con il dettaglio di quelle concluse con accordo.

FIGURA IV.1.1.2: ISTANZE PATENT BOX CONCLUSE – ANNI 2016 – 2023



L'attività di contrasto

Nel 2023 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 24,7 miliardi di euro, con la seguente ripartizione per tipologia di area di recupero (Tabella IV.1.1.2):

- 12,4 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;
- 4,2 miliardi derivano dall'attività di promozione della *compliance*; 8,1 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 – 2023

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Entrate complessive	13,1	14,2	14,9	19,0	20,1	19,2	19,9	12,7	13,7	20,2	24,7
<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	12,4
da attività di promozione della <i>compliance</i>			0,3	0,5	1,3	1,8	2,1	1,2	1,7	3,2	4,2
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	8,1

Importi in miliardi di euro

Nei grafici che seguono è riportato l'andamento nel periodo 2013-2023 delle entrate complessive erariali e non erariali, dei versamenti diretti e delle riscossioni connesse alla promozione della *compliance*.

FIGURA IV.1.1.3: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI (IMPOSTE, SANZIONI ED INTERESSI) – ANNI 2013 - 2023

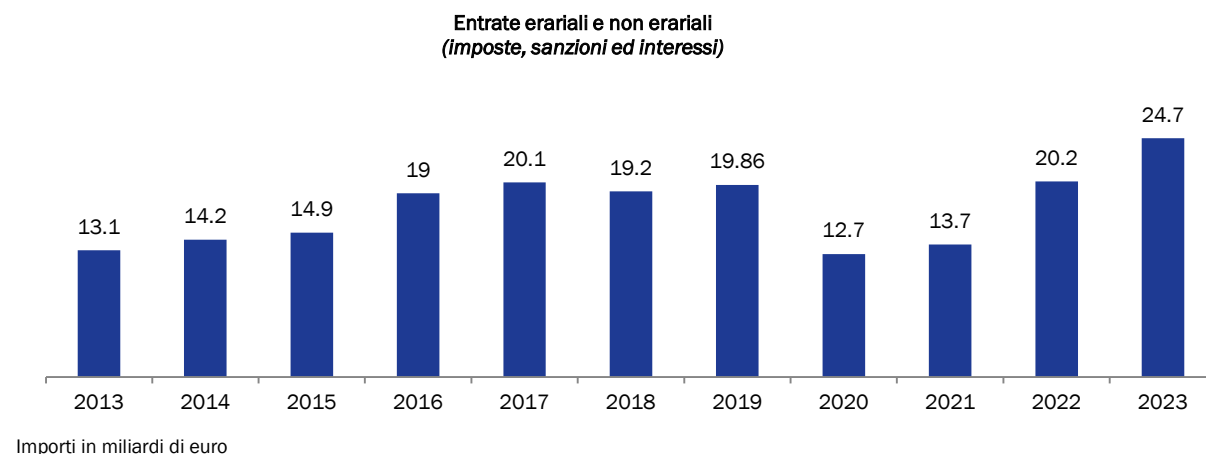


FIGURA IV.1.1.4: VERSAMENTI DIRETTI DA CONTROLLO – ANNI 2013 – 2023

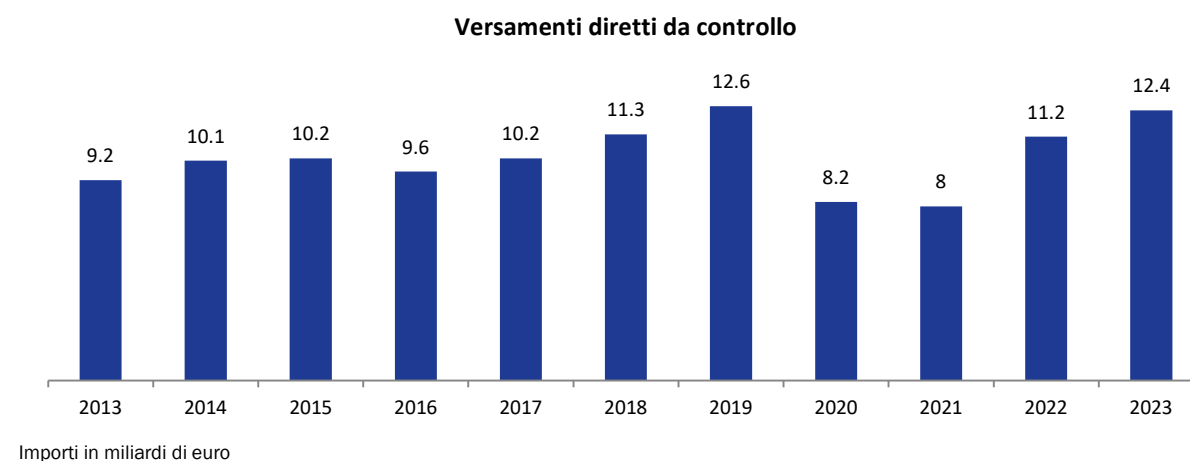


FIGURA IV.1.1.5: VERSAMENTI DA ATTIVITA' DI PROMOZIONE DELLA COMPLIANCE – ANNI 2015 2023



L'attività di controllo nel 2023 ha ripreso impulso ed è stata principalmente indirizzata al contrasto di quei comportamenti che risultano connotati da un alto disvalore sociale a danno della collettività e che, al contempo, permettono a coloro che li pongono in atto di falsare le regole concorrenziali.

Sono state inoltre rafforzate le attività di controllo in ottica di prevenzione e contrasto delle operazioni fraudolente di cessione dei crediti di imposta (allo stato sono circa una ventina i crediti di imposta che possono essere ceduti, con facoltà di nuova cessione, dal beneficiario a soggetti terzi; particolare attenzione ed impegno è stata riservata alle attività mirate alla prevenzione delle frodi IVA intracomunitarie e a quelle riguardanti la cessione di crediti dei “bonus edilizi”).

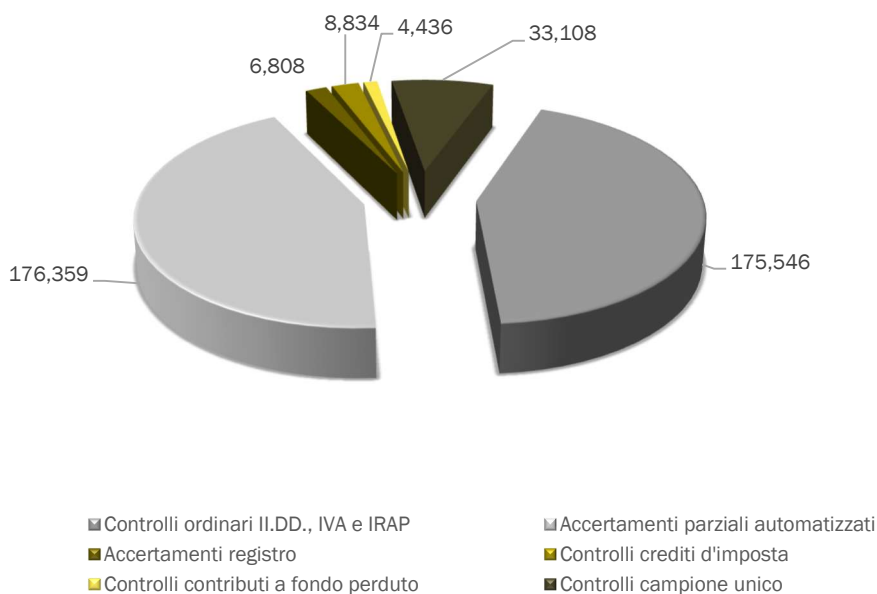
Le attività istruttorie esterne, limitate durante il periodo pandemico per ridurre gli spostamenti fisici dei contribuenti, dei loro rappresentanti e degli stessi dipendenti dell’Agenzia, sono state riprese con il tradizionale impulso, ma sempre nel rispetto delle misure di sicurezza individuate negli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

Sono state altresì rafforzate le iniziative di confronto e collaborazione con i contribuenti attraverso l’utilizzo degli istituti deflativi del contenzioso e dell’istituto del contraddittorio, anche preventivo, per definire in maniera efficace ed efficiente la loro posizione contributiva. Al fine di assicurare adeguati momenti di confronto con i contribuenti, preventivi rispetto alla definizione della pretesa tributaria, si è consolidata la partecipazione dei medesimi al procedimento di accertamento mediante un efficace contraddittorio, sia nella fase istruttoria, sia nell’ambito degli istituti definitivi.

Sono stati complessivamente effettuati 405.091 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.

In termini numerici, come si evince dalla Figura IV.1.1.6, hanno concorso al risultato annuale: 175.546 accertamenti ordinari relativi a I.I.DD., IVA e IRAP; 6.808 accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione; 8.834 controlli dei crediti d’imposta; 4.436 controlli contributo a fondo perduto; 176.359 accertamenti parziali automatizzati; 33.108 controlli formali a campione unico.

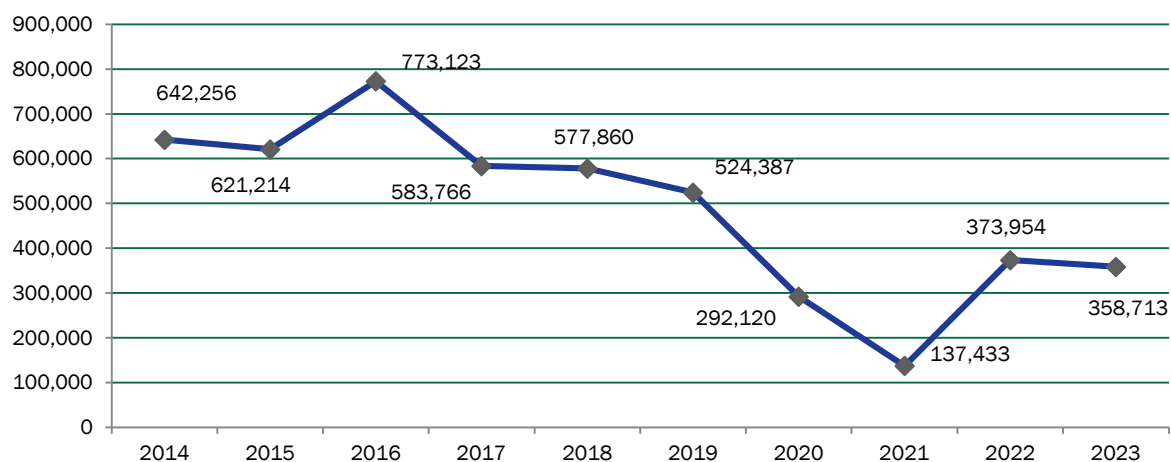
FIGURA IV.1.1.6: CONTROLLI ESEGUITI NEL 2023 – DETTAGLIO PER TIPOLOGIA



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 2023 è pari a 358.713, in aumento rispetto al biennio 2020/2021, come si evince dalla Figura IV.1.1.7, nella quale è riportato l'andamento dal 2014 al 2023 dei controlli c.d. "sostanziali" in valore assoluto.

FIGURA IV.1.1.7: NUMERO COMPLESSIVO DEI CONTROLLI SOSTANZIALI EFFETTUATI – ANNI 2014-2023



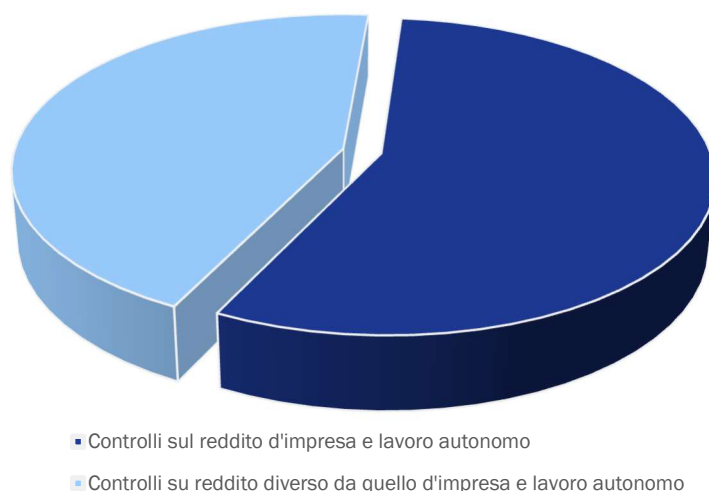
Importi in miliardi di euro

La maggiore imposta complessivamente accertata (MIA) nel 2023 è risultata pari a 13,7 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 203 milioni di euro e 78 milioni di euro.

L'attività di controllo sostanziale ordinaria del 2023, come si evince dalla Figura IV.1.1.8, si è svolta per il 57,4% nei confronti dei soggetti che svolgono attività d'impresa o attività

professionali; per il 42,6% il controllo è stato invece finalizzato all'accertamento di redditi diversi da quelli d'impresa e di lavoro autonomo.

FIGURA IV.1.1.5: CONTROLLI ORDINARI II.DD., IVA E IRAP – TIPOLOGIA REDDITO CONTROLLATO



Anche per il 2023 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 2023, 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.

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 2023 redatto dall’Agenzia delle entrate, a cui si rimanda per una completa comprensione dei fenomeni esaminati.

In coerenza con quanto previsto dal decreto-legge n. 157 del 2021 (non convertito) e dalla legge n. 234 del 2021, nel corso del 2022 è proseguita 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 95.302 comunicazioni sospese, quelle rifiutate hanno consentito di non confermare un valore del credito agevolativo pari ad oltre 3,4 miliardi.

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 2023 delle richieste di informazioni, relative a imposte dirette e altri tributi in uscita (dall’Italia verso l’estero) e in entrata (dall’estero verso l’Italia), in materia di imposte dirette ed altri tributi e in materia di IVA.

TABELLA IV.1.1.3: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IMPOSTE DIRETTE ED ALTRI TRIBUTI

Anno	Richieste Italia	Richieste Stati esteri	Totale
2016	124	401	525
2017	402	349	751
2018	200	354	554
2019	162	256	418
2020	159	241	400
2021	321	200	521
2022	218	269	487
2023	210	272	482

TABELLA IV.1.1.4: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IVA (ART.7 REG. 904/2010)

Anno	Richieste Italia	Richieste Stati esteri	Totale
2016	204	1.073	1.277
2017	465	925	1.390
2018	289	1.040	1.329
2019	386	790	1.176
2020	227	776	1.003
2021	233	858	1.091
2022	145	762	907
2023	297	902	1.199

IV.1.2. L'attività dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli⁴⁸

L'**Agenzia delle dogane e dei monopoli** è un'autorità che regola, monitora e controlla, con poteri anche sanzionatori, diversi settori dell'economia nazionale, tra cui le Dogane, le Energie (come oli minerali, energia elettrica, gas naturale, GNL, carbone), gli Alcoli, i Tabacchi e i suoi assimilati e il 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 linea con l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di Politica fiscale per il triennio 2023-2025 del Ministro dell'Economia e delle Finanze e con gli obiettivi contenuti nel PNRR, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli opera in un'ottica *customer-oriented*, indirizzando le attività di *risk management* e *compliance* in modo mirato verso le aree a più alto rischio di non conformità nei settori di competenza.

In questo contesto, l'Agenzia ha sviluppato il Piano Pluriennale degli Investimenti per il triennio 2023-2025 delineando gli interventi specifici che la stessa intende implementare per il raggiungimento degli obiettivi di politica fiscale.

Nel settore "Accise e Monopoli", i principali interventi avvenuti nel corso del 2023 riguardano:

- digitalizzazione delle accise EMCS/EMVS - evoluzione dei flussi telematici per la circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa;
- pagamento nel settore delle accise - integrazione di nuovi codici tributo con il portale PagoPA e contestuale interoperabilità ADM AdE per il riconoscimento del credito accise per autotrasportatori;
- registro telematico - ampliamento delle funzionalità per la telematizzazione del registro telematico dei distributori stradali *ghost station*.

Nel settore "Dogane", tra le principali novità introdotte nel 2023 si segnalano:

- l'implementazione del nuovo sistema export B1 facente parte del progetto AES-PH1 (*Automated Export System - Phase 1*), che sostituisce il precedente ECS-PH2 (*Export Control System - Phase 2*), con lo scopo di introdurre diverse novità, tra cui lo sdoganamento centralizzato,

⁴⁸ I dati potrebbero subire aggiornamenti a seguito di rettifiche e integrazioni. Tali aggiustamenti, in base alle disposizioni vigenti, possono essere apportati, per taluni dati, anche a distanza di tempo.

la completa digitalizzazione delle operazioni, allo scopo di migliorare la gestione delle dichiarazioni di esportazione;

- l'interoperabilità con le competenti Autorità di Sistema Portuale per l'implementazione delle procedure di digitalizzazione dei porti di Trieste, Venezia, Livorno, Bari e Genova;
- l'implementazione del nuovo sistema di gestione dei transiti.

L'attività di contrasto

Fiscaltà

Nel 2023, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha registrato un introito erariale complessivo di circa 86 miliardi di euro, con una crescita che si attesta intorno all'8,45 % rispetto al 2022.

TABELLA IV.1.2.1: IL CONTRIBUTO ALL'ERARIO – GETTITO NEL PERIODO 2021-2023			
VALORI ESPRESSI IN MILIARDI DI EURO			
	2021	2022	2023
• TOTALE AGENZIA DOGANE E MONOPOLI	72,9	79,6	86,4
• ACCISE E MONOPOLI	54,6	52,6	59,9
• Energie e Alcoli	31,8	26,8	33,5
• Prodotti Energetici e altri tributi*	22,1	24,8	19,2
• Gas naturale	3	3,1	3,1
• Energia Elettrica	2,5	2,7	2,7
• Prodotti alcolici	1,4	1,5	1,4
• Tabacchi	14,4	14,6	14,8
• di cui: IVA	3,6	3,7	3,7
• di cui: accisa	10,8	10,9	11
• di cui: imposta di consumo**	0,07	0,08	0,1
• Giochi***	8,4	11,2	11,6
• DOGANE	18,3	27	26,4
di cui: dazi	2,6	3,7	3,5
di cui: IVA all'importazione	15,3	22,9	22,5
di cui: altri diritti doganali	0,4	0,4	0,4

Fonte: elaborazione interna dati ADM

(Valori espressi in miliardi di euro)

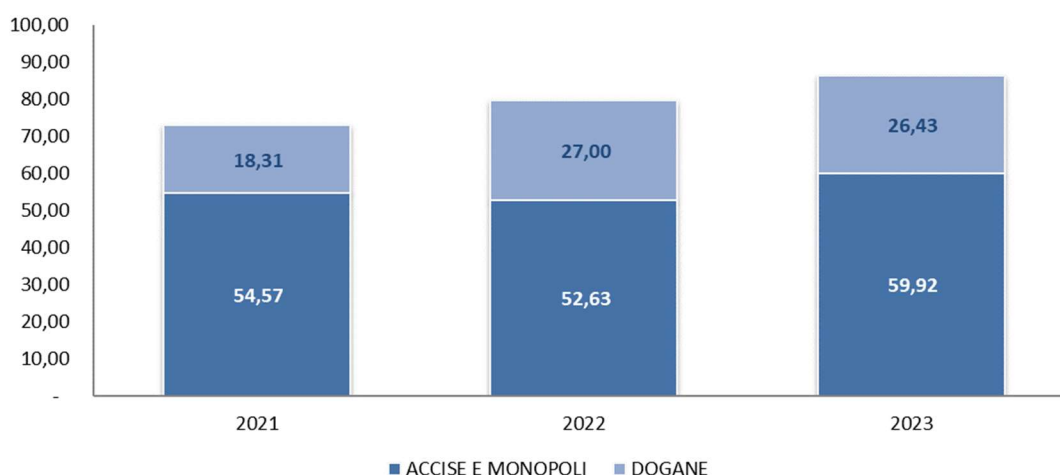
Note:

*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 0,02 mld di €.

** Prodotti Liquidi da inalazione e prodotti accessori per il consumo di tabacchi.

*** 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 7,81 mln di € per l'anno 2023) 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 (1.147,10 mln di € per l'anno 2023).

FIGURA IV.1.2.1 IL CONTRIBUTO ALL'ERARIO 2021-2023



Fonte: elaborazione interna dati ADM
(Valori espressi in miliardi di euro)

In particolare, la crescita del gettito rispetto al 2022 è riconducibile ad un fenomeno di riallineamento delle entrate derivanti dal settore dei prodotti energetici con i *trend* che caratterizzavano le annualità precedenti. Nello specifico, nel settore delle accise, si rileva un aumento percentuale delle entrate derivanti dal mercato dei prodotti succitati (37% in più rispetto al 2022 mentre rispetto al 2021 un aumento del 6%) e una diminuzione delle stesse relativamente al settore del gas naturale (pari al 10% rispetto al 2022).

L'attività di vigilanza nei settori core di ADM

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

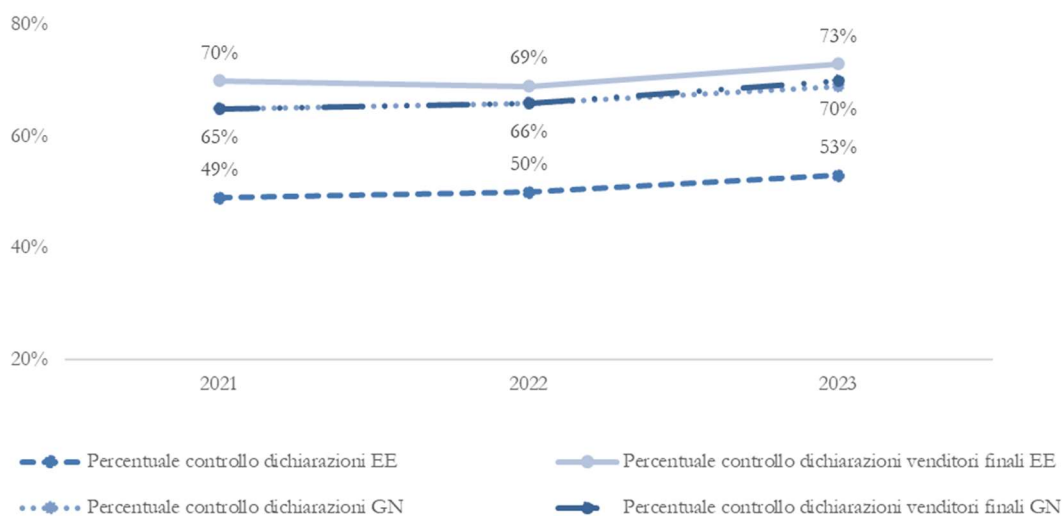
Accise e monopoli – energie e alcoli

L'andamento delle verifiche nell'ambito Energie e Alcoli è costantemente monitorato e governato dall'Agenzia delle Dogane e dei monopoli 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 dell'Agenzia 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 2023 si attesta intorno al 30% in aumento rispetto all'anno 2022 (26%) e all'anno 2021 (28%).

Il grafico sottostante mostra l'andamento delle percentuali di controllo delle dichiarazioni di energia elettrica (EE) e gas naturale (GN) rilasciate mensilmente dai soggetti individuati nel Decreto-legge 124/2020 e delle dichiarazioni dei venditori finali energia elettrica (EE) e gas naturale (GN) rilasciate annualmente ai sensi degli artt. 26, comma 13 e 53, commi 8 e 9, del Decreto legislativo 504/95 (TUA), evidenziando una generalizzata crescita per le diverse attività.

FIGURA IV.1.2.2 PERCENTUALE DI CONTROLLO DELLE DICHIARAZIONI DI CONSUMO

L'indice di presidio dei prodotti alcolici nel 2023 si attesta al 24% in diminuzione rispetto all'anno 2022 (33%).

Nel corso del 2023, l'attività di vigilanza nel settore delle energie e degli alcoli ha portato al sequestro di 96.461 litri di prodotti energetici e 3.262 litri di prodotti alcolici.

L'Agenzia garantisce ulteriori entrate per le casse dello Stato attraverso l'extra-gettito derivante dalle attività di verifica condotte dal proprio personale.

Nel settore Energie e Alcoli, i maggiori diritti accertati recuperati nel triennio 2021-2023 ammontano a un totale di 750,94 milioni di euro, con un contributo prevalente dei prodotti energetici che, solo nel 2022, hanno generato un extra-gettito di 215,12 milioni di euro.

A supporto dell'attività di vigilanza dell'Agenzia, vi sono poi i laboratori chimici dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli deputati a compiti di ricerca e analisi merceologica per l'esatta applicazione della Tariffa doganale e delle imposte di fabbricazione, nonché di 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 integrati nella Direzione Antifrode e Controlli dell'Agenzia, con 15 sedi distribuite su tutto il territorio nazionale e una struttura centrale, oltre a 8 laboratori mobili.

Nel corso del 2023, per i prodotti petroliferi, sono pervenuti 9.170 campioni e analizzati 9.282 campioni, con una percentuale di non conformità del 6,85%.

Per gli alcolici, sono pervenuti 4.914 campioni e accertate 295 non conformità su 4.884 campioni analizzati.

Accise e monopoli – tabacchi

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli svolge funzioni di vigilanza e controllo della riscossione e del versamento delle accise sui tabacchi lavorati, nonché dell'imposta di consumo sui prodotti liquidi da inalazione (PLI) e sui prodotti accessori al consumo dei tabacchi da fumo quali cartine, cartine arrotolate senza tabacco e i filtri funzionali ad arrotolare le sigarette.

Nel corso del 2023, sono stati sottoposti a controllo un totale di 8.356 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 15,97% in diminuzione rispetto all'anno precedente (20,18%).

Nell'ambito delle attività di accertamento sono stati riscossi 1,28 milioni di euro derivanti da svincoli irregolari, di cui il 94,19% per mancanze all'origine e il restante 5,81% per mancanze inventariali o durante il trasporto.

I controlli consistono nella verifica della conformità dell'etichettatura alla normativa unionale e nazionale sui tabacchi lavorati, con particolare riguardo alle avvertenze sanitarie sulla nocività dei prodotti. Per le sigarette, i controlli includono l'analisi delle emissioni di catrame, monossido di carbonio e nicotina, effettuata dall'unico laboratorio chimico specializzato nell'analisi dei prodotti da fumo, situato a Roma presso la sede di Piazza Mastai. In base ai risultati delle verifiche condotte dal laboratorio fumo, per il 2023, il dato complessivo delle verifiche sui tabacchi lavorati risulta in crescita rispetto ai due anni precedenti (+7,68% nel 2023 rispetto al 2022 e +142,71% nel 2023 rispetto al 2021). Tale risultato è riconducibile ad un forte aumento negli anni 2023 e 2022 delle verifiche relative ai livelli massimi delle emissioni di catrame, nicotina e monossido di carbonio che ammontano a 1083 verifiche per il 2023 e a 972 verifiche per il 2022 contro le appena 195 del 2021.

Per quanto attiene l'ambito dei sequestri all'interno degli spazi doganali, in cui l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli esercita i propri poteri di Polizia giudiziaria, nel 2023 sono stati sequestrati 4.092.496 pacchetti di sigarette, 2.450 sigari e 32.256,03 kg di tabacco sfuso, per un valore complessivo di 23,9 milioni di euro. Rispetto al 2022, in termini monetari, si è osservata una sensibile variazione del valore dei sequestri con un incremento da € 6.720.319,00 ad € 23.903.574,00.

I maggiori sequestri per valore e quantità sono stati effettuati nelle aree portuali registrando in tale spazio doganale una percentuale dell'88,97% del totale dei sequestri per valore e dell'87,87% dei sequestri per quantità.

Nel 2023 è stato registrato un calo delle quantità sequestrate al di fuori degli spazi doganali. In particolare, le Forze dell'Ordine hanno sequestrato circa 70 tonnellate di tabacchi (contro circa 210 tonnellate di tabacchi sequestrati nel 2022), di cui l'89,91% è ascrivibile al fenomeno del contrabbando e il restante 10,19% all'illecita vendita.

A valle dell'attività di vigilanza, nel 2023, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha inibito 92 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 109 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

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli esercita il controllo statale nel settore dei Giochi, garantendo gli interessi dell'Erario attraverso la riscossione dei tributi e regolamentando puntualmente i vari ambiti di gioco. In questo contesto, l'Agenzia si impegna a proteggere i cittadini mediante una capillare attività di vigilanza e controllo sul territorio, al fine di contrastare il gioco illegale e il gioco minorile.

Di particolare rilevanza è l'attività del Co.PRe.GI. (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. Nel corso dell'anno 2023 l'Agenzia ha conseguito i seguenti risultati:

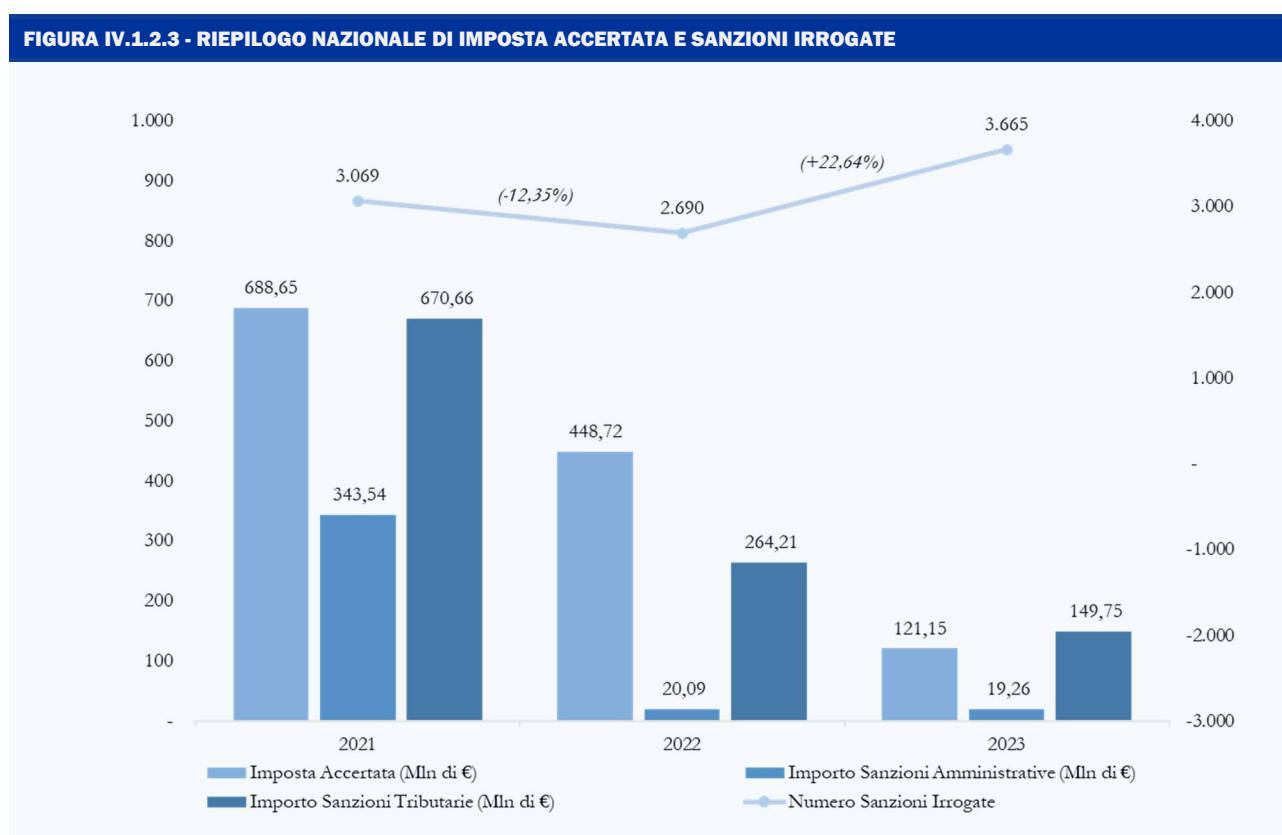
- obiettivi controllati: n. 580 (punti raccolta scommesse, sale VLT, esercizi commerciali generalisti con presenza di AWP, nonché esercizi commerciali che effettuano servizi per conto di concessionari per il gioco a distanza);
- punti di vendita di scommesse non autorizzati scoperti: n. 15;
- apparecchi AWP irregolari sottoposti a sequestro: n. 88;
- totem per la connessione a siti di gioco irregolari: n. 21;
- numero sanzioni amministrative irrogate: n. 173;

- ammontare sanzioni da irrogare: euro 12.178.000;
- soggetti deferiti all'AG: n. 42.

L'attività di vigilanza dell'Agenzia si articola attraverso diverse tipologie di controllo, garantendo un monitoraggio efficace e puntuale.

In particolare, il numero di esercizi controllati nel 2023 per il settore giochi è pari a 19.894. L'indice di presidio del territorio è pari al 19,89% 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 dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

L'attività di contrasto all'evasione dell'imposizione del settore Giochi ha portato al recupero di 121,15 milioni di euro nel 2023. Nell'arco del biennio 2022-2023 si osserva un aumento del numero di sanzioni irrogate collegato ad un crescente presidio sul territorio da parte del personale dell'Agenzia.



Fonte: elaborazione interna dati ADM

L'attività di vigilanza dell'Agenzia si estende anche alla rete telematica. Nel 2023, in particolare, sono stati inibiti 490 siti *web* irregolari, quasi il doppio rispetto ai siti inibiti nel 2022 (261).

Dogane

Nel settore doganale, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli riveste un ruolo cruciale nella salvaguardia della salute e della sicurezza pubblica. Essa definisce e implementa strategie anti-frode avanzate, impiegando attività di *intelligence* per monitorare e analizzare i flussi commerciali ad alto rischio. Queste attività includono la prevenzione del riciclaggio e del finanziamento alla criminalità organizzata. L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli impiega tecniche di analisi dei dati e strumenti di sorveglianza sofisticati per identificare e mitigare le minacce potenziali, garantendo così la sicurezza economica e sociale del paese.

Nel 2023, in relazione alla crisi Russo-Ucraina, l’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha continuato ad assicurare 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 delle attività di vigilanza condotte dall’Agenzia nel settore doganale sono quantificabili nei volumi di merce sequestrata per traffici illeciti. Questi includono merci dichiarate all’importazione con sotto-fatturazione dei valori imponibili, rifiuti, sostanze stupefacenti e materiale di armamento. Inoltre, l’attività di vigilanza genera un extra-gettito derivante dai Maggiori Diritti Accertati e dalle sanzioni comminate. Questi risultati riflettono l’efficacia delle strategie di controllo e contrasto adottate dall’Agenzia.

Il valore complessivo dei maggiori diritti accertati per il settore dogane per l’anno 2023 è pari a 890,19 milioni di euro, mentre sono state irrogate sanzioni per 1.765,06 milioni di euro. Nel corso del 2023, in ambito doganale, sono stati effettuati sequestri per un valore stimato pari a circa 337 milioni di euro.

Un importante supporto all’attività di vigilanza è fornito dai laboratori chimici doganali che nel 2023 hanno accertato 1.116 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	18.546	18.357	-	-
Prodotti alimentari	10.517	10.510	178	1,69%
Prodotti proteici, oli e grassi	3.825	3.850	274	7,12%
Prodotti industriali	727	744	250	33,60%
Prodotti organici e farmaceutici	809	789	126	15,97%
OGM	458	423	22	5,20%
Prodotti inorganici e metalli	765	804	136	16,92%
Giocattoli	157	153	89	58,17%
Metalli preziosi-materiali gemmologici	590	580	41	7,07%
Totale	36.394	36.210	1.116	3,08%

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.

Valori riferiti all’anno 2023

IV.1.3 L’attività della Guardia di Finanza

Complessivamente, nel corso del 2023, il Corpo ha eseguito 54.818 interventi e 13.941 indagini di polizia giudiziaria sequestrando beni per un valore complessivo di oltre 1,56 miliardi di euro per reati tributari e 4,81 miliardi di crediti d’imposta agevolativi in materia edilizia ed energetica inesistenti.

A tali misure si aggiunge l’attività di prevenzione e di sostegno alla *compliance* sviluppata dal Corpo attraverso l’esecuzione di interventi nei confronti di contribuenti rimasti “inerti” rispetto agli inviti all’adempimento spontaneo trasmessi dall’Agenzia delle entrate e a contrasto delle imprese cd. “apri e chiudi”, funzionali alla sistematica violazione degli obblighi fiscali e contributivi.

Nel 2023, all’esito di mirati controlli sulle partite IVA di nuova costituzione, sono state avanzate all’Agenzia delle entrate oltre 2.260 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 2023

Guardia di finanza	Soggetti denunciati per reati in materia di IVA e imposte dirette	14.635
	Soggetti arrestati per reati in materia di IVA e imposte dirette	305
	Reati in materia di IVA e imposte dirette segnalati all'Autorità Giudiziaria	10.403
	Verifiche, controlli fiscali e altri controlli	54.818
	Evasori totali scoperti	6.053
	Lavoratori in nero e irregolari scoperti	27.820
	Indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	13.941
	Sequestri preventivi per reati in materia di IVA e imposte dirette	1,56 miliardi di euro
	Sequestri di crediti d'imposta inesistenti	4,81 miliardi di euro

Frodi IVA

Le indagini svolte nel 2023 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 2023, alla luce delle novità normative introdotte dalla legge di bilancio (art. 1, commi 148-150, della legge 29 dicembre 2022, n. 197) per contrastare il fenomeno delle citate imprese "apri e chiudi", è stata avviata una campagna ispettiva nei confronti delle partite IVA connotate da significativi *alert* di rischio.

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 a 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 a "uso agricolo". In particolare, è stata riscontrata la cessione dei citati prodotti a soggetti non legittimati che li hanno impiegati per usi diversi da quelli consentiti.

Al riguardo, si rappresenta che in considerazione del carattere transnazionale delle frodi del settore, è stato dato ulteriore impulso alla collaborazione - sia di *intelligence* sia 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.

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 (c.d. "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.

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.

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. criptovalute).

Per contrastare i richiamati illeciti, l'azione della Guardia di finanza si è sviluppata valorizzando le analisi di rischio svolte a livello centrale dal Nucleo Speciale Tutela Entrate e Repressione Frodi Fiscali ed eseguendo attività investigative e d'*intelligence* con l'obiettivo di assicurare il recupero, anche all'estero, delle somme indebitamente sottratte.

Da novembre 2021 ad agosto 2024 le attività investigative e di analisi sui crediti d'imposta agevolativi in materia edilizia ed energetica hanno consentito di sequestrare crediti inesistenti per circa 8,9 miliardi di euro.

Gli illeciti accertati riguardano, in massima parte, condotte poste in essere prima degli interventi normativi che si sono succeduti dal novembre 2021 e che hanno dapprima 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) e, successivamente, escluso la facoltà di cessione dei crediti (fatte salve talune deroghe).

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.

Prevenzione delle indebite compensazioni di crediti d'imposta

Il contrasto alle indebite compensazioni dei crediti d'imposta rappresenta una priorità strategica che il Corpo persegue attraverso l'esecuzione di mirate attività ispettive e indagini di polizia giudiziaria.

Nel corso del 2023, l'efficacia e l'efficienza di tale azione è stata ulteriormente incrementata attraverso la partecipazione della Guardia di finanza al dispositivo di allerta preventiva approntato dall'Agenzia delle entrate per impedire la compensazione di debiti tributari e contributivi reali con crediti d'imposta fittizi.

Infatti, sono state diramate direttive operative per i Reparti al fine di consentire al Corpo di contribuire all'implementazione della procedura di sospensione dei modelli F-24 disciplinata dai commi 49-ter e 49-quater dell'articolo 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), che consentono all'Agenzia delle entrate di sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito.

Nei primi 5 mesi di operatività del nuovo canale di interscambio informativo con l'Agenzia delle entrate, sono stati segnalati crediti non spettanti o inesistenti per circa 500 milioni di euro.

Economia sommersa, lavoro nero e illecite esternalizzazioni di manodopera

Anche nel 2023 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.

Nella decorsa annualità il Corpo ha scoperto 6.053 evasori totali (molti dei quali operanti attraverso piattaforme di commercio elettronico) e 27.820 lavoratori in "nero" o irregolari.

L'attività della Guardia di finanza a contrasto del lavoro sommerso si sviluppa in stretta sinergia con gli altri Organismi preposti alla vigilanza di settore, anche attraverso la partecipazione a svariati tavoli tecnici tematici, tra cui il "*Tavolo operativo per la definizione di una nuova strategia nazionale di contrasto al caporalato e allo sfruttamento lavorativo in agricoltura*", il "*Comitato nazionale per la prevenzione e il contrasto del lavoro sommerso*", la task force "*Lavoro sommerso*" e, da ultimo, il "*Tavolo operativo nazionale*" istituito con decreto del Direttore dell'Ispettorato nazionale del lavoro n. 43 del 21 giugno 2024.

I Gruppi di lavoro citati formano un ampio fronte istituzionale, che si colloca nella direzione tracciata dal Piano nazionale per la lotta al lavoro sommerso, adottato dal prefato Dicastero con decreto ministeriale n. 221 del 19 dicembre 2022: giungere alla piena emersione delle illegalità che inquinano il mondo dei lavoratori e delle aziende.

In tale contesto, 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 2023 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. Si registrano, inoltre, casi di omessa dichiarazione dei redditi da

parte di stabili organizzazioni occulte e di persone fisiche e giuridiche fittiziamente residenti all'estero, di manipolazione dei prezzi di trasferimento e di doppia non imposizione indebitamente ottenuta grazie a disallineamenti da ibridi.

Giochi e scommesse illegali

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

Le principali modalità di utilizzo del settore a fini di riciclaggio sono la gestione di società che offrono scommesse e servizi di gioco, ubicate presso paradisi societari e fiscali.

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.

Continuano a proliferare punti di raccolta "misti", centri legali che permettono di effettuare scommesse su circuiti illegali, e la diffusione di apparecchi terminali c.d. "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 garanzie.

Le attività ispettive e le indagini a contrasto del gioco illegale e irregolare hanno permesso di irrogare sanzioni per oltre 6 milioni di euro, di denunciare 327 soggetti, di scoprire 248 agenzie clandestine e di constatare una base imponibile evasa ai fini dell'imposta unica per oltre 483,8 milioni di euro.

Frodi doganali

La Guardia di finanza, quale forza di polizia economico-finanziaria e autorità 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 (c.d. controlli "a posteriori") e su investigazioni di polizia giudiziaria volte a disarticolare organizzazioni criminali, anche transnazionali.

Nel 2023, i sistemi di frode più diffusi hanno continuato a riguardare la mendace classificazione delle merci e dell'origine delle stesse, l'evasione dei dazi *antidumping*, l'abuso del c.d. "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 2023, 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 2023, nel contrasto agli illeciti doganali, i Reparti del Corpo hanno eseguito 60.662 interventi, riscontrato 6.183 violazioni e segnalato all’Autorità Giudiziaria 2.157 soggetti. Sono stati sottoposti a sequestro 172.548 chilogrammi di t.l.e., di cui 31.924 contraffatti e 87.058 “cheap white”.

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

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. 68/2011, 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. 68/2011 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 L. 42/2009, 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 ad un decreto del Ministro dell’economia e delle finanze le modalità attuative di tali disposizioni.

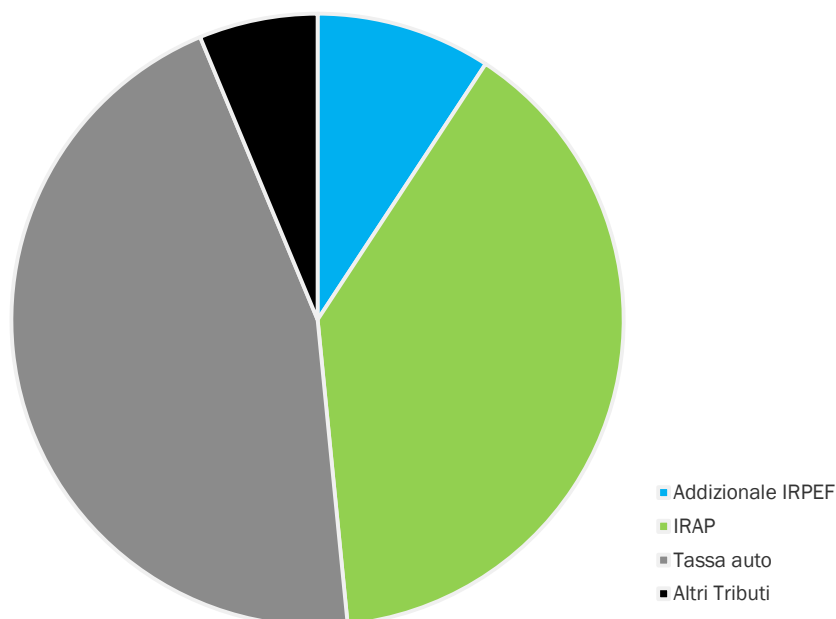
Nelle more della definizione di modalità di coinvolgimento organico e sistematico delle Regioni nelle azioni complessive di contrasto all’evasione fiscale, prosegue in chiave amministrativa l’attività di controllo posta in essere dai singoli Enti. In base ai dati estratti dal Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici (SIOPE), nel 2023 l’attività di verifica e controllo posta in essere dalle Regioni e dalle Province Autonome ha portato al recupero di 2.177 milioni di euro, in sensibile crescita (+9,9%) rispetto al 2022.

Nella Figura IV.1.4.1 è rappresentata la disaggregazione per fonte di entrata dei proventi derivanti dal recupero fiscale. Si rappresenta, in tale contesto, che i proventi derivanti dall’azione di controllo fiscale in ambito di IRAP e addizionale IRPEF sono oggetto di recupero nell’ambito dei rapporti convenzionali sottoscritti dalle Regioni con l’Agenzia delle Entrate, nell’ambito delle Convenzioni di cui all’articolo 9 del D.lgs. 68/2011.

L’attività di accertamento e controllo delle Regioni è fortemente correlata alla capacità di recupero coattivo affidata agli Agenti della Riscossione. In tal senso, sono da segnalare le disposizioni, di carattere innovativo, contenute nel D.lgs. 110/2024 (cd. Decreto Riscossione) che, in attuazione della legge n. 111/2023, recante “Delega al Governo

per la riforma fiscale” e, in particolare, dell’art. 18 della citata legge, avente ad oggetto i “principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione”, mira a risolvere le criticità riscontrate negli ultimi anni nella riscossione forzata dei crediti degli enti pubblici, con l’obiettivo di efficientare i sistemi della riscossione, nazionale e locali, tramite la fissazione di obiettivi di risultato e la semplificazione delle procedure di recupero, favorendo l’uso delle più evolute tecnologie nonché l’interoperabilità dei sistemi.

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

L’attività di controllo effettuata da parte dei Comuni determina 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; 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 2023.

Nel periodo considerato sono state inviate, da parte delle Amministrazioni comunali, 128.211 segnalazioni che hanno portato ad una maggiore imposta accertata per circa 423 milioni di euro e a maggiori somme riscosse per circa 152 milioni di euro.

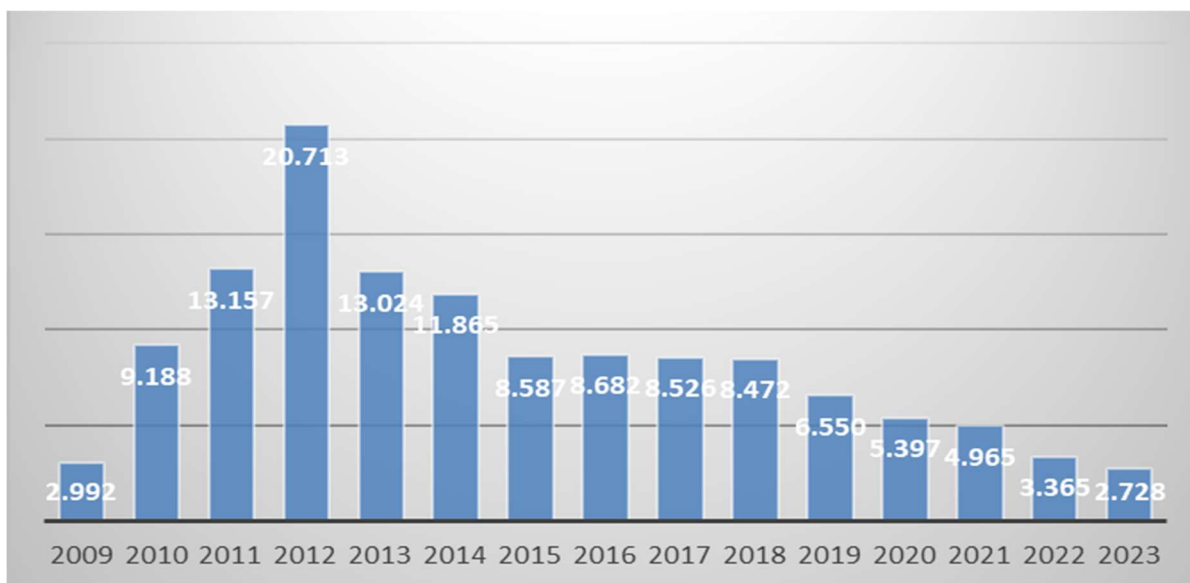
L'analisi della Tabella IV.1.4.2 riflette profonde differenze territoriali in ordine ai risultati conseguiti attraverso tale strumento di attività, testimoniando una risposta eterogenea da parte delle amministrazioni comunali.

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 2023

	Numero segnalazioni	Maggiore imposta accertata totale (valori in euro)	Riscosso totale compresi sanzioni e interessi (valori in euro)
ABRUZZO	602	905.964	950.993
BASILICATA	2	0	0
CALABRIA	8.324	10.741.918	2.813.800
CAMPANIA	1.072	5497621	437.226
EMILIA-ROMAGNA	39.360	115.088.323	50.376.022
FRIULI-VENEZIA GIULIA	1.681	3.747.935	1.576.726
LAZIO	6.003	2.084.040	1.525.089
LIGURIA	7.039	45.040.315	13.334.963
LOMBARDIA	24.247	128.924.022	46.883.352
MARCHE	2.314	19.499.207	3.291.098
MOLISE	112	41.872	3.650
PIEMONTE	7.197	31.852.340	10.177.403
PUGLIA	837	513.497	99.605
SARDEGNA	1.198	7.073.372	2.026.838
SICILIA	10.861	12.352.613	1.651.889
TOSCANA	9.930	24.654.830	10.502.577
TRENTINO-ALTO ADIGE	8	0	0
UMBRIA	1.334	1.327.593	657.195
VALLE D'AOSTA	37	34.949	32.453
VENETO	6.053	13.977.643	5.711.895
TOTALE	128.211	423.358.051	152.052.774

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

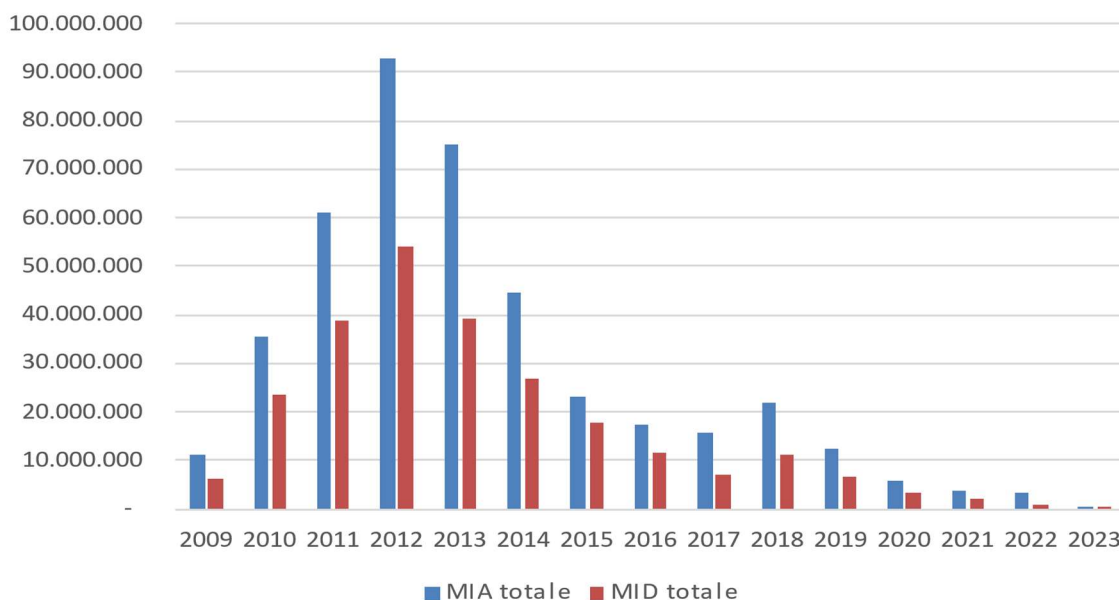
Entrando nel dettaglio, si osserva che, dopo il picco di segnalazioni del quadriennio 2011-2014, dal 2015 è avvenuto un progressivo calo delle segnalazioni, accentuatosi nell'ultimo quinquennio (2019-2023).

FIGURA IV.1.4.2: NUMERO DI SEGNALAZIONI NEL TEMPO

Fonte: elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate

Anche la risposta dal versante del numero degli accertamenti è risultata contenuta, attestandosi nell'ultimo quinquennio al 10% delle segnalazioni.

Eppure, la MIA e la MID hanno avuto nel tempo tendenza positiva che denota la proficuità delle segnalazioni e il buon indice di definizione degli accertamenti.

FIGURA IV.1.4.3: MAGGIORE IMPOSTA ACCERTATA E DEFINITA NEL TEMPO

Fonte: elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate

In particolare, risultati significativi sono stati conseguiti da alcuni 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. Deve essere questa la sede per rilanciare la collaborazione, definire le *best-practices* da diffondere, i criteri di selezione degli atti, fatti e negozi da segnalare nonché 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.

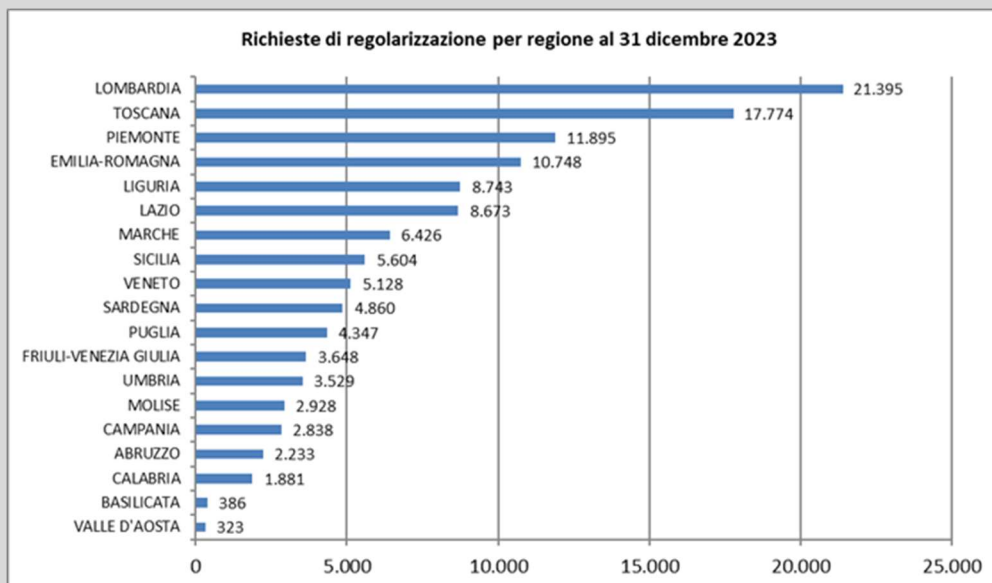
In caso di omissione degli adempimenti menzionati nel termine previsto, dietro segnalazione dei Comuni attraverso il canale telematico "Portale dei Comuni", gli Uffici dell'Agenzia delle entrate, verificati i presupposti per l'attivazione del procedimento e l'obbligo della dichiarazione, provvedono all'aggiornamento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

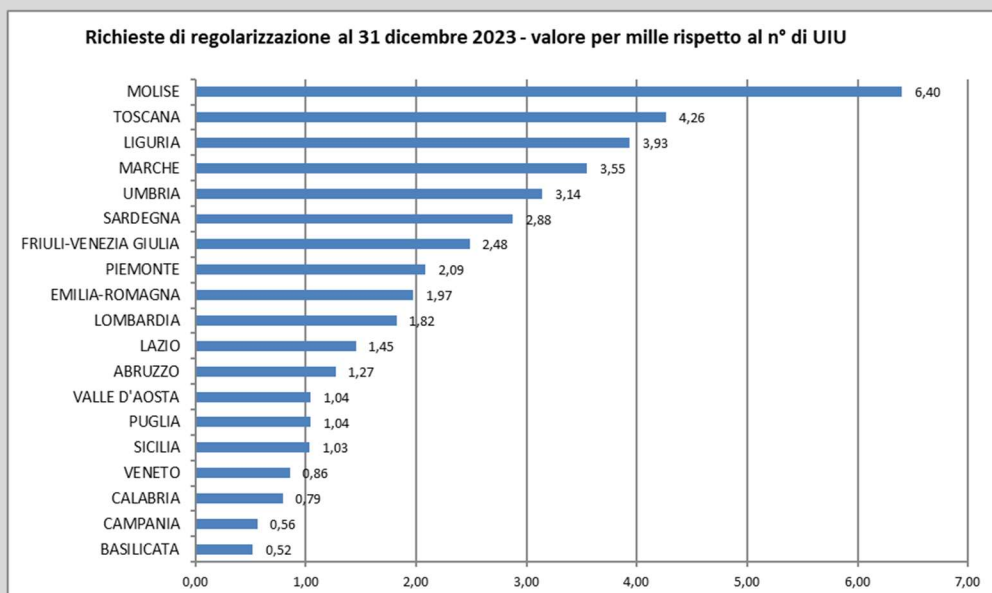
Alla data del 31 dicembre 2023, i Comuni hanno segnalato al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate l'aggiornamento catastale di circa 123.000 immobili per i quali avevano notificato, ai soggetti interessati, le richieste di regolarizzazione catastale.

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

Le richieste hanno avuto la seguente ripartizione nelle Regioni.

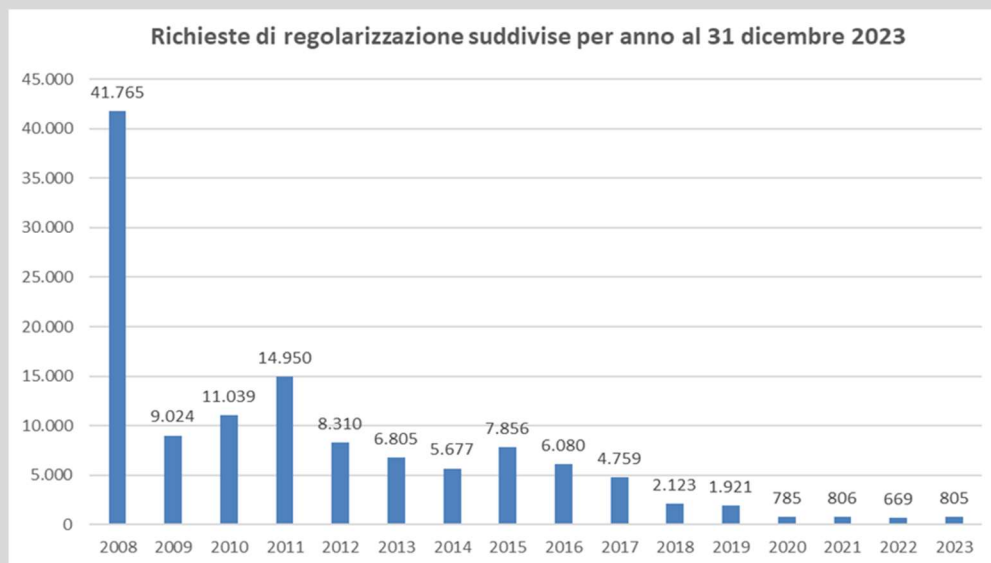


Fonte: Elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate



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

La significativa riduzione delle segnalazioni suggerisce un cambio di passo nel rapporto collaborativo fra Agenzia e Comuni 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, al fine di facilitare e accelerare l'individuazione degli immobili non censiti e degli immobili abusivi, oltre che la diversa destinazione d'uso degli stessi.

Box IV.1.4.2: La capacità di riscossione nei Comuni

L'andamento degli accertamenti di entrata del Titolo 1 (depurati della componente perequativa) e del Titolo 3 consente di ricostruire il livello di autonomia finanziaria dei Comuni.

Grado di autonomia finanziaria

Regioni e Province autonome	Accertamenti Titolo 1 al netto dei fondi perequativi + Titolo 3 (A)		Entrate correnti Accertamenti (B)		Grado di autonomia finanziaria % (A)/(B)	
	2021	2022	2021	2022	2021	2022
Valle d'Aosta	157.195	174.277	290.210	297.464	54,2	58,6
Piemonte	3.181.467	3.321.173	4.441.410	4.504.880	71,6	73,7
Lombardia	7.706.239	8.438.030	10.386.840	10.801.058	74,2	78,1
Liguria	1.639.029	1.704.650	2.079.824	2.110.465	78,8	80,8
Provincia autonoma di Bolzano	544.332	620.398	892.221	942.161	61,0	65,8
Provincia autonoma di Trento	494.896	533.989	789.904	849.585	62,7	62,9
Veneto	3.169.057	3.502.802	4.519.514	4.725.399	70,1	74,1
Friuli-Venezia Giulia	784.026	828.846	1.586.102	1.612.664	49,4	51,4
Emilia-Romagna	2.979.668	3.093.033	3.991.502	4.077.102	74,7	75,9
Toscana	3.125.274	3.447.054	4.017.293	4.264.583	77,8	80,8
Umbria	628.164	657.348	866.364	893.717	72,5	73,6
Marche	1.103.543	1.165.240	1.646.966	1.692.084	67,0	68,9
Lazio	5.533.615	5.830.168	7.972.021	8.117.176	69,4	71,8
Abruzzo	885.855	949.744	1.258.389	1.329.566	70,4	71,4
Molise	194.210	197.009	295.193	314.370	65,8	62,7
Campania	3.408.578	3.549.866	5.751.425	5.660.914	59,3	62,7
Puglia	2.370.819	2.509.473	3.656.396	3.759.817	64,8	66,7
Basilicata	265.549	288.591	499.650	536.690	53,1	53,8
Calabria	1.191.028	1.252.367	2.004.104	2.007.925	59,4	62,4
Sicilia	2.659.591	2.889.815	4.920.058	4.907.519	54,1	58,9
Sardegna	995.997	1.019.075	2.219.605	2.299.028	44,9	44,3
Totale nazionale	43.018.133	45.972.947	64.084.990	65.704.168	67,1	70,0

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati BDAP. Importi in migliaia di euro. Dati riferiti a 7.343 Comuni.

Nel biennio 2021-2022, un buon grado di autonomia finanziaria si evidenzia per i Comuni del Nord (Piemonte, Lombardia, Liguria, Veneto ove l'indice di autonomia è superiore, nel biennio, al 70%) e del Centro Italia, particolarmente per quelli toscani (dove il grado di autonomia finanziaria è intorno all'80%). L'analisi dei dati di bilancio di parte corrente dei Comuni del Molise, della Basilicata e delle zone meridionali evidenzia una scarsa autosufficienza finanziaria, con indici di autonomia che si attestano intorno al 60% o soglie inferiori.

Ai fini del rafforzamento dell'autonomia finanziaria dei Comuni è necessario rafforzare la capacità di accertamento e riscossione dei tributi propri che costituiscono la parte più rilevante delle entrate comunali.

Per il Titolo 1, in cui confluisce il principale tributo comunale ossia l'IMU, l'esame dei rendiconti del biennio 2021-2022 operato dalla Corte dei conti nella Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali, approvata con deliberazione n. 13/SEZAUT del 19 luglio 2024, restituisce un quadro in cui gli accertamenti del Titolo 1 non mostrano grandi oscillazioni (+ 3,7% degli accertamenti su base annuale) e in cui gli introiti per cassa coprono mediamente il 75% dell'accertato di competenza. La generazione dei residui di parte corrente si attesta, infatti, a livello nazionale, al 24,8% (2021) e al 25,9% (2022).

Composizione residui attivi Titolo I -Anno 2021

Entrate	Residui attivi al 01/01/2021	Riscossioni in conto residui	Riacc. residui	Tasso di smaltimento %	Residui attivi da esercizi precedenti	Residui attivi di competenza	Totale Residui attivi da riportare al 31/12/2021
Titolo 1: Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	26.368.845	6.054.927	-1.908.931	24,8	18.404.986	9.249.117	27.654.103

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati BDAP. Importi in migliaia di euro. Dati riferiti a 7.343 Comuni.

Composizione residui attivi Titolo I -Anno 2022

Entrate	Residui attivi al 01/01/2022	Riscossioni in conto residui	Riacc. residui	Tasso di smaltimento %	Residui attivi da esercizi precedenti	Residui attivi di competenza	Totale Residui attivi da riportare al 31/12/2022
Titolo 1: Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	27.528.130	6.651.866	-1.816.209	25,9	19.060.055	9.037.187	28.097.242

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati BDAP. Importi in migliaia di euro. Dati riferiti a 7.343 Comuni.

Un dato più di dettaglio si trae suddividendo gli accertamenti delle entrate tributarie, al netto dei contributi perequativi (da Stato, da Regione e Provincia), in base alla ubicazione territoriale dei Comuni.

Titolo 1 “Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa” al netto dei Fondi perequativi - Accertamenti – Pro capite - Suddivisione per Regioni e Province autonome

Regioni e Province autonome	Titolo 1 - Accertamenti al netto dei Fondi perequativi			Pro capite - Accertamenti al netto dei Fondi perequativi		
	2021	2022	Variazioni %	2021	2022	Variazioni %
Valle d'Aosta	111.313	118.469	6,4	900	964	7,0
Piemonte	2.276.532	2.347.819	3,1	557	577	3,6
Lombardia	5.151.870	5.368.503	4,2	545	570	4,6
Liguria	1.215.193	1.249.817	2,8	866	897	3,5
Provincia autonoma di Bolzano	233.831	267.362	14,3	472	541	14,8
Provincia autonoma di Trento	243.390	255.144	4,8	451	474	5,1
Veneto	2.280.582	2.441.497	7,1	471	507	7,5
Friuli-Venezia Giulia	521.882	543.689	4,2	472	495	4,8
Emilia-Romagna	2.182.902	2.185.543	0,1	578	581	0,4
Toscana	2.198.562	2.315.652	5,3	677	718	6,1
Umbria	465.478	481.914	3,5	555	579	4,3
Marche	781.103	802.770	2,8	529	547	3,4
Lazio	4.178.182	4.331.121	3,7	764	794	4,0
Abruzzo	637.297	660.333	3,6	536	557	4,0
Molise	133.769	133.143	-0,5	496	497	0,3
Campania	2.650.668	2.693.242	1,6	520	528	1,6
Puglia	1.966.969	2.047.024	4,1	513	536	4,4
Basilicata	192.547	201.875	4,8	377	398	5,6
Calabria	799.646	870.428	8,9	479	523	9,2
Sicilia	2.117.224	2.203.132	4,1	533	556	4,3
Sardegna	767.162	767.528	0,0	528	529	0,2
Totale nazionale	31.106.102	32.286.006	3,8	567	591	4,2

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati BDAP. Importi in migliaia di euro; *pro-capite* in euro. Dati riferiti a 7.343 Comuni.

Come rileva la Corte dei conti nella “Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali”, nel biennio 2021-2022 i Comuni delle regioni del Nord e di alcune del Centro (tra cui, in particolare, il Lazio e la Toscana) presentano una capacità fiscale adeguata; tutte le regioni del Sud e le Isole, oltre ad Umbria e Marche, mostrano invece entrate correnti di natura tributaria, al netto dei fondi perequativi, in termini pro-capite, inferiori alla media nazionale (pari a euro 567 nel 2021 e a euro 591 nel 2022).

La descritta capacità fiscale, essendo calcolata sugli accertamenti di competenza, va valutata in termini effettivi attraverso l’analisi della capacità di riscossione. La tabella sotto riportata evidenzia la capacità fiscale dei Comuni nel biennio 2021-2022 tenendo conto delle riscossioni del Titolo 1, al netto della componente perequativa, e considerando i valori pro-capite regionalizzati.

Titolo 1 “Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa “- Differenza accertamenti e riscossioni in termini pro capite

Regioni e Province autonome	Accertamenti Titolo 1 <i>Pro capite</i>		Riscossioni Titolo 1 <i>Pro capite</i>		Differenza Accertamenti - Riscossioni <i>Pro capite</i>	
	2021 (A)	2022 (B)	2021 (a)	2022 (b)	2021 (A-a)	2022 (B-b)
Valle d'Aosta	900	964	754	797	147	166
Piemonte	557	577	448	460	108	116
Lombardia	545	570	429	448	116	122
Liguria	866	897	691	738	175	159
Provincia autonoma di Bolzano	472	541	446	521	26	21
Provincia autonoma di Trento	451	474	406	434	45	39
Veneto	471	507	380	413	91	94
Friuli-Venezia Giulia	472	495	367	387	106	108
Emilia-Romagna	578	581	461	470	117	111
Toscana	677	718	516	551	161	167
Umbria	555	579	414	432	141	147
Marche	529	547	414	429	115	118
Lazio	764	794	495	538	269	256
Abruzzo	536	557	409	429	127	128
Molise	496	497	353	351	142	146
Campania	520	528	289	314	231	214
Puglia	513	536	362	377	151	158
Basilicata	377	398	260	284	117	114
Calabria	479	523	258	284	221	239
Sicilia	533	556	298	312	235	244
Sardegna	528	529	349	364	179	165
Totale nazionale	567	591	409	432	158	159

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati BDAP. Importi euro.

I valori pro-capite delle riscossioni di competenza evidenziano come la capacità fiscale teorica (calcolata sugli accertamenti al netto delle risorse perequative) presenti un divario rispetto a quella effettiva (calcolata sulle riscossioni al netto delle risorse perequative). In media, tale divario è stato di euro 158 nel 2021 e di euro 159 nel 2022: si tratta di un valore elevato, che evidenzia da un lato le difficoltà di riscossione delle entrate proprie comunali e, dall'altro, gli effettivi limiti dei Comuni al raggiungimento di una buona capacità fiscale anche nelle zone meno disagiate. In alcuni casi, il descritto *gap* è notevole.

Si comprende, allora, che, se il potenziamento dell'azione di accertamento è condizione essenziale per alimentare adeguati flussi di gettito, solo un efficace governo del “sistema riscossione” può garantire gli incassi delle somme dovute dai contribuenti e non vanificare l'attività di controllo, con il conseguente incremento dei residui attivi.

Il divario fra riscossioni e accertamenti in conto competenza incide sulla capacità di assicurare un'adeguata copertura del fabbisogno, copertura che diventa ancora più critica se le riscossioni in conto residui nel nuovo anno dovessero essere insufficienti a colmare il *gap* fra accertato e riscosso. Tutto ciò mina l'impostazione delle politiche pubbliche territoriali e la programmazione finanziaria.

Come più volte rappresentato dalla Corte costituzionale, “una riscossione ordinata e tempestivamente controllabile delle entrate è elemento indefettibile di una corretta elaborazione e gestione del bilancio, inteso come bene pubblico funzionale alla valorizzazione della democrazia rappresentativa” (sentenza n. 184 del 2016; nello stesso senso, sentenze n. 247 e n. 80 del 2017 e da ultimo sentenza n. 190 del 2023).

Diverse e gravi sono le conseguenze delle mancate riscossioni sui conti del comune:

- accantonamenti obbligatori al FCDE (Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità);
- accantonamenti al FGDC (Fondo Garanzia Debiti Commerciali) per ritardo nei pagamenti;
- incidenza sui parametri di deficiarietà strutturale dell'ente;
- incidenza sulle capacità assunzionali;
- crisi di liquidità e anticipazioni di tesoreria.

Il principio della competenza finanziaria potenziata prevede che le entrate siano accertate per l'intero importo del credito, anche quelle di dubbia e difficile esazione di cui non è certa la riscossione integrale. Tuttavia, per evitare che le spese esigibili nel corso dell'esercizio vengano coperte con entrate non disponibili, è obbligatorio effettuare un accantonamento al Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità - FCDE-iscritto fra le uscite nel bilancio di previsione (BPF) – da calcolarsi avendo come parametro di riferimento

l'importo complessivo stanziato in competenza su ciascuna delle entrate "a rischio" – e vincolare una quota del risultato di amministrazione in sede di rendiconto che ha riguardo all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti.

La capacità di riscossione e la liquidità che ne consegue non incidono solo sugli obbligatori accantonamenti al FCDE. Una bassa percentuale di riscossione rappresenta una sofferenza del margine di tesoreria e comporta il rallentamento delle operazioni di pagamento. Proprio la centralità che da tempo ha assunto il tema del rispetto dei tempi di pagamento e l'introduzione di un'ulteriore regola prudenziale (legge 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, commi 858-862), attraverso accantonamenti al Fondo Garanzia Debiti Commerciali - FGDC- per garantire il pagamento dei debiti commerciali laddove la velocità di pagamento sia inferiore ai livelli ordinari, rende ulteriormente cogente ogni iniziativa che porti al miglior livello di efficientamento in tema di realizzazione delle risorse. Il meccanismo è finalizzato a comprimere la spesa di competenza per generare surplus di cassa in grado di garantire il pagamento tempestivo dei debiti commerciali e la riduzione dei debiti pregressi insoluti iscritti in bilancio o riconosciuti.

Il deficit di riscossione può essere causa di vere e proprie forme di patologie finanziarie. Va, infatti, ricordato che sono da considerarsi in condizioni strutturalmente deficitarie gli enti locali che presentano gravi e incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un'apposita tabella approvata con decreto del Ministro dell'interno, da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari. Il sistema parametrato si compone di 8 indicatori, parametrizzati con l'individuazione di opportune soglie, al di sopra o al di sotto delle quali scatta la presunzione di positività. Di questi, tre sono connessi con la capacità di riscossione:

- capacità di riscossione del totale delle entrate (riscossioni in c/competenza + c/residui rapportate agli accertamenti + i residui iniziali) minore del 47%;
- anticipazione di tesoreria non restituita all'inizio dell'esercizio successivo maggiore di zero;
- incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente (incassi in c/competenza + in c/residui rapportate agli stanziamenti di cassa dei primi 3 titoli delle entrate) minore del 22%.

La capacità di riscossione influisce anche sulle politiche assunzionali. In tema di personale degli enti locali, l'art. 33 del d.l. 30 aprile 2019, n. 34, convertito nella legge 28 giugno 2019, n. 58, ha introdotto nel sistema di calcolo della capacità assunzionale dei Comuni, il criterio della sostenibilità finanziaria. I Comuni possono effettuare assunzioni di personale sino a una spesa complessiva (relativa a tutto il personale dipendente, al lordo degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione e al netto dell'IRAP), come rilevata nell'ultimo rendiconto di gestione approvato, rapportata alla media delle entrate correnti relative agli ultimi 3 rendiconti approvati (considerate al netto del Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità stanziato nel bilancio di previsione dell'ultima annualità considerata), non superiore a un valore soglia predefinito a seconda della fascia demografica di appartenenza. La norma, ponendo una correlazione diretta fra capacità finanziaria e capacità assunzionale costituisce un'ulteriore spinta a migliorare l'accertamento e la riscossione delle entrate comunali, al fine di aumentare gli spazi finanziari utili a mirati e qualificati ingressi di nuove figure professionali.

Le mancate riscossioni generano, infine, crisi di liquidità con progressivo aumento delle anticipazioni di tesoreria e conseguenti oneri per interessi.

Alla luce di queste considerazioni, appaiono fondamentali l'individuazione di modelli organizzativi finalizzati ad assicurare la semplificazione, la trasparenza e l'efficienza nell'amministrazione delle entrate, l'ampliamento dei servizi telematici e delle possibilità di adempimento, l'*e-government* e la programmazione puntuale dei controlli fiscali, l'utilizzo efficace degli istituti deflattivi, l'interoperabilità delle banche dati per un'efficiente riscossione coattiva, un puntuale monitoraggio dei risultati del contenzioso.

IV.2 PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA

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

I risultati del 2023 sono coerenti con la scia dei condizionamenti economico sociali–conseguenti alla ripresa post-pandemica, nonché con il progressivo *turn over* delle dotazioni di personale dell'Agenzia (+19% ispettori rispetto al 2022) e la percentuale di unità ispettive, pari a circa

il 37% 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.).

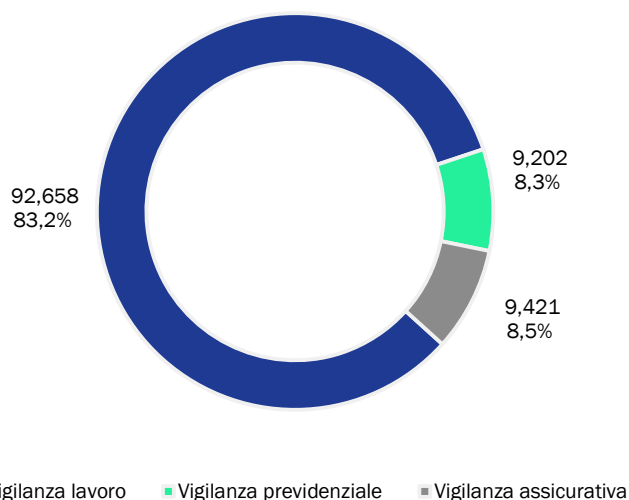
TABELLA IV.2.1.1: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2023 - NUOVI CONTROLLI			
Ambito di vigilanza	Ispezioni	Verifiche ed accertamenti*	Totale
Vigilanza lavoro	81.436	11.222	92.658
Vigilanza previdenziale	9.202	-	9.202
Vigilanza assicurativa	7.009	2.412	9.421
Totale	97.647	13.634	111.281

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

Nel 2023 il personale ispettivo ha avviato controlli nei confronti di 111.281 aziende, di cui:

- 92.658 interventi in materia di lavoro e di legislazione sociale (circa l'83,2% del totale);
- 9.202 interventi in materia previdenziale (circa l'8,3% del totale);
- 9.421 interventi in materia assicurativa (circa l'8,5% del totale).

FIGURA IV.2.1.1: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2023 DISTRIBUZIONE ACCESSI ISPETTIVI PER L'ANNO 2023



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 2023, che possono essere riassunti come rappresentato nella seguente tabella:

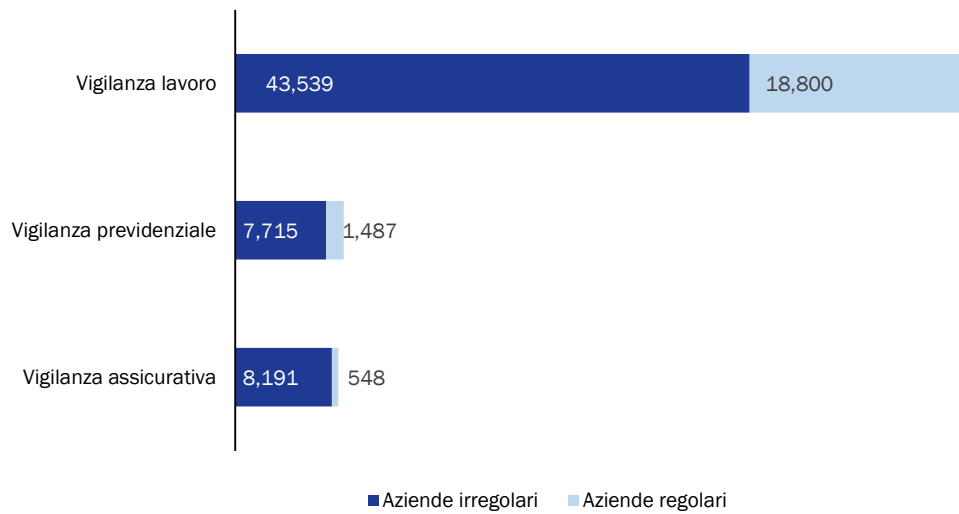
TABELLA IV.2.1.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2023 - ISPEZIONI DEFINITE E RELATIVI RISULTATI						
Ambito vigilanza	Ispezioni definite	Ispezioni definite irregolari	% irregolarità	N. lavoratori irregolari	N. lavoratori irregolari totalmente in nero	Recupero contributi e premi evasi
Vigilanza Lavoro	62.339	43.539	70%	119.527	16.744	147.595.782 €
Vigilanza Previdenziale	9.202	7.715	84%	165.013	2.718	982.428.665 €
Vigilanza Assicurativa	8.739	8.191	94%	44.009	1.708	91.146.220 €
Totale	80.280	59.445	74%	328.549	21.170	1.221.170.667 €

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

- 62.339 (circa il 78%) sono stati gli accertamenti ispettivi definiti in materia di lavoro, con una quota di irregolarità rilevata nel 70% dei casi esaminati;
- 9.202 (circa l'11%) hanno riguardato la vigilanza in materia previdenziale, con tasso di irregolarità rilevato nell' 84% dei casi esaminati;

- 8.739 (circa l'11%) hanno riguardato la vigilanza in materia assicurativa, con una percentuale di irregolarità rilevata nell'94% delle fattispecie esaminate.

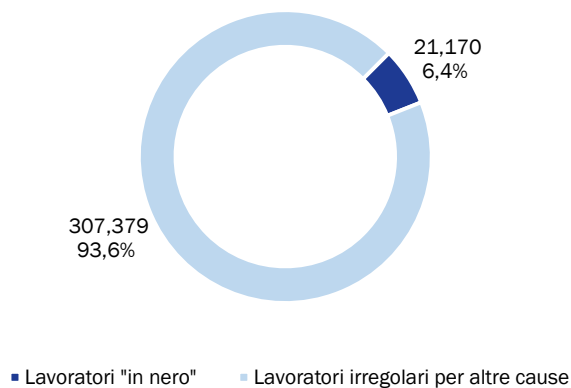
FIGURA IV.2.1.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2023 - ISPEZIONI DEFINITE ED AZIENDE IRREGOLARI



Nel 2023, si ribadisce, sono state definite 80.280 ispezioni e sono state verificate e tutelate 328.549 posizioni lavorative interessate da irregolarità, nel cui computo sono compresi:

- 21.170 lavoratori "in nero", pari al 6,4% del totale degli irregolari;
- 307.379 lavoratori irregolari per altre cause.

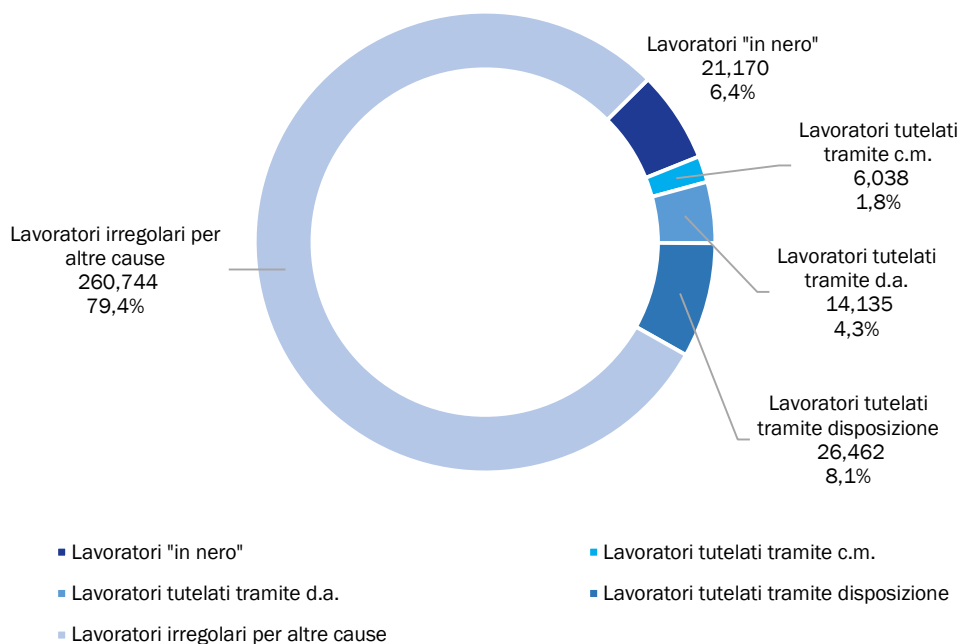
FIGURA IV.2.1.3: LAVORATORI IRREGOLARI ANNO 2023



Nello specifico, le posizioni lavorative irregolari diverse dal lavoro nero includono:

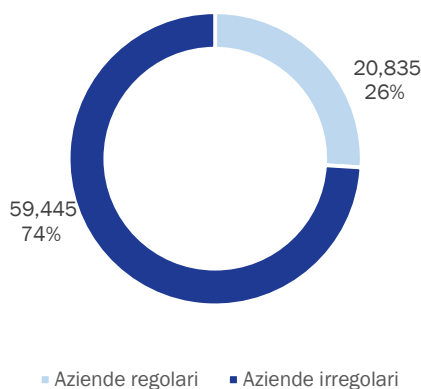
- 6.038 lavoratori tutelati attraverso la conciliazione monocratica, 14.135 lavoratori tutelati mediante diffida accertativa ai sensi, rispettivamente, degli artt. 11 e 12 D.lgs. n. 124/2004, per un totale di 20.173 lavoratori tutelati per mezzo dei suddetti istituti;
- 26.462 lavoratori tutelati tramite disposizione (art. 14 D.lgs. n. 124/2004).

FIGURA IV.2.1.4: DETTAGLIO LAVORATORI IRREGOLARI ANNO 2023



Nel quadro della tutela sostanziale garantita in via generale ai lavoratori, sono stati rilevati illeciti nei confronti di 59.445 aziende, con un tasso di irregolarità pari al 74%, come da Figura IV.2.1.5 che segue.

FIGURA IV.2.1.5: TASSO DI IRREGOLARITÀ AZIENDALE ANNO 2023



All'esito degli accertamenti svolti il recupero di contributi e premi evasi assicurato è risultato pari ad un importo complessivo di € 1.221.170.667 (registrandosi un incremento di € 67.845.677, corrispondente ad una maggiorazione del 5,9% rispetto all'anno precedente).

TABELLA IV.2.1.3: RECUPERO CONTRIBUTIVO - RAFFRONTO ANNI 2022-2023

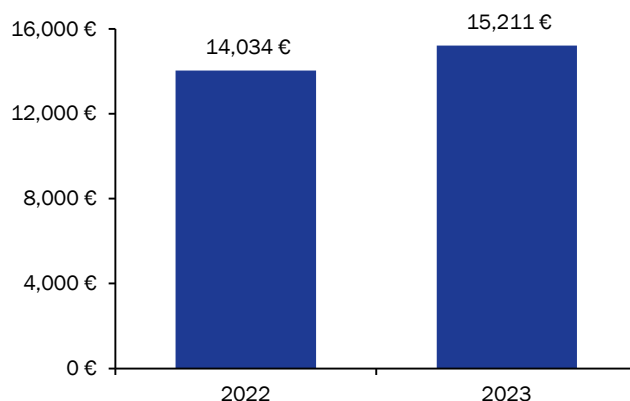
	2022	2023
Numero aziende con esiti definiti nel corso dell'anno di riferimento*	82.183	80.280
Recupero contributivo	1.153.324.990 €	1.221.170.667 €
Recupero contributivo medio annuo per azienda con esito definito	14.034 €	15.211 €

*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 4,1 posizioni lavorative tutelate e di un recupero previdenziale per ogni ispezione definita pari ad € 15.211 (l'incremento in relazione al 2022 è del 8,4%), con un recupero medio per azienda irregolare in aumento rispetto all'anno precedente (€ 14.034 registrato nel 2022), 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 5,5 posizioni lavorative tutelate e a un recupero previdenziale pari ad € 20.543 (rispetto a € 19.877 nel 2022).

FIGURA IV.2.1.6: INCREMENTO DELL'EFFICIENZA DEL RECUPERO CONTRIBUTIVO DAL 2022 AL 2023



La vigilanza assicurativa, nel corso dell'anno 2023, ha proseguito la sua attività rivolta alla verifica del rischio assicurato e al contrasto dei fenomeni di evasione dei premi e del lavoro nero e irregolare nonché all'accertamento degli infortuni e delle malattie professionali per agevolare l'erogazione delle prestazioni.

Sono stati definiti n. 8.739 accertamenti in materia di vigilanza assicurativa, avviati presso le aziende nell'anno 2023 e in anni precedenti, con un tasso di irregolarità pari al 93,7% delle fattispecie esaminate. Le verifiche ispettive sono state indirizzate principalmente verso le attività imprenditoriali operanti nel settore Terziario e nel settore Industria, in specifici settori merceologici individuati in funzione di situazioni di maggior rischio di irregolarità.

L'obiettivo di incrementare l'efficienza dell'attività di vigilanza ai fini del contrasto dei fenomeni di lavoro irregolare e di evasione contributiva è stato conseguito attraverso la preventiva attività di *business intelligence* dell'Istituto, nonostante la costante riduzione della forza ispettiva. Le verifiche ispettive sono state realizzate, anche in congiunta con il coordinamento dell'Ispettorato nazionale del lavoro, in attuazione delle misure contenute nel Piano Nazionale per la lotta al lavoro sommerso.

È proseguito, infine, nel 2023 il progetto di studio, progettazione ed implementazione sulla "Ricerca degli algoritmi di Intelligenza Artificiale per l'efficientamento dei processi del monitoraggio del rischio di evasione contributiva".

La cooperazione internazionale in ambito contributivo

Anche nel corso dell'anno 2023, nell'ottica di assicurare un'efficace cooperazione internazionale in materia di vigilanza sul lavoro, l'INL ha garantito la propria partecipazione alle attività e agli incontri dei gruppi di lavoro in ambito UE e internazionale, e ad iniziative transnazionali promosse e realizzate in sinergia con l'ELA (*European Labour Authority*), lo SLIC (*Senior Labour Inspectors Committee*) e altri organismi internazionali (ILO, EU-OSHA, G20-OSH, etc.).

Inoltre, sono state curate le relazioni con gli ispettorati di altri Paesi europei, interessati da fenomeni di mobilità transfrontaliera di lavoratori da e per l'Italia, con particolare riferimento alla Francia e la Spagna (con cui sono anche in essere accordi bilaterali di collaborazione) e con il Portogallo, grazie anche alla implementazione di un'iniziativa di cooperazione multilaterale attivata già nel 2022 tra i quattro paesi con il supporto dell'ELA. Al fine di rafforzare la capacità di intervento dell'Agenzia nel contrasto agli illeciti di rilevanza transnazionale e le competenze del personale ispettivo sulle tematiche di interesse euro-unitario è stata inoltre assicurata la partecipazione attiva di rappresentanti dell'INL a diverse iniziative di approfondimento (seminari tematici, *workshop*, etc), visite di studio (*staff exchange*) e attività di scambio promosse da ELA, SLIC e da altri organismi di rilievo internazionale competenti nelle materie di interesse dell'Ispettorato.

L'INL ha confermato anche l'impegno nel contrasto dei fenomeni illeciti con aspetti transfrontalieri, la cui diffusione si presenta strettamente correlata al crescente ricorso all'istituto del distacco transnazionale di lavoratori nei Paesi dell'Unione europea attraverso il contributo alla pianificazione e realizzazione di specifici interventi ispettivi concertati e congiunti, mirati a contrastare frodi e forme di *dumping* sociale di carattere transfrontaliero, in collaborazione con le autorità competenti degli altri Paesi membri, con il coinvolgimento anche di altri organi di controllo nazionali e con il qualificato supporto dell'ELA.

Al riguardo si segnalano, in particolare:

- l'effettuazione di ispezioni congiunte e concertate tra Italia, Polonia e Romania, in cantieri stradali in Liguria (Genova e Savona; 11-13 dicembre 2023), in collaborazione con la Polizia stradale e con il supporto dell'ELA, e tra Italia e Francia, in edilizia (Vallée de la Roya, aprile 2023);
- la partecipazione all'ELA *Forum on the Posting of Workers - First and second meeting* (Bratislava, 13-14 marzo 2023 e 23-24 ottobre), alla riunione dell'ELA *WG Inspections* (Bratislava, 29-30 marzo 2023) alla Plenaria SLIC (Stoccolma, 10-11 maggio 2023 e Madrid 25-26 ottobre 2023 e alla riunione dello *SLIC WG Enforcement* (Lussemburgo, maggio 2023);
- la partecipazione all'incontro sulla cooperazione multilaterale tra Francia, Italia, Portogallo e Italia, tenutasi a Porto il 29 e 30 novembre 2023;
- il contributo di un rappresentante dell'INL alla visita di valutazione del Sistema ispettivo lituano nell'ambito dello *SLIC L.I. Evaluation & Exchange Programme 2023* (Commissione Europea -D.G. Occupazione, Affari Sociali e Inclusione) in Lituania dal 29 maggio al 2 giugno 2023;
- la partecipazione all'*International Labour Conference - 111th Session - Committee on the Application of Standards*, Ginevra, 8-9 giugno 2023 per la discussione del caso individuale concernente le convenzioni n. 81/1947 (*Labour Inspection Convention*) e n. 129/1969 (*Labour Inspection (Agriculture) Convention*);
- la promozione e partecipazione di tre rappresentanti dell'INL all'ELA *staff exchange IT-PT* per lo scambio di informazioni, buone prassi e partecipazione a ispezioni in edilizia in Portogallo (Lisbona 30-31 ottobre);
- la partecipazione all'incontro annuale del comitato nazionale di dialogo e di monitoraggio istituito nell'ambito dell'accordo di collaborazione Italia-Francia.

E' proseguita infine la 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 2023, sono state ricevute 101 richieste di collaborazione ed inoltrate 132 richieste alle autorità degli altri Paesi UE.

IV.2.2: L'attività di vigilanza dell'INPS

L'attività di vigilanza ispettiva INPS dell'anno 2023

Di seguito il riepilogo dell'attività di vigilanza del lavoro, previdenziale e assicurativa dell'anno 2023.

TABELLA IV.2.2.1 ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2023 - NUOVI CONTROLLI

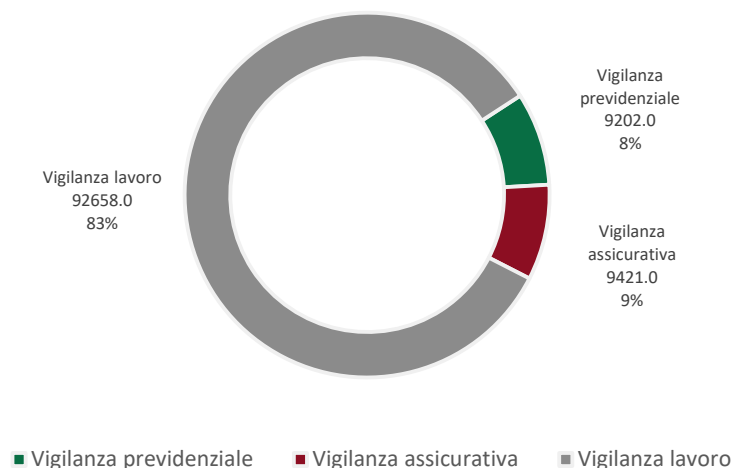
Ambito di vigilanza	Ispezioni avviate	Verifiche ed accertamenti avviati *	Totale controlli avviati
Vigilanza lavoro	81.436	11.222	92.658
Vigilanza previdenziale	9.202	-	9.202
Vigilanza assicurativa	7.009	2.412	9.421
Totale	97.647	13.634	111.281

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

Nel 2023 il personale ispettivo ha avviato controlli nei confronti di 111.281 aziende, di cui:

- 92.658 interventi in materia di lavoro e di legislazione sociale (circa l'83% del totale);
- 9.202 interventi in materia previdenziale (circa l'8% del totale);
- 9.421 interventi in materia assicurativa (circa il 9% del totale).

FIGURA IV.2.2.1. ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2023 DISTRIBUZIONE ACCESSI ISPETTIVI PER L'ANNO 2023



Di seguito si riportano schematicamente i risultati conseguiti dal personale ispettivo, suddiviso in base alla provenienza degli ispettori (INL, INPS, INAIL), comprendenti anche gli accertamenti iniziati in anni precedenti ma definiti nel corso dell'anno 2023.

TABELLA IV.2.2.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2023 - ISPEZIONI DEFINITE E RELATIVI RISULTATI

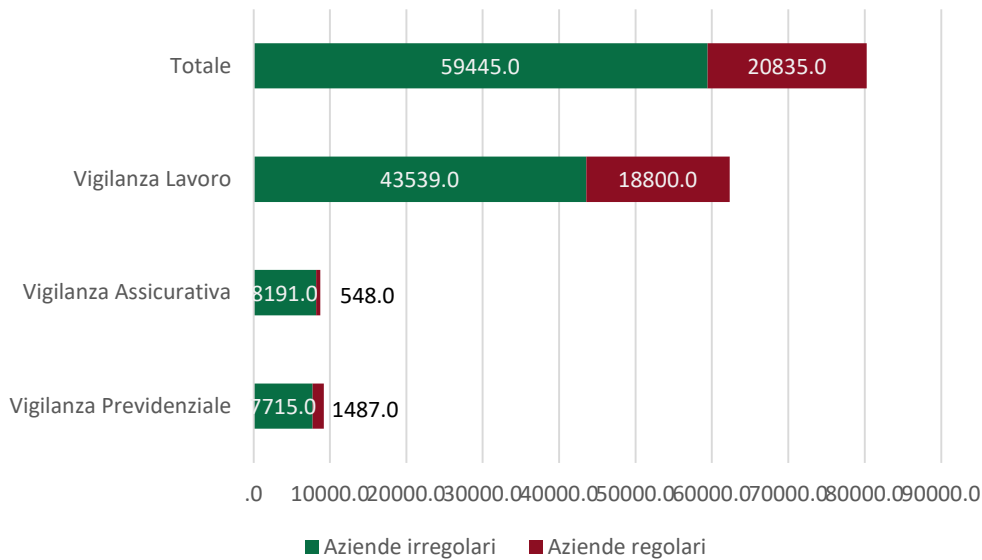
Ambito vigilanza	Ispezioni definite	Ispezioni definite irregolari	% irregolarità	N. lavoratori a cui si riferiscono gli atti ispettivi e le cm	N. lavoratori irregolari totalmente in nero	Recupero contributi e premi evasi (euro)
Vigilanza Lavoro	62.339	43.539	70%	119.527 *	16.744	147.595.792
Vigilanza Previdenziale	9.202	7.715	84%	165.013	2.718	982.428.665
Vigilanza Assicurativa	8.739	8.191	94%	44.009	1.708	91.146.220
Totale	80.280	59.445	74%	328.549	21.170	1.221.170.667

* 119.527 lavoratori a cui si riferiscono le violazioni accertate, comprese le disposizioni + diffide accertative (n. 8.643) + conciliazioni monocratiche preventive positive (n. 6.038)

Analizzando i dati esposti nella Tabella IV.2.2.2, si evince che:

- 62.339 (circa il 78%) sono stati gli accertamenti ispettivi definiti in materia di lavoro, con una quota di irregolarità rilevata nel 70% dei casi esaminati;
- 9.202 (circa l'11%) hanno riguardato la vigilanza in materia previdenziale, con tasso di irregolarità rilevato nell' 84% dei casi esaminati;
- 8.739 (circa l'11%) hanno riguardato la vigilanza in materia assicurativa, con una percentuale di irregolarità rilevata nell'94% delle fattispecie esaminate.

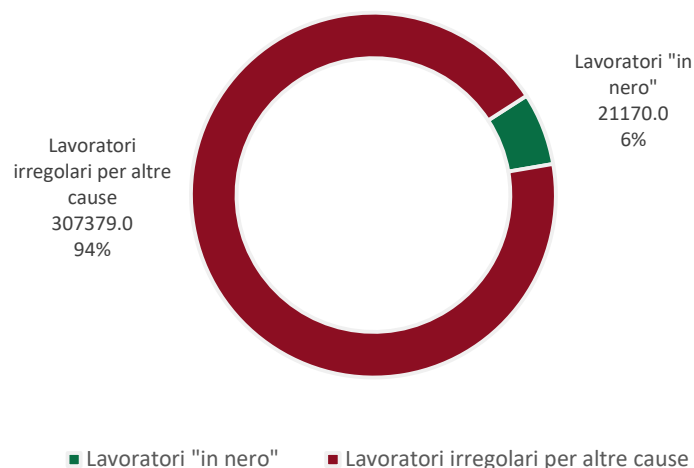
FIGURA IV.2.2.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2023 - ISPEZIONI DEFINITE ED AZIENDE IRREGOLARI



Nel 2023, si ribadisce, sono state definite 80.280 ispezioni e sono state verificate e tutelate 328.549 posizioni lavorative interessate da irregolarità, nel cui computo sono compresi:

- 21.170 lavoratori "in nero", pari al 6,4% del totale degli irregolari;
- 307.379 lavoratori irregolari per altre cause.

FIGURA IV.2.2.3: LAVORATORI IRREGOLARI ANNO 2023

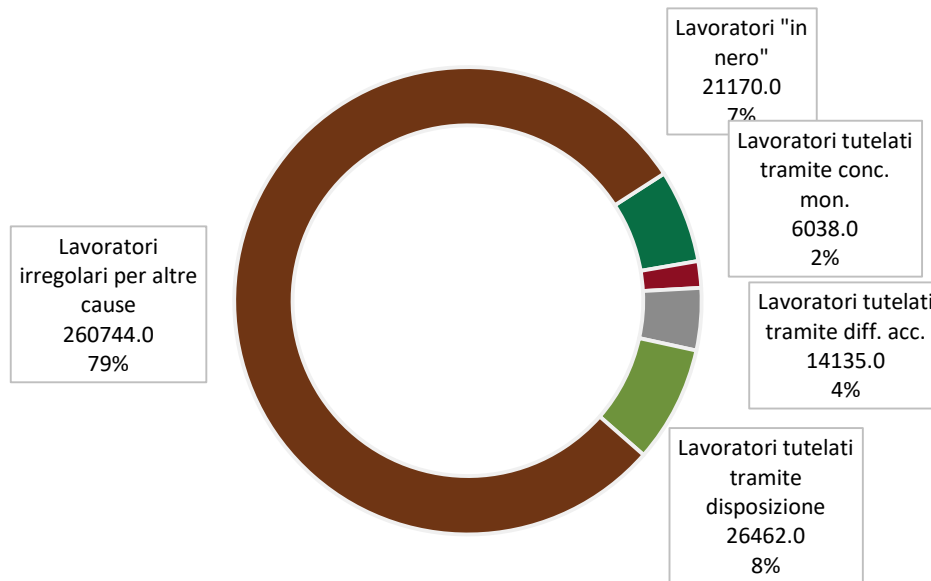


Nello specifico, le posizioni lavorative irregolari diverse dal lavoro nero includono:

- 14.681 lavoratori tutelati attraverso gli istituti della conciliazione monocratica (6.038) e della diffida accertativa (8.643) ai sensi degli artt. 11 e 12 D.lgs. n. 124/2004;

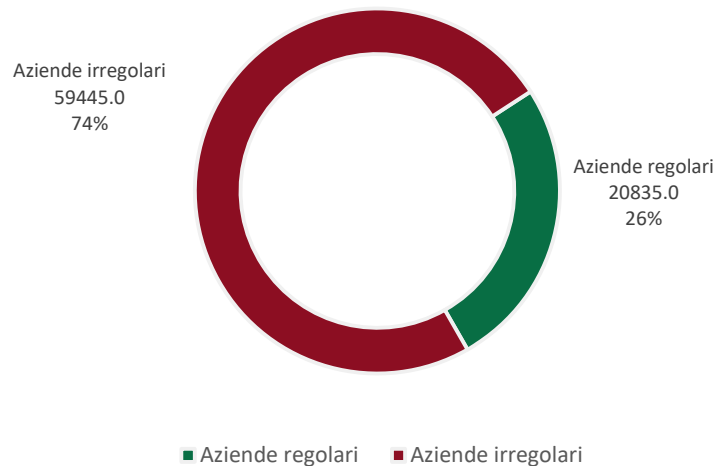
- 26.462 lavoratori tutelati tramite disposizione (art. 14 D.lgs. n. 124/2004).

FIGURA IV.2.2.4: DETTAGLIO POSIZIONI LAVORATIVE IRREGOLARI ANNO 2023



Nell'ottica di garantire una tutela sostanziale dei lavoratori sono stati rilevati illeciti nei confronti di 59.445 aziende, con un tasso di irregolarità pari al 74%, come da Figura IV.2.2.5 che segue.

FIGURA IV.2.2.5: TASSO DI IRREGOLARITA' AZIENDALE ANNO 2023



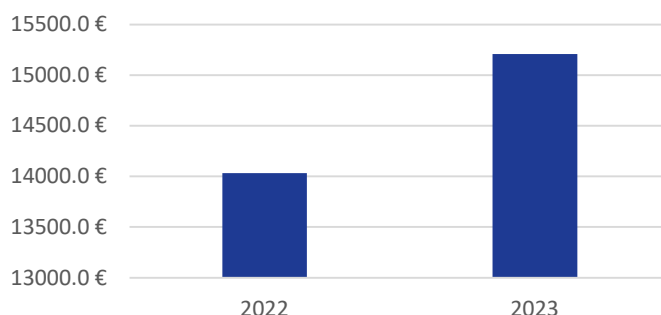
All'esito degli accertamenti svolti il recupero di contributi e premi evasi assicurato è risultato pari ad un importo complessivo di € 1.153.324.990 (registrandosi un incremento di € 41.740.342, corrispondente ad una maggiorazione del 3,6% rispetto all'anno precedente).

TABELLA IV.2.2.3: RECUPERO CONTRIBUTIVO -RAFFRONTO ANNI 2022-2023

	2022	2023
Numero aziende con esiti definiti nel corso dell'anno di riferimento*	82.183	80.280
Recupero contributivo (euro)	1.153.324.990	1.221.170.667
Recupero contributivo medio annuo per azienda con esito definito (euro)	14.034	15.211

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

FIGURA IV.2.2.6: INCREMENTO DELL'EFFICIENZA DEL RECUPERO CONTRIBUTIVO DAL 2022 AL 2023



L'attività di vigilanza documentale dell'INPS

Un primo indicatore preordinato alla misurazione delle attività svolte è dato dal numero totale di controlli effettuati. Nella tabella in calce è rappresentato il confronto tra i valori del 2023 e i corrispondenti valori registrati nel 2022:

TABELLA IV.2.2.4: NUMERO CONTROLLI TOTALI				
Controlli	al 31/12/2022	al 31/12/2023	variazione asso- luta	variazione %
Numero verifiche	72	163	91	127%
Irregolarità ri- scontrate	44	115	71	163%
Rapporti di lavoro fittizi	6	3	-3	-52%

Si rileva un notevole incremento sia del numero assoluto di verifiche (+127%), sia del numero di irregolarità riscontrate (+163%), pur a fronte di una diminuzione del numero di rapporti di lavoro fittizi accertati (-52%). Rapportando il numero totale dei controlli effettuati al 31 dicembre 2023, pari a 162.793, al numero totale di aziende con una posizione contributiva attiva alla medesima data, emerge come circa il 9,8% delle stesse sia stato sottoposto almeno ad una verifica documentale.

Per ciò che concerne le **maggiori entrate**, l'attività di vigilanza documentale può essere misurata, in primo luogo, attraverso la somma degli importi contributivi addebitati al contribuente attraverso l'invio di diffide accertative nell'anno solare. La tabella seguente fornisce il numero delle diffide e gli importi accertati nell'ambito delle principali attività di controllo effettuate nel 2023:

TABELLA IV.2.2.5: PRINCIPALI ATTIVITÀ DI CONTROLLO EFFETTUATE NEL 2023 – DATI AL 12 SETTEMBRE 2024

Recupero	N° diffide	Importo totale diffidato	Importo medio per diffida
Controlli su corretta esposizione imponibili eccedenti il Massimale Contributivo	5	81.166.901	15.519,48
Controlli su Esonero giovani L.178/2020 (cd. "Under 36")	7	52.808.411	7.845,55
Controlli su Esonero giovani L.205/2017	14	69.114.807	5.033,85
Controlli sul versamento del cd. "ticket licenziamento" (art.2, comma 31 della legge 92/2012)	30	47.240.170	1.587,32
Conguagli per prestazioni anticipate dal datore di lavoro (Assegni al nucleo familiare)	11	16.623.151	1.911,24
Conguagli per prestazioni anticipate dal datore di lavoro (Malattia)	9	6.571.535	756,57
Controlli in materia di cassa integrazione in edilizia (applicazione della retribuzione virtuale)	n.d.	1.394.743	n.d.

Di seguito, si propone un'ulteriore tabella contenente i dati storici degli importi contenuti nelle diffide accertative, a partire dal 2020, con l'indicazione a parte delle sanzioni civili addebitate ai sensi dell'art. 116, comma 8 della legge 388/2000⁴⁹:

TABELLA IV.2.2.6: IMPORTI CONTENUTI NELLE DIFFIDE ACCERTATIVE- SERIE STORICA - DATI AL 12 SETTEMBRE 2024

Anno	Diffide inviate	Contributi	Var.% anno prec.	Importo medio	Sanzioni	Totale
2020	45	88.766.843,33		1.962,18	12.727.961,29	101.494.804,62
2021	43	166.767.345,73	87,87%	3.848,68	26.098.798,86	192.866.144,59
2022	45	291.546.075,66	74,82%	6.510,92	47.114.375,36	338.932.657,32
2023	76	273.786.968,62	-6,09%	3.597,25	59.147.034,67	333.116.933,56
2024*	66	203.674.491,04	-25,61%	3.102,90	40.816.501,55	244.490.992,59

A seguito dell'attività di invio delle diffide accertative, in caso di conferma della fondatezza della pretesa contributiva, l'Istituto procede alla fase di contabilizzazione. Pertanto, una seconda modalità di misurazione del volume di maggiori entrate da vigilanza documentale è costituita, appunto, dei crediti iscritti a bilancio che, per ciò che concerne l'anno 2023, ammontano a 251.158.402 di euro, al netto delle sanzioni civili⁵⁰.

Una terza modalità di misurazione delle maggiori entrate da vigilanza documentale attiene al momento in cui le somme accertate vengono effettivamente incassate dall'Istituto: nell'anno 2023, il totale incassato è pari a 180.701.336 euro al 31/12/2023⁵¹.

Per ciò che concerne le **minori uscite**, le attività di controllo hanno portato ad un risparmio di 68.232.856 di euro (+25,26% rispetto all'anno precedente): tale cifra è composta sia da prestazioni assistenziali non erogate a seguito di annullamenti di rapporti di lavoro fittizi (in totale, si tratta di 2993 unità), sia dal risparmio conseguito in termini di minori agevolazioni contributive fruite dai datori di lavoro a seguito di atti di accertamento emessi dall'Istituto.

Di seguito, si fornisce una tabella contenente la serie storica degli importi derivanti dalle attività di vigilanza documentale a partire dal 2020⁵²:

⁴⁹ Le sanzioni esposte in tabella sono quelle cristallizzate alla data di emissione della diffida accertativa. Ovviamente, in caso di ulteriori ritardi nel pagamento dei contributi, l'ammontare delle sanzioni potrebbe essere aumentato, entro i limiti previsti dalla normativa vigente.

⁵⁰ L'importo dei contributi nelle diffide accertative può differire da quello relativo ai crediti iscritti a bilancio, nell'anno solare, per un duplice ordine di ragioni: da un lato, le diffide accertative possono essere annullate a seguito di contestazioni e/o ricorsi; dall'altro, le attività di contabilizzazione possono avvenire all'inizio dell'anno successivo a quello di emissione della diffida accertativa che, generalmente, fornisce un termine di adempimento pari a 30 giorni al contribuente.

⁵¹ Il dato relativo agli incassi è cristallizzato al 31 dicembre 2023 ed è riferito ai crediti effettivamente iscritti a bilancio. Ovviamente, l'attività di riscossione, sia in fase amministrativa, sia in fase esattoriale, prosegue al di là dell'anno solare.

⁵² Nella tabella 4 sono considerate come maggiori entrate i crediti iscritti a bilancio nell'anno solare.

TABELLA IV.2.2.7: SERIE STORICA MAGGIORI ENTRATE E MINORI USCITE DA VIGILANZA DOCUMENTALE										
Anno	Maggiori entrate (ME)	Var. % Anno prec.	Minori Uscite (MU)	Var. % Anno prec.	Totale	Var. % Anno prec.	Incassi	Var. % Anno prec.	Totale ME+MU	Var. % Anno prec.
2020	151.695.852,44		120.529.385,80		272.227.258,24		n.d.		272.225.238,24	
2021	286.059.810,45	88,57%	79.991.073,96	-33,63%	366.052.906,30	34,47%	n.d.		366.050.884,41	34,47%
2022	289.614.418,32	1,24%	53.866.889,70	-32,66%	343.483.330,03	-6,17%	113.173.920,00		343.481.308,02	-6,17%
2023	251.158.402,00	-13,28%	68.232.856,00	26,67%	319.393.280,87	-7,01%	180.701.336,00	59,67%	319.391.258,00	-7,01%
2024*	242.082.628,18	-3,61%	33.066.103,90	-51,54%	275.148.732,04	-13,85%	144.189.666,00	-20,21%	275.148.732,08	-13,85%

* i dati del 2024 sono aggiornati al 31/08

L'attività di vigilanza documentale - con riferimento alla gestione dei verbali emessi da altri enti ispettivi - è stata facilitata, a partire dal 2023, attraverso la progettazione e il rilascio di una specifica procedura informatica che facilita la generazione massiva delle denunce UniEmens che determinano l'accertamento degli obblighi contributivi derivanti dai verbali ispettivi di altri enti. Nella seguente tabella, si sintetizzano i risultati ottenuti nel primo anno di operatività di tale applicativo informatico:

TABELLA IV.2.2.8: RISULTATI OTTENUTI NEL PRIMO ANNO DI OPERATIVITA' DELLA NUOVA PROCEDURA

Ente Provenienza	Numero verbali ricevuti	Percentuale lavorati nel 2023	Totale Contributi accertati
D.T.L.	3,623	50.65%	9,969,876
G.D.F.	3,018	42.19%	3,501,179
I.N.A.I.L.	358	5.00%	725,705
Carabinieri	121	1.69%	209,519
P.S.	32	0.44%	4,669

Analisi in materia di datori di lavoro domestico: un primo esperimento

Nell'ambito delle iniziative volte al contrasto del lavoro sommerso, è stata analizzata una platea dei datori di lavoro domestici iscritti presso l'Istituto, con la successiva selezione di alcune categorie meritevoli di attenzione in quanto ritenute a rischio sommerso:

- datori di lavoro con lavoratori legati alla procedura di emersione di cui all'art. 103 della legge 34/2020 (permessi di soggiorno);
- datori di lavoro con lavoratori percettori delle indennità Covid previste dalla normativa emergenziale;
- datori di lavoro con lavoratori dichiarati nel periodo in cui la legislazione Covid aveva imposto limiti alla mobilità sul territorio nazionale, salvo che per i titolari di un rapporto di lavoro dimostrabile.

Le tre categorie sono accomunate dal fatto di aver dichiarato nuovi rapporti di lavoro nelle circostanze descritte e, successivamente, di averli cessati entro breve termine, senza aver attivato nuovi rapporti con altri lavoratori domestici. In totale sono stati selezionati 6.533 datori di lavoro delle aree metropolitane di Roma, Milano e Napoli a cui è stata inviata una lettera di *compliance* nella seconda metà di agosto 2023. Nella lettera si richiamava la necessità di dichiarare eventuali rapporti di lavoro correnti o, comunque, successivi a quello precedentemente cessato; al contempo, si fornivano le istruzioni tecnico-informatiche per procedere alle attività di denuncia/regolarizzazione. Similmente a quanto accaduto nell'ambito dell'esperimento pilota UniEmens/UNILAV, anche in questo caso è stato definito un gruppo di controllo, da mettere a confronto con il gruppo dei trattati al fine di identificare esattamente l'effetto prodotto. Nel caso di specie, il gruppo di controllo era costituito da 4.684 datori di lavoro cd. "sani", che avevano cioè cessato un rapporto di lavoro domestico nelle medesime aree territoriali ma, a differenza dei trattati, in

circostanze non “sospette”. Nell’ultimo trimestre del medesimo anno sono stati rilevati i dati utili per la valutazione dell’esperienza, e cioè:

- le denunce di nuovi rapporti di lavoro post trattamento;
- le variazioni contrattuali “in aumento”, sempre post trattamento.

Da una prima analisi dei dati estratti, 1585 datori di lavoro domestico hanno effettuato almeno un pagamento dopo la ricezione della lettera: il totale dei contributi incassati è pari a € 794.924,15. Attualmente, sono in corso i necessari approfondimenti sia con riguardo alle differenze tra datori di lavoro “a rischio” e “sani”, sia con riguardo all’analisi temporale degli adempimenti posti in essere dai contribuenti: ciò al fine di determinare compiutamente l’effetto “netto” prodotto dalla campagna di compliance.

L’attività di incrocio ISA/UniEmens

Nell’ambito della Convenzione attuativa che coinvolge, tra gli altri, INPS, Agenzia delle Entrate e So.Se. SpA (ora SOGEI), adottata con deliberazione del Consiglio di Amministrazione INPS n. 52 del 29 marzo 2023, è stato effettuato un incrocio sperimentale, relativo all’anno 2019, al fine di individuare le incongruenze dichiarative tra gli archivi ISA (indicatori sintetici di affidabilità fiscale) e UniEmens.

Come noto, le dichiarazioni ISA sono effettuate dai contribuenti al fine di attribuire un punteggio di affidabilità fiscale a ciascun soggetto e contengono, inoltre, dati relativi alla forza lavoro dipendente impiegata. Pertanto, in accordo con Agenzia delle Entrate e con il supporto tecnico di So.Se. SpA, sono state selezionate le società di capitali relative ad alcuni specifici settori ATECO e sono state selezionate le aziende con le seguenti due anomalie:

- forza lavoro dichiarata ai fini ISA ma non ai fini UniEmens (ipotesi “sommerso”);
- forza lavoro dichiarata ai fini UniEmens ma non ai fini ISA (ipotesi “fittizio”).

Le prime risultanze hanno rilevato le seguenti particolarità:

- nell’84,4% dei casi l’ATECO rilevato in ISA è diverso da quello INPS; il più delle volte l’ATECO INPS non è presente tra i settori oggetto di analisi (ciò vuol dire che l’inquadramento è molto diverso da quello ISA);
- ci sono 474 datori di lavoro per cui non sembrano esserci spiegazioni per la mancata dichiarazione di dipendenti in UniEmens;
- in 702 risultano dipendenti presenti in UniEmens nel 2019, sebbene i medesimi non siano stati dichiarati in ISA.

Il Comitato attuativo della citata Convenzione, nel frattempo rinnovata per un altro anno, deciderà il prosieguo delle attività e gli eventuali avanzamenti da effettuare relativamente al calcolo degli indicatori di affidabilità contributiva (ISAC), di cui si è ampiamente detto nelle Relazioni degli ultimi anni.

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

V.1 L'EFFICIENZA DELLA RISCOSSIONE DELLA TASSA SUI RIFIUTI (TARI)

L'analisi territoriale sull'efficienza della riscossione della TARI, sviluppata dal Dipartimento delle finanze (cfr., Baldassarre et al., 2024), utilizza un indicatore innovativo che sfrutta i dati effettivi di pagamento TARI contenuti in due *database*: i versamenti F24 (già in possesso del Dipartimento delle finanze) e i dati di pagamento raccolti dalla piattaforma PagoPA per la gestione della TARI. Lo sviluppo del nuovo indicatore è stato possibile grazie all'interoperabilità delle banche dati e all'utilizzo di tecniche di *machine learning*.

L'integrazione dei dati di versamento TARI desunti dalle deleghe F24 con i dati acquisiti dalla piattaforma PagoPA consente di effettuare analisi basate sui dati di versamento effettivo, consentendo analisi sull'andamento del gettito e sulle caratteristiche anagrafiche e reddituali dei contribuenti mediante l'incrocio con le altre banche dati già a disposizione del DF. I versamenti TARI della piattaforma PagoPA sono stati acquisiti dal DF solo di recente; perciò, l'analisi che segue è limitata all'anno d'imposta 2023.

Il nuovo indicatore di efficienza della riscossione della TARI confronta i dati di versamento F24 e PagoPA con le entrate previste dal bilancio di previsione, che coincidono sostanzialmente con quelle accertate nel rendiconto (al netto di eventuali assestamenti di bilancio) e risultano coerenti con l'ammontare del costo del servizio indicato nel Piano Economico Finanziario (PEF) di ciascun ente.

Per il calcolo del nuovo indicatore, l'integrazione dei due archivi di pagamento, F24 e PagoPa, è condotta esclusivamente per i comuni che presentano informazioni attendibili sul finanziamento del servizio di smaltimento dei rifiuti, in particolare gli enti con versamenti F24 e PagoPA coerenti con la banca dati Siope (il Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici) e con la banca dati BDAP (sui Bilanci delle Amministrazioni Pubbliche). Inoltre, sono stati eliminati i comuni che applicano la "Tariffa corrispettiva" (TARIC), in quanto questi enti non sono obbligati ad inserire il gettito o le spese relative alla gestione dei rifiuti nei loro bilanci.

La Tabella V.1.1 riporta, per ogni regione, la percentuale di copertura dei comuni per cui il nuovo indicatore viene stimato. Tranne che per il Veneto, dove i comuni sono più inclini a usare la TARIC, e la Calabria, dove i dati di pagamento e di bilancio risultano problematici, si è raggiunta una copertura soddisfacente tra le varie regioni.

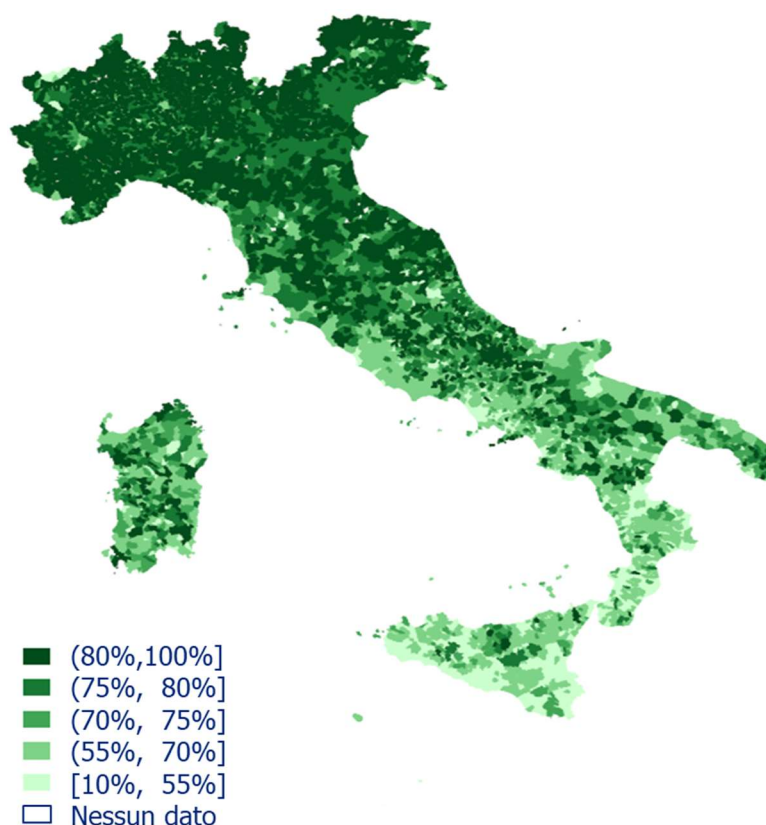
Il nuovo indicatore è stato quindi calcolato su un campione rappresentativo di 5.711 comuni italiani, sui 7.896 enti che hanno presentato il bilancio di previsione 2023, con una percentuale di copertura del 72%. L'efficienza di riscossione del restante 28% dei comuni è stimata tramite tecniche di *machine learning*.

Due studi precedenti sulla capacità di riscossione della TARI dei comuni italiani sono stati condotti dal Ministero dell'interno nel 2019 e recentemente dall'Osservatorio sui Conti Pubblici Italiani (OCPI) (cfr. Ministero dell'Interno, 2019; OCPI, 2024). Entrambi questi studi confrontano il gettito riscosso da rendiconto, sia in conto competenza che in conto residui, con le entrate accertate dal rendiconto dei comuni. Tuttavia, il dato delle riscossioni da bilancio (in conto competenza e in conto residui) può non corrispondere con il gettito di imputazione dell'anno di riferimento a causa delle diverse modalità di versamento (F24, bollettino postale, MAV) e delle scadenze che in alcuni casi spostano l'introito delle somme all'esercizio successivo. Si noti che la forte eterogeneità nelle modalità di pagamento e nelle scadenze TARI determina ancora alcune difficoltà nell'imputazione dei versamenti all'anno di riferimento.

I risultati del calcolo del nuovo indicatore di efficienza della riscossione della TARI mostrano che, rispetto ad entrate previste in bilancio pari a 9,5 miliardi di euro, risultano effettivamente riscossi 6,4 miliardi, con una **capacità media di riscossione del 67%**. Questo valore cade nel range degli intervalli stimati nel lavoro del Ministero dell'Interno (60% e 79,4%) e in quello dell'OCPI (57,7% e 83,2%). La distribuzione territoriale della capacità di riscossione dei comuni italiani è riportata nella Figura V.1.1. La cartina, che presenta colori più scuri per i comuni più efficienti e più chiari per i comuni meno efficienti, mette, in linea generale, in evidenza una maggiore efficienza di riscossione nei comuni del Nord e del Centro Italia.

TABELLA V.1.1: COPERTURA DEI COMUNI PER REGIONE PER L'INCROCIO DEI DATABASE F24 E PAGOPA			
Regione	Enti totali	Enti analizzati	% copertura
Valle d'Aosta	74	66	89%
Piemonte	1.180	1.025	87%
Lombardia	1.502	1.242	83%
Liguria	234	188	80%
Veneto	558	198	35%
Friuli-Venezia Giulia	215	149	69%
Emilia-Romagna	330	217	66%
Toscana	273	241	88%
Umbria	92	64	70%
Marche	225	202	90%
Lazio	378	276	73%
Abruzzo	305	250	82%
Molise	136	108	79%
Campania	550	426	77%
Puglia	257	239	93%
Basilicata	131	104	79%
Calabria	404	209	52%
Sicilia	391	245	63%
Sardegna	377	262	69%
Italia	7896	5711	72%

FIGURA V.1.1: DISTRIBUZIONE TERRITORIALE DEL NUOVO INDICATORE DI EFFICIENZA DI RISCOSSIONE DELLA TARI NEI COMUNI ITALIANI



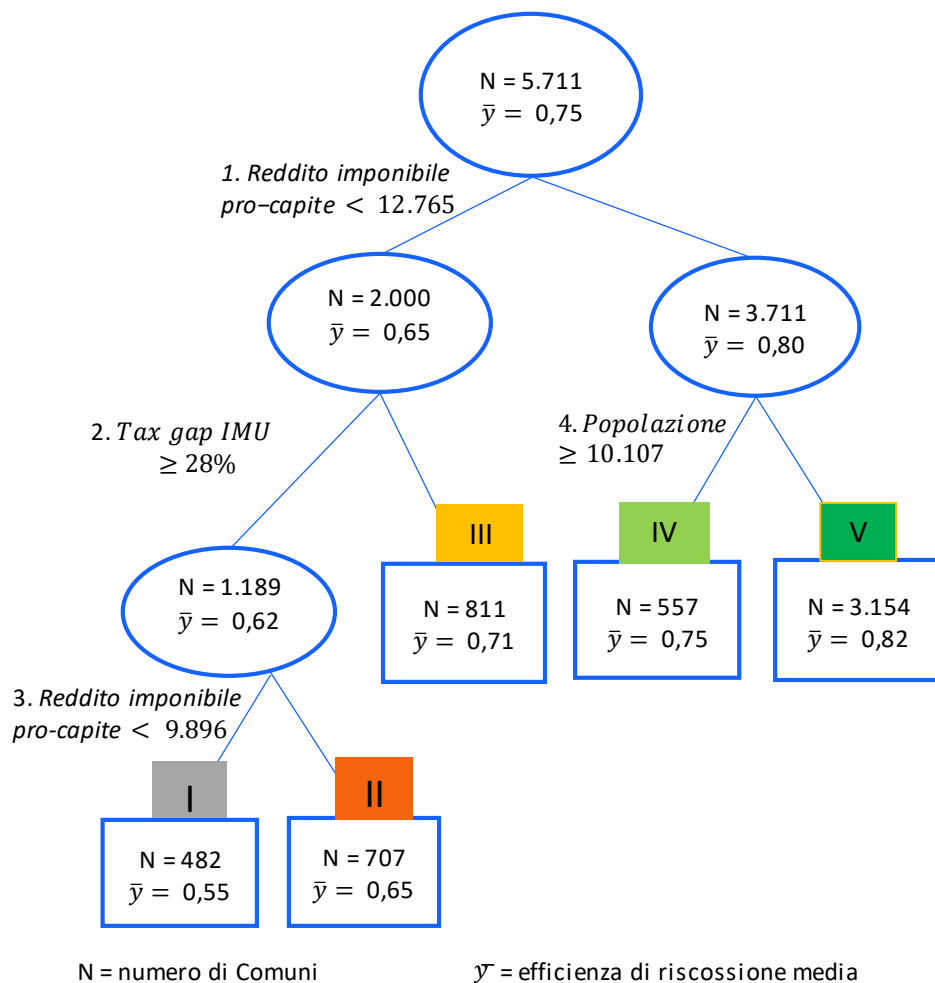
Nota: la cartina riporta anche quei comuni recuperati attraverso i risultati dell'albero di regressione ottenuto con l'algoritmo CART. Inoltre, la mappa esclude alcuni comuni del Trentino-Alto Adige per la mancanza di alcuni dati utilizzati nell'algoritmo di *machine learning*.

La tecnica di *machine learning* usata è l'algoritmo CART (*Classification and Regression Tree* o Albero di Regressione e Classificazione) che consente di suddividere l'insieme dei comuni in gruppi più piccoli e omogenei al loro interno in base ai fattori chiave che influenzano la variabilità dell'efficienza di raccolta della TARI. L'algoritmo individua cinque gruppi di comuni omogenei rispetto all'efficienza di riscossione della TARI, identificati in base alle caratteristiche reddituali, al *tax gap* IMU e alla dimensione demografica dei singoli enti. Il risultato ottenuto con algoritmo CART è l'albero di regressione presentato nella Figura V.1.2. Alla radice dell'albero ci sono i 5.711 comuni per i quali è stata stimata puntualmente l'efficienza della raccolta TARI. L'efficienza media di riscossione non ponderata è del 75%. L'algoritmo seleziona automaticamente la variabile che meglio cattura la variabilità nell'efficienza di raccolta e suddivide i comuni in due sottogruppi più piccoli. La prima divisione si basa sul reddito imponibile IRPEF pro-capite del comune (con una soglia di 12.765 euro): i comuni al di sotto della soglia mostrano un'efficienza media di raccolta pari al 65%; i comuni al di sopra della soglia mostrano un'efficienza pari all'80%.

Successivamente, l'algoritmo divide ulteriormente il gruppo a basso reddito selezionando il *tax gap* IMU (con una soglia del 28%): i comuni con un reddito pro-capite inferiore a 12.565 euro e una percentuale elevata di *tax gap* IMU mostrano un'efficienza di raccolta pari al 62%; i comuni con un *tax gap* IMU inferiore al 28% mostrano un'efficienza media di raccolta del 71%. L'algoritmo continua a suddividere i comuni a basso reddito e alto *tax gap* IMU selezionando nuovamente il reddito imponibile pro-capite come variabile di divisione, ma questa volta con una soglia ancora più bassa (9.896 euro). La divisione finale dell'albero riguarda il gruppo di comuni con un reddito imponibile pro-capite più elevato, utilizzando la dimensione demografica del comune. Quando la popolazione supera i 10.107 residenti, i comuni più ricchi sperimentano una riduzione

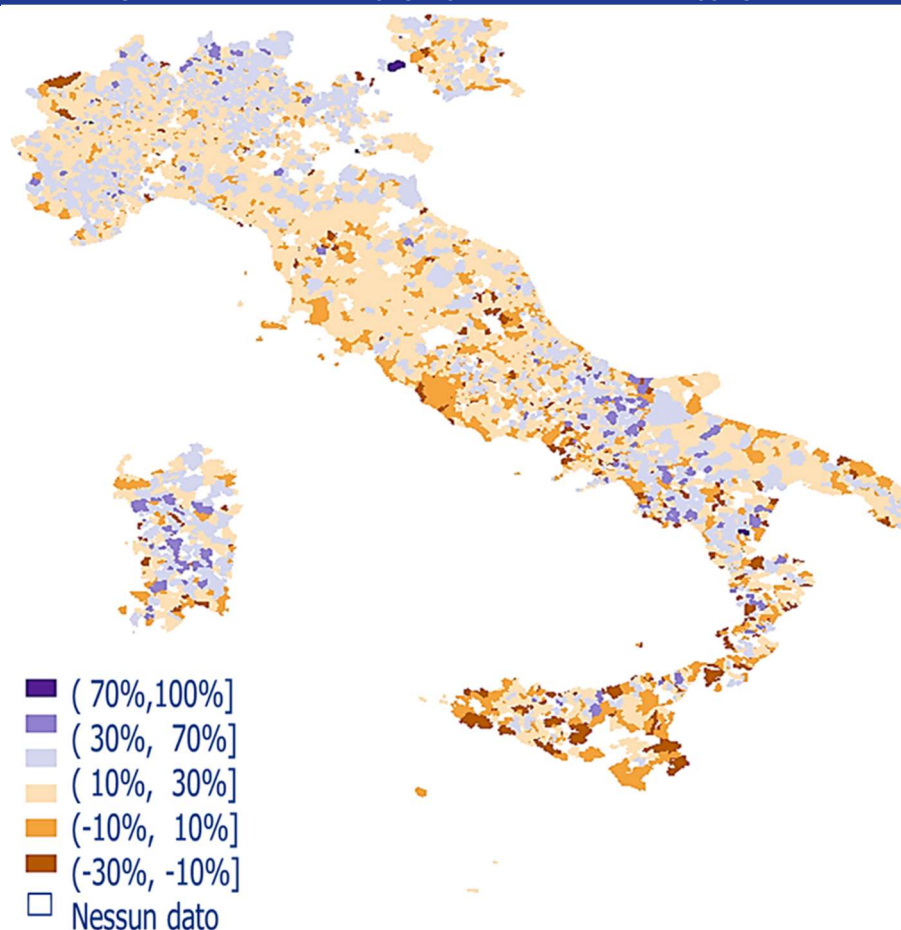
dell'efficienza di raccolta. Al contrario, quelli con meno di 10.107 residenti mostrano l'efficienza media di raccolta pari all'82%.

FIGURA V.1.2: L'ALBERO DI REGRESSIONE OTTENUTO CON L'ALGORITMO CART



In termini di implicazioni di *policy*, l'analisi svolta consente di fornire indicazioni ai comuni basate sulla differenza tra la loro efficienza di riscossione e l'efficienza media dei comuni simili all'interno dello stesso gruppo (*gap analysis*). La Figura V.1.3 mostra la distribuzione territoriale di questa differenza in termini percentuali. La maggior parte del territorio è rappresentata in giallo chiaro, indicando i comuni in cui l'efficienza di raccolta stimata si allinea alla media del gruppo (entro un intervallo assoluto del 10%). Nella cartina, i colori caldi rappresentano i comuni con un'efficienza di raccolta inferiore rispetto ai loro pari del gruppo. Questi comuni, concentrati nell'Italia centrale e in Sicilia, hanno il potenziale per migliorare la loro efficienza di raccolta e possono utilizzare la media del gruppo come obiettivo realistico. Al contrario, i colori freddi identificano i comuni con un'efficienza di riscossione superiore rispetto alla media del loro gruppo. Questi comuni si trovano principalmente nell'entroterra dell'Italia meridionale, in Sardegna e nelle regioni dell'Italia settentrionale e possono fungere da modello per gli altri comuni dello stesso gruppo, dimostrando che tali livelli di efficienza di raccolta sono comunque obiettivi raggiungibili.

FIGURA V.1.3: DISTRIBUZIONE TERRITORIALE DELLA DIFFERENZA PERCENTUALE TRA L'EFFICIENZA DI RACCOLTA DELLA TARI STIMATA E LA MEDIA DEL GRUPPO DI APPARTENENZA DEI COMUNI



Attraverso piattaforme informatiche avanzate e l'uso di tecniche (anche di intelligenza artificiale) è possibile per le Amministrazioni pubbliche monitorare e analizzare in modo dettagliato le entrate, individuare eventuali scostamenti rispetto alle previsioni e confrontare le loro *performances* in termini di riscossione con quelle di enti con caratteristiche dimensionali e reddituali simili, al fine di sviluppare strategie mirate per ottimizzare la riscossione. La digitalizzazione e l'integrazione dei dati tra i diversi livelli di governo permettono di valorizzare il vasto patrimonio informativo della Pubblica amministrazione e di aumentare la conoscenza di fenomeni come l'efficienza nella riscossione dei tributi, con il fine ultimo di implementare politiche *di nudging* che migliorino la *compliance* dei contribuenti (stimolo all'adempimento spontaneo). L'adozione di una piattaforma di pagamento digitale, come PagoPA, che semplifica il processo di pagamento rendendolo più accessibile, contribuisce a migliorare la *compliance* dei contribuenti e a rafforzare la fiducia nei confronti delle Amministrazioni locali che dimostrano impegno verso la trasparenza e l'efficienza.

Box V.1.1: Nudging tax compliance

Strumenti avanzati che sfruttano le tecnologie innovative possono svolgere un ruolo centrale per migliorare la *tax compliance*. Recentemente l'innovazione tecnologica ha consentito, per un verso, il miglioramento delle tecniche di analisi dei dati, diventate sempre più robuste ed efficienti, e ha impresso, per altro verso, un impulso a nuovi approcci nella definizione delle politiche rivolte al miglioramento della *compliance*.

La teoria economica tradizionale sulle scelte di evasione, a partire dal contributo di Allingham e Sandmo (1972), assumeva un comportamento razionale e massimizzante degli agenti economici. In tale contesto, e considerato un determinato grado di avversione al rischio, il contribuente sceglie se essere adempiente o evadere sulla base di un trade-off tra due incentivi puramente economici: il guadagno derivante

da comportamenti evasivi e il costo di un eventuale controllo e delle conseguenti sanzioni. Nelle ultime decadi, accanto a questo tipo di impostazione si sono sviluppate nuove teorie, basate su presupposti diversi dalle assunzioni della tradizionale teoria neoclassica, in particolare quelle relative alla razionalità del comportamento degli individui. Nel 2008, infatti, gli economisti comportamentali Richard Thaler, premio Nobel per l'Economia 2017, e Cass Sustein discutono per la prima volta la "teoria del *nudging*" nel noto libro *Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness*. In sintesi, il *nudge* consiste in un intervento che è in grado di influenzare le scelte di un agente economico facendo leva non sui meccanismi di proibizione di scelte ma su una "spinta gentile" verso le scelte che il *policy maker* vorrebbe che venissero perseguite. La teoria del *nudge* consente di superare il paradigma di *homo economicus* completamente razionale nell'assunto che tramite l'analisi dei comportamenti degli individui è possibile influenzare le scelte individuali.

A seguito dello sviluppo di questa teoria, numerosi governi hanno iniziato ad adottare politiche di *nudging* per perseguire miglioramenti nei comportamenti degli individui, specialmente nel campo della tassazione. In questo ambito, possiamo considerare due tipi di *nudge*: "*deterrence nudge*" e "*non-deterrence nudge*" che includono a loro volta interventi con i quali si ricordano ai contribuenti le scadenze per il versamento dei tributi, si introducono semplificazioni e *nudge* relativi alla *tax morale*. Alla prima categoria appartengono quei *policy design* in cui la comunicazione tra Amministrazione fiscale e contribuenti è basata su meccanismi di deterrenza all'evasione fiscale, assimilabili a quelli previsti dal modello di evasione di Allingham e Sandmo (1972): la probabilità di attivare controlli e di comminare sanzioni. Un esempio di tale "spinta" è il seguente, utilizzato da Castro e Scartascini (2015): "*Sapevi che se non paghi il CVP in tempo per un debito di AR\$ 1.000 dovrai erogare AR\$ 268 in arretrato alla fine dell'anno e il Comune può intraprendere azioni amministrative e legali?*". Alla seconda categoria, appartengono invece quegli interventi in cui nella comunicazione non viene minacciata l'applicazione della sanzione in quanto si ritiene che i contribuenti possano essere motivati da altri fattori quali la moralità, la percezione di equità, le norme sociali nella società, la fornitura di beni pubblici da parte del governo e simili. Un esempio che fa leva sulla moralità è quello fornito in Torgler (2004): "*Se i contribuenti non contribuissero con la loro quota, il nostro comune con i suoi 6226 abitanti soffrirebbe molto. Con le vostre tasse aiutate a mantenere Trimbach attraente per i suoi abitanti*". Se invece si intende correggere un tipo di *non compliance* del contribuente dovuta a negligenza o differimento dei propri adempimenti tributari, il *policy maker* può avvalersi dei cosiddetti "*non-deterrence nudge*" che fanno leva su meccanismi che ricordano le scadenze dei versamenti, come nei casi analizzati in Hernandez et al. (2017) e Mascagni et al. (2017). Infine, quando i "*deterrence nudge*" fanno riferimento anche a una *tax morale* vengono chiamati "*deterrence interacted*".

A seguito del successo di queste teorie, Thaler e Sustein furono fortemente coinvolti nell'implementazione concreta delle politiche di *nudging* rispettivamente nel Regno Unito e negli Stati Uniti. In particolare, nel 2010 nel Regno Unito è stata costituita l'unità *Behavioural Insights Team* (BIT), finalizzata all'ideazione di tecniche di *nudging*. In particolare, gli interventi di *nudging* introdotti negli ultimi anni, quali ad esempio l'indicazione che la maggior parte delle persone dichiara i propri redditi alle scadenze previste, ha avuto effetti di gettito positivi per le finanze del Regno Unito. Ad oggi, numerosi sono i paesi che stanno considerando o che hanno già adottato politiche di *nudging*, come nel caso di Svezia, Paesi Bassi, Francia, Danimarca e non ultima l'Italia. Come noto, tramite l'evoluzione tecnologica, che consente la creazione di banche dati accurate e tempestive, è stato possibile introdurre strumenti quali ad esempio la dichiarazione precompilata e la fatturazione elettronica. Anche l'invio di lettere di *compliance* o di messaggi con cui si ricordano le scadenze tramite piattaforme innovative come, ad esempio, IO possono produrre importanti miglioramenti nella *tax compliance*.

Dato il sempre più esteso utilizzo delle tecniche di *nudging* da parte dei governi, la stima degli effetti di tali politiche è un tema di crescente interesse nella letteratura scientifica. Sembra emergere con sufficiente chiarezza che gli effetti del *nudging* variano a seconda della tipologia di *nudge* e del contesto istituzionale in cui tali politiche vengono adottate (vedi Bott et al. (2020) in Norvegia; Del Carpio (2013) in Perù; Castro e Scartascini (2015) in Argentina; Kettle et al. (2016) in Guatemala; Hernandez et al. (2017) in Polonia; Hallsworth et al. (2017), Cranor et al. (2020) e John e Blume (2018) in UK e DeNeve et al. (2021) in Belgio). In particolare, dalla metanalisi di Antinyan, Armenak, Asatryan, Zareh (2020) risulterebbe che l'effetto del *nudging* è di breve periodo e che mentre i *deterrence nudge* avrebbero un effetto statisticamente significativo sul miglioramento della *tax compliance*, i *non-deterrence nudge* potrebbero essere meno efficaci nell'influenzare le scelte di *compliance* dei contribuenti.

Per concludere, è utile ricordare che anche gli impatti della digitalizzazione sul comportamento del contribuente, e in particolare sulla sua *tax compliance*, sono oggetto di analisi di alcuni contributi scientifici.

L'utilizzo di *e-billing* e *e-invoicing* avrebbe effetti positivi sulla *compliance* (Ali et al., 2015; Barreix e Zambrano, 2018). Anche la digitalizzazione applicata alla creazione di dichiarazioni dei redditi precompilate corrette determinerebbe effetti positivi in termini di *compliance* (Fochmann et al 2021).

Alla luce di queste considerazioni, appare sempre più rilevante continuare ad investire nelle capacità della Pubblica amministrazione di utilizzare le nuove tecnologie non solo per massimizzare le potenzialità di analisi dei dati ma anche per sviluppare nuove modalità di interazione con i cittadini e i contribuenti con la finalità di contribuire al miglioramento degli adempimenti spontanei.

V.2 VALUTAZIONE DI IMPATTO DEL REGIME PATENT BOX

Gli investimenti in Ricerca e Sviluppo (R&S) hanno un ruolo fondamentale nel grado di innovazione dei processi di produzione e rappresentano, nel lungo periodo, un fattore rilevante per la competitività delle imprese e per la crescita economica di un Paese. In letteratura sono numerose le evidenze che mostrano come l'intervento pubblico in questo particolare settore possa essere utile al superamento di alcuni fallimenti del mercato che, altrimenti, tende a generare un livello di investimenti inferiore a quello ottimale. A tal proposito, si annoverano due possibili tipologie di regimi fiscali: i) *back-end*, i quali agevolano i redditi derivanti dallo sfruttamento economico delle immobilizzazioni immateriali, ii) *front-end*, i quali sgravano i costi in R&S.

Per quanto riguarda l'Italia, sono stati introdotti e potenziati negli ultimi anni sia incentivi sotto forma di crediti di imposta parametrizzati alla spesa effettuata in R&S (D.L. 269/2003), sia deduzioni fiscali sui rendimenti delle attività ad essa collegati, come brevetti e altri beni immateriali (L. 190/2014, ovvero cosiddetto "*Patent Box*", PB). L'oggetto del presente elaborato è la valutazione del "*vecchio regime Patent Box*", in vigore dal 2015 al 2020. Grazie a tale regime i contribuenti titolari di reddito d'impresa hanno potuto esercitare l'opzione per escludere dalla base imponibile una quota del reddito (inizialmente del 30%, poi del 40%, e, infine, del 50%) derivante dall'utilizzo di alcune tipologie di beni immateriali e delle plusvalenze (se reinvestite al 90%) derivanti dalla loro cessione. Si trattava, quindi, di un regime di tipo *back-end*.⁵³

Le tipologie di beni immateriali giuridicamente tutelabili erano software protetti da *copyright*, brevetti industriali, disegni e modelli, processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico. Inizialmente erano ammessi anche i marchi, esclusi dal 2017 in poi per effetto delle prescrizioni OCSE. Dunque, nel vecchio regime PB rientrano solo i marchi per cui i soggetti interessati abbiano effettuato opzione nel 2015 o nel 2016.

Il funzionamento del vecchio regime PB era piuttosto complesso, e si basava su due possibili canali di accesso: a) la procedura di *ruling* e b) l'autoliquidazione. La possibilità di usare uno o l'altro dipendeva dal tipo di utilizzo.⁵⁴ Le diverse modalità di accesso al regime PB determinano anche una diversa tempistica di fruizione: in caso di autoliquidazione il beneficio è fruito immediatamente (nell'anno della dichiarazione), nel caso di *ruling* è necessario attendere l'anno di conclusione dell'accordo per poter ricevere il beneficio spettante.

Adoperando il procedimento del *ruling*, il contribuente deve inviare un'istanza (ex art. 31-ter del D.P.R. n. 600 del 1973) con la predisposizione di un accordo preventivo di durata quinquennale. Attraverso delle metodologie per la simulazione dei redditi futuri, l'azienda propone un importo agevolabile che dovrebbe corrispondere al reddito connesso con lo sfruttamento di uno o più beni immateriali. L'Agenzia delle entrate, dopo aver ricevuto l'istanza e svolti i controlli e le analisi necessarie, avviene ad un accordo col richiedente nel quale è specificato l'importo

⁵³ Successivamente il regime è stato modificato radicalmente diventando una misura agevolativa di tipo *front-end*.

⁵⁴ Per utilizzo indiretto del bene relativo a cessione/concessione al di fuori del gruppo aziendale, l'autoliquidazione è obbligatoria; se l'utilizzo del bene è indiretto, ma la cessione/concessione avviene infragruppo, l'autoliquidazione è opzionale; nei casi di utilizzo diretto del bene la presentazione di una istanza di *ruling* è obbligatoria.

agevolabile concordato per i cinque anni (essendo l'accordo preventivo di durata quinquennale, l'opzione per il regime PB può essere esercitata per non meno di cinque anni consecutivi). Una volta concluso l'accordo⁵⁵ il contribuente ottiene il beneficio spettante e, solo in questa fase, può scegliere se indicare in dichiarazione l'intero importo agevolato dall'anno di presentazione dell'istanza all'anno d'imposta attuale (quindi cumulando il beneficio spettante nei vari anni precedenti), o, in alternativa, presentare una o più dichiarazioni integrative per gli anni d'imposta precedenti.⁵⁶ Nei casi in cui si possa usufruire della possibilità di autoliquidazione, invece, il contribuente calcola autonomamente l'importo del reddito agevolabile per l'anno d'imposta in corso - considerando tutti i beni immateriali che intende far rientrare nel regime - e lo inserisce in dichiarazione con effetto immediato.

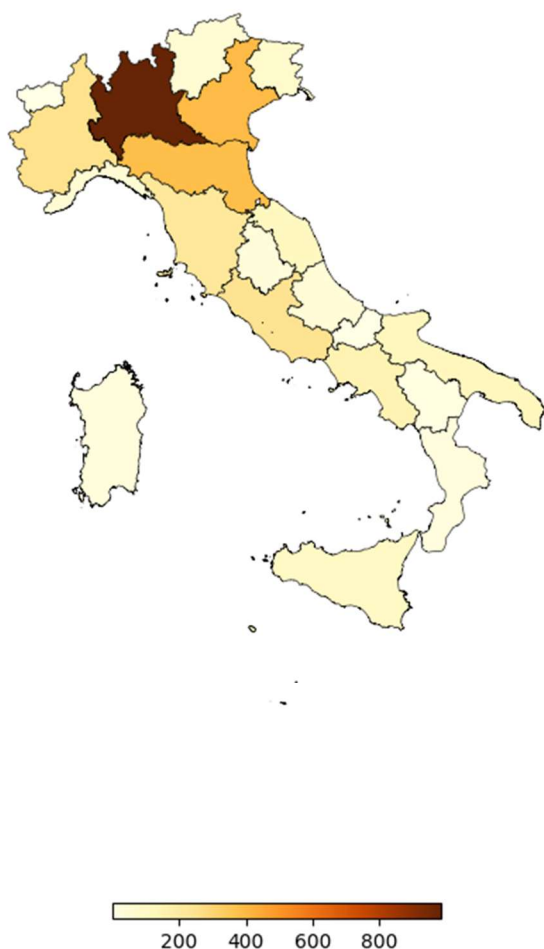
Al fine di comprendere le ricadute dirette e indirette sulle imprese del "vecchio" regime PB, sono stati approntati modelli statistici nei casi di *ruling* e di autoliquidazione, in prima battuta per tutta la platea e, successivamente, osservando, distintamente, la categoria dei medi e dei grandi contribuenti. I risultati emersi hanno confermato, in generale, le conclusioni presenti in letteratura per i regimi back-end, e cioè che sono tutto sommato poco efficaci e sostanzialmente incapaci di stimolare gli investimenti in R&S.

⁵⁵ Tale accordo può avvenire a distanza anche di due o tre anni rispetto alla data di presentazione dell'istanza di *ruling*.

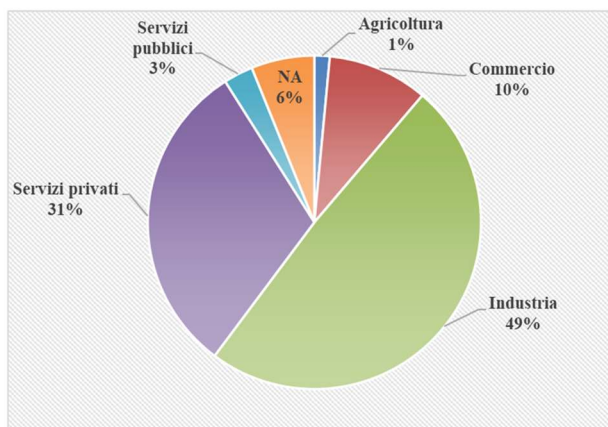
⁵⁶ Generalmente, dato un determinato anno d'imposta, è possibile presentare integrazioni (dichiarazioni integrative) entro due anni dallo stesso, ma essendo i tempi di evasione per le pratiche di *ruling* alquanto lunghe, è stata introdotta un'apposita deroga ad hoc (circolare 11 dell'Agenzia, 2016).

FIGURA V.2.1: DISTRIBUZIONE DEI CONTRIBUENTI AGEVOLATI PATENT BOX

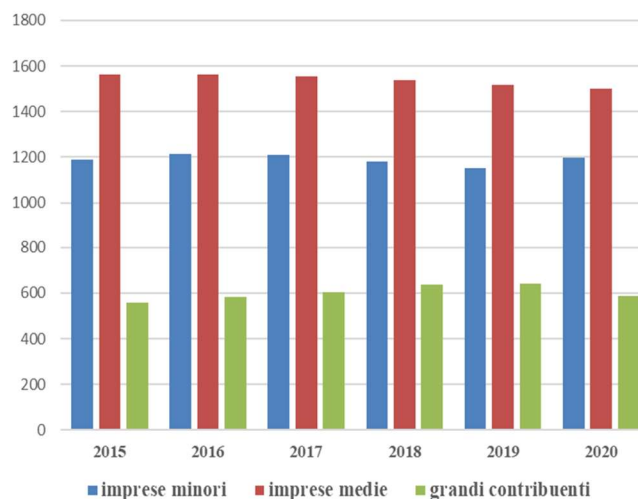
1.a - Distribuzione regionale



1.b - Distribuzione per macrosezione Ateco



2.c - Distribuzione per dimensione



Il *dataset* per l'analisi è stato costruito considerando tutti i contribuenti che hanno usufruito dell'agevolazione PB nel periodo compreso tra il 2015 e il 2020. La platea così ottenuta (in tutto 3.462 contribuenti) include, perciò, sia soggetti che hanno usufruito dell'autoliquidazione tra il 2015 e il 2020 (2.642), sia soggetti che hanno usufruito della procedura di *ruling* (2.180), sia soggetti che hanno utilizzato entrambi i canali (1.462 soggetti). Per questi contribuenti sono state poi estratte le informazioni anagrafiche rilevanti - desunte dalle dichiarazioni - disponibili dal 2012 al 2019, al fine di poter effettuare un confronto tra il periodo pre- e post- regime PB. Sono state incluse, inoltre, alcune informazioni provenienti dal bilancio economico relative a immobilizzazioni immateriali, costi in R&S, brevetti, concessioni licenze e marchi, salari e stipendi, costo della produzione, costo del personale, e numero di dipendenti.

Nella Figura V.2.1 si osserva la distribuzione dei soggetti in base alla collocazione territoriale, al tipo di attività economica svolta e alla tipologia di contribuente. Come si può notare osservando il Quadrante 1.c, coloro che hanno usufruito del regime agevolativo PB tra il 2015 e il 2019 sono per la gran parte imprese medie, circa il 44% della platea, seguite dalle imprese minori (34%) e, per la parte residuale, dai grandi contribuenti (circa il 17%). Circa la metà della platea è attiva nel campo dell'industria, il 31% nel settore dei servizi privati e il 10% nel commercio. A livello territoriale sono concentrati nelle regioni del nord (la Lombardia copre da sola circa un terzo della platea, seguita dal Veneto, Emilia-Romagna e Piemonte).

TABELLA V.2.1: STATISTICHE DESCRITTIVE PRE E POST 2015 (IN MIGLIAIA DI EURO) PER TIPOLOGIA SOGGETTO													
Variabili target	Imprese Minori				Imprese Medie				Grandi Contribuenti				
	Media		Mediana		Media		Mediana		Media		Mediana		
	Pre	Post	Pre	Post	Pre	Post	Pre	Post	Pre	Post	Pre	Post	
Immobiliizzazioni Immateriali	597	1.203	40	60	2.749	2.380	309	354	49.913	21.166	5.776	3.209	
Brevetti	44	203	0	0	219	180	8	13	2.836	1.296	43	62	
Costi di Ricerca e Sviluppo	71	40	0	0	145	117	0	0	1.837	413	0	0	
Concessioni, Marchi e Licenze	259	556	0	0	907	604	8	10	13.777	8.188	124	131	
Salari e Stipendi	366	462	195	228	3.927	4.270	2.728	3.004	46.655	28.956	19.328	16.389	
Totale Costo della Produzione	1.766	2.569	1.240	1.488	30.520	31.525	23.572	24.411	528.288	283.593	185.903	163.567	
Costo per il Personale	501	631	268	304	5.466	5.885	3.811	4.154	64.786	40.181	27.339	22.959	
Numero Dipendenti *	18	23	8	7	132	141	87	93	1.770	1.269	590	464	

Nella Tabella V.2.1 le statistiche descrittive, disaggregate in base alla tipologia di soggetto, mostrano un'evoluzione storica completamente diversa per i tre sottogruppi: mentre le imprese minori segnano un incremento ragguardevole (in alcuni casi anche superiore al 100%), le imprese medie registrano incrementi di minore entità o, in alcuni casi, decrementi; i grandi contribuenti, infine, subiscono una sistematica e significativa riduzione - negli anni successivi al 2015 - di tutti gli indicatori economici considerati. Alla luce dell'analisi descrittiva svolta, si è ritenuto opportuno escludere dall'analisi econometrica le imprese minori (per le quali si dispone di un numero esiguo di osservazioni) e applicare i modelli per la valutazione di impatto alle imprese medie e ai grandi contribuenti separatamente.

Per valutare l'impatto del regime PB attraverso un'analisi econometrica si applicano due distinte metodologie, una per il *ruling* e una per l'autoliquidazione. In entrambi i casi l'obiettivo è quello di trovare un valido gruppo di confronto (il cosiddetto "controfattuale") composto da soggetti paragonabili a quelli che hanno usufruito dell'agevolazione, ma che non ne hanno usufruito nello stesso anno di imposta. Per le aziende che hanno utilizzato la procedura di *ruling*, risulta efficace sfruttare come controfattuale le aziende che hanno già presentato istanza e la cui istanza sia stata ammessa, ma che ancora non abbiano concluso l'accordo.⁵⁷ Si fa notare che nell'analisi non sono compresi i non ammessi al regime, ossia decaduti e rinunciatari, in quanto intrinsecamente non comparabili con gli ammessi. Nella platea di indagine infatti *tutti* i contribuenti sono stati prima o poi ammessi al regime *Patent box*. Ciò che differenzia i soggetti è il momento in cui sono stati ammessi alle agevolazioni fiscali, e quindi l'anno di imposta dal quale hanno iniziato ad usufruire delle detassazioni. È infatti la discrepanza fra anno di presentazione istanza e anno di ammissione al regime a fornire la fonte di variazione esogena alla base della nostra strategia di identificazione causale. Si ipotizza quindi che l'eventuale impatto si possa osservare non tanto nell'anno di presentazione istanza, quanto nell'anno di conclusione dell'accordo.

Le variabili dipendenti su cui sono svolti tutti i modelli econometrici sono le seguenti: immobilizzazioni immateriali, salari e stipendi, costo del personale, costo del personale pro-capite, costo della produzione. Mentre il valore delle immobilizzazioni immateriali può essere senz'altro considerato come misura dell'impatto diretto del regime PB,⁵⁸ le altre quattro variabili sono da interpretare come misure di eventuali effetti indiretti (o di spillover). Si vuole cioè verificare se il regime agevolativo in questione abbia avuto una ricaduta non soltanto sugli investimenti nei beni immateriali, oggetto dell'agevolazione stessa, ma anche su altre importanti dimensioni relative all'attività d'impresa. In particolare, è interessante considerare l'effetto sui fattori produttivi

⁵⁷ Le pratiche non evase non sono significativamente diverse da quelle evase, in quanto le istanze di *ruling* sono state prese in carico dall'Agenzia delle entrate in ordine cronologico, secondo la data di presentazione.

⁵⁸ È da notare che le variabili riguardanti i brevetti, i costi in R&S e le concessioni licenze e marchi purtroppo non sono state utilizzate per i modelli econometrici perché le osservazioni diverse da zero sono troppo poche. La variabile immobilizzazioni immateriali racchiude in sé questi tre aspetti ed è utilizzabile come variabile di *outcome*.

(costo della produzione e costo del personale) per valutare se le imprese sono state in grado di trasferire al sistema economico parte dei benefici fiscali conseguiti.

I modelli stimati per il *ruling*, a seconda del profilo temporale scelto, sono i seguenti: 1) Impatto nell'anno di conclusione accordo, 2) Impatto medio in tutti gli anni seguenti alla conclusione accordo, 3) Impatto diverso in base alla permanenza nel regime. Nella Tabella V.2.2 si osservano i risultati relativi alla stima del primo modello (equazione 1), i cui coefficienti rappresentano l'effetto immediato della conclusione di un accordo di *ruling*. Per quanto riguarda l'impatto sulle immobilizzazioni immateriali, le stime non risultano mai significativamente diverse da zero, e quasi sempre negative. Anche gli effetti indiretti (nelle colonne 2-5) risultano per la maggior parte dei casi irrilevanti. La conclusione di un accordo di *ruling*, quindi, non risulta avere ricadute positive sull'azienda né in termini di investimenti in beni immateriali, né in termini di redistribuzione degli utili verso i fattori produttivi. Gli errori standard risultano più elevati nelle regressioni relative ai grandi contribuenti per via del minor numero di osservazioni.

TABELLA V.2.2: IMPATTO CONCLUSIONE ACCORDO, SEPARATAMENTE PER GLI ANNI 2017, 2018, 2019					
	Immobilizzazioni im- materiali (1)	Costo della produ- zione (2)	Costo del personale (3)	Salari e stipendi (4)	Costo del personale procapite (5)
Generale					
a.i. 2017	-151,005 (704,430)	-77,696 (3.265,503)	-303,945 (514,234)	-185,309 (436,028)	-2,578** (1,006)
a.i. 2018	-488,248 (950,922)	-1.193,388 (2.353,434)	-182,118 (207,506)	-123,622 (180,648)	-0,526 (0,615)
a.i. 2019	-918,935 (2.907,729)	355,993 (3.463,209)	-20,485 (391,852)	16,047 (347,675)	-0,074 (0,716)
Imprese medie					
a.i. 2017	-760,229 (615,508)	325,982 (794,071)	14,118 (128,673)	-1,031 (102,655)	-1,199 (0,951)
a.i. 2018	105,083 (609,258)	629,236 (558,253)	-49,807 (73,114)	-31,279 (57,957)	-0,671 (0,646)
a.i. 2019	-75,445 (1.093,243)	118,633 (736,671)	130,991 (99,233)	174,771** (84,753)	0,014 (0,928)
Grandi contribuenti					
a.i. 2017	985,976 (1.981,883)	359,086 (11.307,110)	-992,646 (2.033,114)	-488,406 (1.456,290)	-4,083 (2,764)
a.i. 2018	-3.025,047 (3.428,900)	-1.669,591 (9.172,821)	-509,097 (873,588)	-195,542 (632,786)	-1,733 (1,760)
a.i. 2019	-505,786 (13.217,720)	3.520,900 (16.210,680)	-1.144,610 (2.212,221)	-1.024,280 (1.629,097)	0,619 (1,138)

Note: *p<0,1; **p<0,05; ***p<0,01

Nella Tabella V.2.3 sono, invece, presentati i risultati della stima del secondo modello (equazione 2), il quale intende misurare l'effetto medio del regime PB per tutti gli anni della durata dell'accordo di *ruling* sottoscritto. Anche in questo caso i coefficienti relativi alla variabile trattamento sono tutti non significativi, sia per gli effetti diretti che per gli spillover. Fa eccezione il coefficiente del costo del personale pro-capite, che risulta essere negativo e significativo, indicando una riduzione del costo del personale per dipendente (di circa 765 euro) negli anni di fruizione dell'agevolazione PB. Osservando i risultati distinti per le due sotto platee, tale riduzione risulta essere concentrata nelle aziende appartenenti al gruppo dei grandi contribuenti.

TABELLA V.2.3: IMPATTO COMPLESSIVO PER LA DURATA DEL RULING

	Immobilizzazioni immateriali (1)	Costo della produzione (2)	Costo del personale (3)	Salari e stipendi (4)	Costo del personale procapite (5)
Generale					
Trattamento	1.640,343 (1.198,607)	-553,919 (1.402,684)	-248,741 (162,081)	-198,744 (142,806)	-0,765** (0,379)
Osservazioni	6.759	6.759	8.361	6.759	8.192
Imprese medie					
Trattamento	601,355 (457,376)	239,660 (354,016)	-7,839 (47,158)	13,319 (39,725)	-0,453 (0,365)
Osservazioni	5.040	5.040	5.705	5.040	5.663
Grandi contribuenti					
Trattamento	5.138,458 (3.988,248)	-1.181,277 (4.889,581)	-1.057,195 (700,437)	-750,115 (511,745)	-1,821* (1,011)
Osservazioni	1.596	1.596	1.596	1.596	1.591

Note: *p<0,1; **p<0,05; ***p<0,01

Nella Tabella V.2.4 sono sintetizzate le stime relative al terzo modello (equazione 3), con il quale si studia l'evoluzione dell'impatto del regime PB negli anni successivi alla conclusione dell'accordo di *ruling*, verificando se l'eventuale effetto sia cambiato nel tempo. Per quanto riguarda le immobilizzazioni immateriali, si conferma quanto già osservato nei primi due modelli, e cioè che non ci sono stati effetti significativi, né per le imprese medie, né per i grandi contribuenti.

Per quanto riguarda il costo della produzione (colonna 2), si osserva un effetto negativo che aumenta di intensità all'aumentare degli anni. L'effetto risulta particolarmente marcato nel sottogruppo dei grandi contribuenti raggiungendo cifre notevoli: una riduzione di circa 36 milioni nel secondo anno, e una riduzione di circa 44 milioni nel terzo (da interpretare sempre in relazione all'anno "zero").

TABELLA V.2.4: IMPATTO CUMULATO (IN BASE AGLI ANNI DI PERMANENZA NEL REGIME)

	Immobilizzazioni imma- teriali (1)	Costo della produ- zione (2)	Costo del perso- nale (3)	Salari e sti- pendi (4)	Costo del personale proca- pate (5)
Generale					
1° anno	3.395,045 (2.302,371)	-3.535,110 (5.951,620)	330,253 (1.000,881)	44,283 (921,246)	1,438 (0,933)
2° anno	-2.003,057 (2.172,019)	-12.179,480** (5.623,448)	400,941 (969,692)	282,569 (870,448)	1,208 (0,905)
3° anno	-64,426 (3.308,521)	-15.618,690* (8.498,721)	-1.156,781 (1.495,505)	-851,667 (1.315,509)	0,346 (1,400)
4° anno	115,627 (19.528,560)	-4.376,949 (49.993,430)	698,042 (9.511,480)	203,811 (7.738,435)	0,248 (8,756)
Osservazioni	1.276	1.257	1.616	1.257	1.579
Imprese medie					
1° anno	1.184,255 (904,761)	-538,813 (1.054,802)	8,494 (166,909)	-34,551 (142,964)	0,117 (1,005)
2° anno	422,042 (902,737)	-712,517 (1.054,756)	49,006 (168,316)	25,990 (142,957)	0,468 (1,016)
3° anno	-854,718 (1.445,073)	-829,859 (1.676,415)	-5,202 (268,497)	5,026 (227,215)	0,627 (1,620)
4° anno	604,969 (6.610,556)	-11.007,180 (7.643,349)	-1.629,671 (1.320,173)	-1.302,109 (1.035,949)	-0,533 (7,892)
Osservazioni	918	907	1.101	907	1.090
Grandi contribuenti					
1° anno	12.403,990 (9.228,779)	-13.640,820 (23.981,930)	-1.601,476 (4.909,000)	-2.485,018 (3.596,107)	5,643** (2,188)
2° anno	-10.178,280 (7.436,714)	-36.262,130* (19.282,240)	-343,633 (3.954,090)	-61,660 (2.891,384)	0,380 (1,765)
3° anno	-1.747,476 (10.370,160)	-44.216,110* (26.566,260)	-5.046,805 (5.480,182)	-4.168,223 (3.983,629)	0,965 (2,442)
Osservazioni	334	326	331	326	330

Note: *p<0,1; **p<0,05; ***p<0,01

Infine, nella Tabella V.2.5, sono presentati i risultati della stima del modello *panel* a effetti fissi per l'autoliquidazione. In questo caso è stato possibile utilizzare l'ammontare indicato dai contribuenti nell'apposito quadro della dichiarazione, e stimare perciò non solo la presenza di un effetto più o meno significativo, ma anche la sua intensità. Avendo applicato la trasformazione logaritmica da entrambi i lati dell'equazione, il coefficiente può essere interpretato come una "elasticità".

Come si può notare l'effetto della misura in autoliquidazione è in maggioranza nullo o lievemente negativo per entrambi i tipi di imprese. Il coefficiente relativo alle immobilizzazioni immateriali risulta negativo e statisticamente significativo per le grandi imprese: un aumento dell'1% dell'importo autoliquidato porterebbe alla diminuzione dello 0,1% delle immobilizzazioni immateriali.

Questo effetto si può spiegare considerando che ad accedere ad autoliquidazione sono le imprese che cedono immobilizzazioni immateriali, invece che usarle per produrre (ricordiamo che l'autoliquidazione è obbligatoria nel caso di "utilizzo indiretto"). Difficile quindi giudicare l'effetto netto della misura in questo caso. Per quanto riguarda le medie imprese, invece, l'effetto diretto del trattamento è nullo, mentre è negativo su entrambi i fattori produttivi, costo totale della produzione e costo del personale, che si riducono rispettivamente dello 0,01% e del 0,02% all'aumentare dell'1% dell'ammontare ammesso in autoliquidazione.⁵⁹

⁵⁹ Potrebbero essere necessarie ulteriori indagini di questi effetti, tuttavia è da notare come la portata economica sia, comunque, relativamente bassa.

TABELLA V.2.5: EFFETTI DELL'AUTOLIQUIDAZIONE (MODELLO PANEL A EFFETTI FISSI)

	Immobilizzazioni im- materiali (1)	Costo della produ- zione (2)	Costo del personale (3)	Salari e stipendi (4)	Costo del personale procapite (5)
Generale					
log_RF50 c1	-0,041* (0,023)	0,003 (0,004)	-0,023*** (0,009)	-0,012*** (0,004)	-0,0003 (0,005)
Osservazioni	3.565	3.614	5.397	3.562	5.273
Imprese medie					
log_RF50 c1	0,012 (0,031)	-0,010*** (0,004)	-0,023*** (0,006)	-0,007 (0,004)	0,003 (0,005)
Osservazioni	2.505	2.543	2.799	2.527	2.792
Grandi contribuenti					
log_RF50 c1	-0,106*** (0,041)	-0,005 (0,006)	-0,004 (0,006)	-0,002 (0,006)	0,008 (0,006)
Osservazioni	822	820	819	821	819

Note: *p<0,1; **p<0,05; ***p<0,01

Alla luce delle analisi e dei risultati dei modelli implementati, è emerso che, nel complesso, il vecchio regime agevolativo PB non abbia avuto impatti positivi sulla platea osservata, né in termini di investimenti in immobilizzazioni immateriali, né in termini di redistribuzione del valore verso i fattori produttivi, a fronte di un importante dispendio di risorse finanziarie da parte dello stato. Per un'analisi maggiormente accurata si auspica di poter utilizzare - anche in prospettiva di valutare il nuovo regime riformato - dati legati ai bilanci aziendali più completi e accurati.

V.3 ANALISI DEL RISCHIO FISCALE E INTELLIGENZA ARTIFICIALE

In base all'articolo 2 (Razionalizzazione e riordino delle disposizioni normative in materia di attività di analisi del rischio), comma 1 lett. a), del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13 - emanato in attuazione dei principi e criteri direttivi di cui all'articolo 17 (Principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo), comma 1, lettere c) e f), della legge delega 9 agosto 2023, n. 111 - l'analisi del rischio è «il processo, composto da una o più fasi, che, al fine di massimizzare l'efficacia delle attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, alla frode fiscale e all'abuso del diritto in materia tributaria, nonché di quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo, tramite modelli e tecniche di analisi deterministica ovvero probabilistica, nel rispetto della normativa in materia di trattamento di dati personali, utilizza, anche attraverso la loro interconnessione, le informazioni presenti nelle basi dati dell'Amministrazione finanziaria, ovvero pubblicamente disponibili, per associare, coerentemente a uno o più criteri selettivi, ovvero a uno o più indicatori di rischio desunti o derivati, la probabilità di accadimento a un determinato rischio fiscale, effettuando, ove possibile, anche una previsione sulle conseguenze che possono generarsi dal suo determinarsi».

Si tratta, quindi, di un'attività che consente di incrementare il livello di conoscenza dell'ambiente esterno, tramite un uso efficiente dei dati a disposizione, così da ridurre il livello di asimmetria informativa in cui si trova ad operare l'Amministrazione finanziaria; l'attività di analisi del rischio fiscale si inserisce, quindi, nell'ambito della gestione del rischio di non conformità (*Compliance Risk Management*).

Da circa un decennio, l'OCSE e la Commissione europea hanno fornito indirizzi e condiviso strategie per un'efficace azione di *risk management*, che risponde all'esigenza di allocare al meglio le risorse delle Amministrazioni fiscali - scarse rispetto alla platea dei contribuenti - al fine di raggiungere un livello di *compliance* fiscale ottimale.

Si tratta di un processo sistematico in cui l'Amministrazione fiscale effettua scelte di merito in relazione agli strumenti più adeguati a stimolare efficacemente la *compliance*, ovvero prevenire e contrastare la sua assenza; tale attività è tanto più efficace quanto maggiore è la conoscenza del comportamento dei contribuenti.

In termini operativi, le potenzialità dell'analisi del rischio sono oggi fortemente valorizzate dal rilevante patrimonio informativo di cui l'Amministrazione finanziaria può disporre e di cui potrebbe disporre in prospettiva, in esito anche ad evoluzioni normative ed organizzative.

In tale contesto si inserisce la sottoscrizione, in data 13 marzo 2024, di un Protocollo d'intesa tra l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza, che dà attuazione alla previsione di cui all'articolo 2, comma 9, del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, che prevede la costituzione di un'apposita "Unità integrata permanente di analisi del rischio" (UIPAR) finalizzato a instaurare forme rafforzate di collaborazione in materia di analisi del rischio per finalità di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale.

Nel corso degli ultimi anni, infatti, il legislatore ha introdotto, in linea con gli standard internazionali, una serie di misure finalizzate a potenziare la base informativa a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per l'effettuazione dell'analisi del rischio di evasione e frode fiscale.

Il vasto patrimonio informativo di cui dispone l'Amministrazione finanziaria, per essere correttamente valorizzato, richiede l'utilizzo di strumenti di analisi sempre più evoluti e, conseguentemente, continui investimenti volti ad incrementare le competenze e le conoscenze del personale e ad aggiornare l'infrastruttura tecnologica, così da riuscire a trasformare i dati in informazioni e le informazioni in conoscenza.

In tale contesto organizzativo e tecnologico, l'analisi del rischio per l'individuazione dei fenomeni di evasione, elusione e frode, grazie alla disponibilità e al tempestivo utilizzo delle informazioni rilevanti, consente di operare interventi idonei a garantire la prevenzione *ex ante*, oltre che la repressione *ex post*, nonché l'attuazione di azioni mirate e un uso più efficiente delle risorse dell'Amministrazione, circoscrivendo i controlli nei confronti di soggetti a più alto rischio fiscale e con minore impatto su cittadini e imprese, anche in termini di oneri amministrativi.

L'esito di tale processo non riguarda soltanto il recupero dell'evasione e l'applicazione delle sanzioni, bensì l'innalzamento complessivo del livello di *compliance*. Per ottenere questo risultato, l'Amministrazione finanziaria sta adottando sempre più un approccio cooperativo e olistico (si pensi negli ultimi anni alle misure introdotte in materia di dichiarazione precompilata, cassetto fiscale, semplificazione degli adempimenti, fatturazione elettronica e alle raccomandazioni in tema di rapporto con il contribuente).

Coerentemente, anche la valutazione dei risultati dell'azione amministrativa è, da un lato, tesa alla misurazione di specifici *output*, in primis il numero e la qualità dei controlli, quali indicatori di produttività ed efficienza, dall'altro, attenta alla misurazione dell'*outcome*, cioè degli effetti di medio-lungo termine sul livello di *compliance*, come indicatore di efficacia.

In tale scenario, una funzione peculiare viene assunta dalle metodologie di analisi dei dati basate su soluzioni di intelligenza artificiale e, in particolare, sulle tecniche di *machine learning*, che confluiscono in quello che può essere definito come "approccio probabilistico" all'analisi del rischio fiscale.

L'approccio probabilistico parte dell'assunto che, in talune circostanze caratterizzate da carenza informativa o cognitiva, la selezione di un contribuente da sottoporre a controllo è un tipico evento aleatorio, che sconta un grado di incertezza relativo all'esito del controllo stesso. Se si riesce ad associare all'evento "controllo" una valutazione di probabilità rispetto all'esito atteso, si trasforma un evento incerto in un evento caratterizzato da un certo grado di rischio.

Seguendo tale impostazione, l'analisi probabilistica consente di porre all'attenzione delle strutture di controllo anche situazioni che, benché non associabili "con certezza" a violazioni o irregolarità, potrebbero essere meritevoli di approfondimenti istruttori, in quanto indicative di potenziali comportamenti fiscalmente illeciti.

In tale ambito, la disponibilità dei dati degli audit fiscali effettuati dall'Amministrazione finanziaria, o da altri organi di controllo, rende possibile, ad esempio, addestrare algoritmi di analisi predittiva che, sulla base delle caratteristiche dei contribuenti sottoposti a controllo, sono in grado di costruire opportuni "score" utili all'identificazione e all'ordinamento dei profili di rischio. L'assegnazione dei citati score alle posizioni da vagliare consente, ad esempio, di stabilire delle

priorità delle posizioni in base al beneficio atteso di un'eventuale attività accertativa e, pertanto, di aumentare l'efficienza e l'efficacia del lavoro degli uffici operativi.

Gli approcci probabilistici all'analisi del rischio possono oggi avvalersi di un'ampia gamma di metodi e tecnologie che rendono possibile elaborare una grande mole di dati (*big data*) in tempi sempre più ridotti e, quindi, compatibili con le esigenze operative dell'Amministrazione fiscale. Le moderne tecniche di *machine learning* e di intelligenza artificiale possono, inoltre, essere integrate con metodologie classiche di tipo statistico-econometrico, in modo da coniugare l'esigenza di flessibilità della modellazione dei dati con quella dell'interpretabilità dei risultati.

I risultati tipici dell'analisi probabilistiche sono le cc.dd. "variabili di profilazione" (o anche variabili desunte o derivate) che sintetizzano le informazioni disponibili tramite valori segnaletici del livello di rischio fiscale che caratterizza i soggetti analizzati.

Tali variabili, pur non potendo essere utilizzate per produrre, in maniera automatizzata, effetti giuridici negativi che incidono sulla sfera giuridica dei contribuenti (ex art. 22, del Regolamento 679/2016), rappresentano degli importanti elementi informativi che possono essere utilizzati per modellizzare, e quindi ridurre la complessità del contesto esterno, così da incrementare l'efficacia e l'efficienza delle attività di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale.