

ATTI PARLAMENTARI

XVIII LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI

Doc. **LVII**
n. **4-bis**
ALLEGATI II, III e IV

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2021

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

**Presentato dal Presidente del Consiglio dei ministri
(DRAGHI)**

ALLEGATI II, III e IV

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

Trasmessi alla Presidenza il 29 settembre 2021

PAGINA BIANCA

SOMMARIO

ALLEGATO II. Rapporto programmatico recante gli interventi in materia di spese fiscali	<i>Pag.</i>	5
ALLEGATO III. Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva	»	17
ALLEGATO IV. Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva	»	101

PAGINA BIANCA

ALLEGATO II

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

PAGINA BIANCA

SOMMARIO

1) QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO	9
2) I LAVORI DELLA COMMISSIONE SULLE <i>TAX EXPENDITURES</i>	11
3) LINEE PROGRAMMATICHE NEL RIORDINO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI E PROSPETTIVE DI MEDIO-TERMINE.....	16

PAGINA BIANCA

1) QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

L'art. 1 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160, in attuazione dell'articolo 4 della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (Legge delega sulla riforma tributaria) disciplina il monitoraggio annuale delle spese fiscali. In particolare il terzo comma, lettera b) prevede che all'art. 21 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica), dopo il comma 11, sia inserito il seguente comma 11-bis:

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

Il quarto comma del medesimo articolo dispone, inoltre, che per la redazione di tale rapporto annuale sulle spese fiscali “il Governo si avvale di una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze”.

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

Il D.Lgs. n. 160/2015, comma 1, prevede, infine, che la Nota di aggiornamento del DEF sia corredata da “un rapporto programmatico nel quale sono indicati gli interventi volti a ridurre, eliminare o riformare le spese fiscali in tutto o in parte ingiustificate o superate alla luce delle mutate esigenze sociali o economiche ovvero che si sovrappongono a programmi di spesa aventi le stesse finalità, che il Governo intende attuare con la manovra di finanza pubblica.

Nell'indicazione degli interventi di cui al precedente periodo resta ferma la priorità della tutela dei redditi di lavoro dipendente e autonomo, dei redditi di imprese minori e dei redditi di pensione, della famiglia, della salute, delle persone economicamente o socialmente svantaggiate, del patrimonio artistico e culturale, della ricerca e dell'istruzione, nonché dell'ambiente e dell'innovazione tecnologica.

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

La procedura di monitoraggio delle spese fiscali disegnata dal d.lgs. 160/2015 prevede dunque due strumenti con caratteristiche ben distinte. Da una parte il rapporto programmatico, da allegare alla Nota di aggiornamento al DEF, che è redatto dal Governo. Dall'altra, il rapporto annuale di ricognizione delle spese fiscali, affidato alla Commissione come organo tecnico. Si può ritenere che il rapporto annuale di ricognizione delle spese fiscali possa costituire la base informativa per la redazione del rapporto di natura programmatica.

La scelta del legislatore delegato di prevedere un rapporto sulle spese fiscali di natura ricorrente, a cadenza annuale, è volta a evitare gli inconvenienti di alcune esperienze passate di ricognizioni episodiche e discontinue e vuole essere uno strumento utile di trasparenza fiscale e di monitoraggio della finanza pubblica. La stessa relazione illustrativa al D.Lgs. 160/2015 sottolinea come l'utilità di rapporti di questo genere si accresca lungo il processo della loro stratificazione nel tempo e rende possibile un graduale percorso di affinamento e ampliamento.

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

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

2) I LAVORI DELLA COMMISSIONE SULLE TAX EXPENDITURES

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

NUMERO SPESE FISCALI PER MISSIONE		
MISSIONE 9	AGRICOLTURA POLITICHE AGROALIMENTARI E PESCA	28
MISSIONE 10	ENERGIA E DIVERSIFICAZIONE DELLE FONTI ENERGETICHE	27
MISSIONE 11	COMPETITIVITA' E SVILUPPO DELLE IMPRESE	88
MISSIONE 13	DIRITTO ALLA MOBILITA' E SVILUPPO DEI SISTEMI DI TRASPORTO	6
MISSIONE 16	COMMERCIO INTERNAZIONALE ED INTERNAZIONALIZZAZIONE DEL SISTEMA PRODUTTIVO	1
MISSIONE 17	RICERCA E INNOVAZIONE	6
MISSIONE 18	SVILUPPO SOSTENIBILE E TUTELA DEL TERRITORIO E DELL'AMBIENTE	14
MISSIONE 19	CASA E ASSETTO URBANISTICO	43
MISSIONE 20	TUTELA DELLA SALUTE	20
MISSIONE 21	TUTELA E VALORIZZAZIONE DEI BENI E ATTIVITA' CULTURALI E PAESAGGISTICI	32
MISSIONE 22-23	ISTRUZIONE SCOLASTICA, UNIVERSITARIA E FORMAZIONE POST UNIVERSITARIA	17
MISSIONE 24	DIRITTI SOCIALI, POLITICHE SOCIALI E FAMIGLIA	90
MISSIONE 25	POLITICHE PREVIDENZIALI	10
MISSIONE 26	POLITICHE PER IL LAVORO	65
MISSIONE 27	IMMIGRAZIONE, ACCOGLIENZA E GARANZIA DEI DIRITTI	0
MISSIONE 28	SVILUPPO E RIEQUILIBRIO TERRITORIALE	19
MISSIONE 29	POLITICHE ECONOMICO-FINANZIARIE E DI BILANCIO E TUTELA DELLA FINANZA PUBBLICA	118
MISSIONE 30	GIOVANI E SPORT	15
MISSIONE 31	TURISMO	3
TOTALE		602

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

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

Tributo	Numero spese fiscali	Numero spese fiscali %	Frequenze beneficiari	Ammontare 2021 (in milioni di euro)	Ammontare 2021 %	Ammontare 2022 (in milioni di euro)	Ammontare 2022 %	Ammontare 2023 (in milioni di euro)	Ammontare 2023 %
IRPEF	171	28,4%	113.962.192	-39.389,8	57,8%	-39.136,8	60,5%	-39.158,7	60,1%
IRES	53	8,8%	219.028	-565,9	0,8%	-639,8	1,0%	-692,3	1,1%
IRPEF/IRES	46	7,6%	339.078	-5.832,9	8,6%	-6.700,0	10,4%	-6.346,6	9,7%
IRPEF/IRES/IRAP/IMU	17	2,8%	1.445.034	-1.709,3	2,5%	-1.516,3	2,3%	-1.570,9	2,4%
IVA	75	12,5%	762.685	-2.039,7	3,0%	-2.039,7	3,2%	-2.039,7	3,1%
IMPOSTE DI REGISTRO, DI BOLLO E IPOCASTATALI	72	12,0%	36.170	-6.284,8	9,2%	-6.284,8	9,7%	-6.284,8	9,6%
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	9	1,5%	N.D.	-14,5	0,0%	-14,5	0,0%	-14,5	0,0%
IMPOSTA SOSTITUTIVA	32	5,3%	2.546.908	-2.106,9	3,1%	-2.298,1	3,6%	-3.101,0	4,8%
ACCISA	36	6,0%	N.D.	-3.216,0	4,7%	-3.216,0	5,0%	-3.216,0	4,9%
IMPOSTA DI CONSUMO	2	0,3%	N.D.	-166,7	0,2%	-277,1	0,4%	-343,8	0,5%
CREDITI D'IMPOSTA	66	11,0%	8.771	-6.555,6	9,6%	-2.351,8	3,6%	-2.151,8	3,3%
ALTRO	23	3,8%	376.751	-214,3	0,3%	-214,3	0,3%	-214,3	0,3%
TOTALE	602	100%	119.696.617	-68.096,4	100%	-64.689,2	100%	-65.134,5	100%

Natura	Numero spese fiscali	Numero spese fiscali %	Frequenze beneficiari	Ammontare 2021 (in milioni di euro)	Ammontare 2021 %	Ammontare 2022 (in milioni di euro)	Ammontare 2022 %	Ammontare 2023 (in milioni di euro)	Ammontare 2023 %
DETRAZIONE	58	9,6%	47.497.037	-20.755,6	30,5%	-21.609,8	33,4%	-21.465,7	33,0%
DEDUZIONE	45	7,5%	40.438.126	-9.847,0	14,5%	-9.756,5	15,1%	-9.597,8	14,7%
DETRAZIONE/DEDUZIONE	9	1,5%	5.773	-277,9	0,4%	-76,8	0,1%	-127,8	0,2%
ESENZIONE	127	21,1%	4.552.927	-5.522,6	8,1%	-5.563,0	8,6%	-5.609,9	8,6%
ESCLUSIONE	133	22,1%	9.067.512	-5.750,5	8,4%	-5.698,9	8,8%	-5.702,0	8,8%
RIDUZIONE DI ALIQUOTA	43	7,1%	949.118	-5.927,4	8,7%	-5.927,4	9,2%	-5.927,4	9,1%
RIDUZIONE DI IMPOSTA	8	1,3%	1.440.000	-1.456,8	2,1%	-1.514,7	2,3%	-1.504,6	2,3%
IMPOSTA IN MISURA FISSA	16	2,7%	N.D.	-1.207,7	1,8%	-1.207,7	1,9%	-1.207,7	1,9%
REGIME FORFETARIO	10	1,7%	4.468	-92,9	0,1%	-71,6	0,1%	-71,6	0,1%
REGIME SOSTITUTIVO	29	4,8%	2.546.231	-4.892,5	7,2%	-5.169,5	8,0%	-6.026,6	9,3%
REGIME SPECIALE	40	6,6%	738.323	-1.244,6	1,8%	-1.176,4	1,8%	-1.176,4	1,8%
CREDITO D'IMPOSTA	66	11,0%	8.771	-6.555,6	9,6%	-2.351,8	3,6%	-2.151,8	3,3%
ALTRO	18	3,0%	12.448.331	-4.565,2	6,7%	-4.565,2	7,1%	-4.565,2	7,0%
TOTALE	602	100%	119.696.617	-68.096,4	100%	-64.689,2	100%	-65.134,5	100%

Tributo	Classi di costo in termini di gettito - anno 2021										Non quantificabile	Stima già compresa in altra misura	Totale complessivo
	<10	10-20	20-50	50-100	100-300	300-1mlrd	>1mlrd	Effetti di trascurabile entità					
IRPEF	66	7	13	9	13	15	7	5	26	10	171		
IRES	14	0	7	3	3	0	0	6	11	9	53		
IRPEF/IRES	9	2	4	3	3	3	1	5	2	14	46		
IRPEF/IRES/IRAP/IMU	6	2	2	1	1	0	1	1	3	0	17		
IVA	19	3	4	0	1	4	0	4	39	1	75		
IMPOSTE DI REGISTRO, DI BOLLO E IPOCASTATALI	20	3	1	0	1	3	2	1	40	1	72		
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	5	1	0	0	0	0	0	1	2	0	9		
IMPOSTA SOSTITUTIVA	15	2	0	2	2	1	1	2	4	3	32		
ACCISA	13	3	2	1	1	2	1	0	12	1	36		
IMPOSTA DI CONSUMO	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	2		
CREDITO D'IMPOSTA	29	3	9	3	5	0	3	4	2	8	66		
ALTRO	8	0	2	2	0	0	0	0	10	1	23		
TOTALE	204	27	44	24	31	28	16	29	151	48	602		

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

Il Governo ritiene che il riordino delle spese fiscali debba essere parte integrante di un più ampio e organico disegno di riforma fiscale.

Nelle dichiarazioni programmatiche dello scorso mese di febbraio, il Presidente del Consiglio dei Ministri aveva infatti sottolineato che “il sistema tributario è un meccanismo complesso, le cui parti si legano una all'altra. Non è una buona idea cambiare le tasse una alla volta. Un intervento complessivo rende anche più difficile che specifici gruppi di pressione riescano a spingere il governo ad adottare misure scritte per avvantaggiarli”.

La riforma del sistema tributario è un'opportunità per rendere più efficiente la struttura del prelievo, limitandone gli effetti distorsivi sul sistema economico, facilitare il conseguimento degli obiettivi di equità verticale e orizzontale, migliorare il funzionamento del mercato del lavoro e del mercato dei capitali. La riforma è anche l'occasione per riordinare un assetto normativo che nel corso del tempo è stato oggetto di molteplici interventi di carattere parziale e incrementale.

La riforma fiscale è peraltro una riforma abilitante del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e accompagnerà l'attuazione del programma di riforme strutturali (giustizia, pubblica amministrazione, semplificazione della legislazione e promozione della concorrenza) necessarie per innescare la trasformazione del paese e rilanciare il potenziale di crescita dell'economia.

Un intervento di riforma ampio e organico è una sfida di grandi proporzioni che richiede un lavoro approfondito di analisi economica e giuridica a livello tecnico e complessi confronti a livello politico.

Il Parlamento ha già dato un contributo fondamentale al processo di riforma svolgendo un imponente lavoro di ascolto, analisi e sintesi dei problemi del sistema tributario italiano e indicando possibili direttrici di azione. I lavori e il Documento conclusivo dell'Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario condotta dalla VI Commissione Finanze della Camera dei Deputati e dalla 6^a Commissione Finanze e Tesoro del Senato sono un contributo conoscitivo estremamente importante.

Il Documento delle Commissioni parlamentari evidenzia che il sistema fiscale italiano necessita di una riforma ampia e organica, volta a stimolare la crescita economica mediante: i) l'aumento dell'efficienza della struttura delle imposte e l'alleggerimento del carico fiscale sui redditi derivanti dall'impiego dei fattori di produzione; ii) la razionalizzazione e la semplificazione del sistema tributario attraverso la riduzione degli adempimenti a carico dei contribuenti e l'eliminazione dei micro-tributi; iii) il mantenimento della progressività del sistema e il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale.

Il Governo proseguirà questo lavoro presentando un disegno di Legge delega su cui il Parlamento sarà nuovamente chiamato ad esprimersi. Stabiliti i principi guida della riforma, saranno predisposti i decreti attuativi, per riformare nel concreto il nostro sistema fiscale. Oltre al Parlamento e al Governo, in questa occasione saranno coinvolti gli esperti più autorevoli e le strutture dell'Amministrazione pubblica competenti e saranno ascoltate le parti sociali: una riforma di ampia portata, destinata a durare a lungo, richiede un ampio consenso.

ALLEGATO III

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

PAGINA BIANCA

INDICE

I. MONITORAGGIO DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA E COORDINAMENTO CON LE PROCEDURE DI BILANCIO	21
II. I RISULTATI DELL'ATTIVITÀ DI PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA.....	23
III. <i>TAX COMPLIANCE</i>	27
IV. LA VALUTAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE STRUTTURALI DERIVANTI DAL MIGLIORAMENTO DELLA <i>COMPLIANCE</i> FISCALE.....	31
V. LA RIDUZIONE DEL <i>TAX GAP</i> NEL PNRR	36
VI. INDIRIZZI SULLE STRATEGIE PER IL CONTRASTO DELL'EVASIONE	38

PAGINA BIANCA

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

L'articolo 10-bis.1, comma 1, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificato dall'articolo 2 del Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160, prevede che, contestualmente alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza 2020, sia presentato un "Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva" (d'ora in poi indicato come «Rapporto»), distinguendo tra imposte accertate e riscosse nonché tra le diverse tipologie di avvio delle procedure di accertamento. Il Rapporto riporta i risultati del recupero di gettito fiscale e contributivo¹.

Lo stesso Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160 ha previsto che, per la redazione del Rapporto, il Governo si debba avvalere della «Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva» (d'ora in poi indicata come «Relazione») predisposta da una Commissione istituita con Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. La Commissione è composta non solo da membri dell'Amministrazione fiscale, ma anche da esperti in materia fiscale del mondo accademico e istituzionale. La Relazione è finalizzata a:

- recepire e commentare le valutazioni sull'economia non osservata effettuate dall'Istituto nazionale di statistica (Istat) sulla base della normativa che regola la redazione dei Conti economici nazionali;
- stimare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva e produrre una stima ufficiale dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico, con la massima disaggregazione possibile a livello settoriale, territoriale e dimensionale, utilizzando una metodologia di rilevazione, riferita a tutti i principali tributi, anche locali, basata sul confronto tra i dati della Contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'Anagrafe tributaria con criteri trasparenti, stabili nel tempo, e adeguatamente pubblicizzati;
- valutare l'evoluzione nel tempo dell'evasione fiscale e contributiva e delle entrate sottratte al bilancio pubblico;
- illustrare le strategie e gli interventi attuati per contrastare e prevenire l'evasione fiscale e contributiva, nonché quelli volti a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi;
- valutare i risultati dell'attività di contrasto e prevenzione, nonché di stimolo all'adempimento spontaneo;
- indicare le linee di intervento e prevenzione dell'evasione fiscale e contributiva, nonché quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi.

Nella Relazione di quest'anno la quota di imposte per le quali è stato stimato il *tax gap* ammonta al 93,1%.

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

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

Per quanto concerne il primo effetto, il Paragrafo 2 di questo Rapporto mostra i principali risultati dell'attività di contrasto e prevenzione (si rinvia alla Relazione della Commissione per una valutazione approfondita).

Per quanto concerne il secondo effetto, ossia la misurazione della dinamica della *tax non compliance*, il *tax gap* elaborato dalla Commissione, calcolato come il divario (*gap*) tra le imposte effettivamente versate e le imposte che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento agli obblighi tributari previsti a legislazione vigente, rappresenta una *proxy* dell'evasione fiscale. Questo approccio metodologico, che si basa su una prassi consolidata e condivisa a livello internazionale, è stato applicato per stimare con diversi metodi il *tax gap* dell'IRPEF (distinguendo tra lavoratori autonomi, imprese e lavoratori dipendenti irregolari), incluse le addizionali locali sul lavoro dipendente, dell'IRES, dell'IVA, dell'IRAP, delle accise sui prodotti energetici, della cedolare secca sulle locazioni, del canone RAI, dell'IMU e della TASI sui fabbricati diversi dall'abitazione principale, e, infine, dell'evasione contributiva (distinguendo tra contributi evasi dai datori di lavoro e dai lavoratori dipendenti irregolari).

Va segnalato che la Commissione produrrà nei prossimi mesi un aggiornamento dei dati relativi al 2019, che consentiranno di incorporare le più recenti elaborazioni dei Conti nazionali che saranno diffuse a breve dall'Istat.

Le due novità principali nel Rapporto di quest'anno riguardano: da un lato, la nuova metodologia per la valutazione delle maggiori entrate permanenti da destinare al finanziamento della riduzione della pressione fiscale; dall'altro lato, la relazione tra la riduzione del *tax gap* e il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR). In particolare, nel Paragrafo 4 si fornisce una valutazione delle maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo da destinare al Fondo speciale per la riforma del sistema fiscale, ai sensi dell'articolo 1, commi 1-6, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178, con una procedura di quantificazione nuova e differente rispetto a quanto veniva svolto negli anni precedenti con riferimento al "Fondo per la riduzione della pressione fiscale", abrogato dal comma 6 della citata Legge. Nel Paragrafo 5 si illustrano gli obiettivi di riduzione del *tax gap* correlati alla riforma dell'Amministrazione fiscale nell'ambito della Missione 1, Componente 1, del PNRR.

Il Rapporto è, pertanto, così strutturato. Il Paragrafo 2 riporta i risultati dell'attività di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria e contributiva nel 2019. Il Paragrafo 3 sintetizza, quindi, i principali contenuti della Relazione ai fini della stima del *tax gap*. Il Paragrafo 4 riporta la valutazione delle maggiori entrate derivanti dall'attività di contrasto all'evasione fiscale da destinare al Fondo per la riforma del sistema fiscale. La riduzione del *tax gap* nel PNRR è illustrata nel Paragrafo 5. Infine, il Paragrafo 6 illustra indirizzi e prospettive strategiche per il contrasto all'evasione fiscale e contributiva, ai sensi dell'articolo 10-bis.1, comma 1, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196.

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

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

Per quanto riguarda la prevenzione ed il contrasto all'evasione, nel 2020 il risultato annuale relativo all'obiettivo di riscossione complessiva è pari a 12,7 miliardi di euro di cui 3,3 miliardi derivano dalla riscossione coattiva, 8,2 miliardi dai versamenti diretti (somme versate a seguito di atti emessi dall'Agenzia delle entrate o accordi per deflazionare il contenzioso) e 1,2 miliardi dalle iniziative relative all'attività di promozione della *compliance*.

TABELLA 2.1: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE TRIBUTARIA		
Agenzia delle entrate	Lettere di promozione della <i>compliance</i>	Invio di 952 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. 12 soggetti ammessi al regime di <i>cooperative compliance</i> n. 871 istanze di patent box concluse, di cui 437 con accordo
	Controlli eseguiti	292.120 controlli sostanziali eseguiti.
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Settore Dogane	Maggiori diritti accertati (extra UE): 1.636,79 milioni di euro Controlli in linea (extra UE): 1.563.519
	Settore Accise (energie e alcoli)	Maggiori diritti accertati: 260,38 milioni di euro Controlli: 213.062
	Settore Accise (tabacchi)	- Quantità sequestrata all'interno degli spazi doganali: 45.589,46 kg di tabacco sfuso, 2.846.267 pacchetti di sigarette e sigari. - Mancato gettito per lo Stato a titolo di accisa e iva: 20,89 milioni di euro
	Settore Giochi	- Esercizi controllati: 10.458 - Imposta accertata: 87,78 milioni di euro
Guardia di Finanza Guardia di Finanza	Indagini di polizia giudiziaria concluse a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	9.833
	Sequestri preventivi eseguiti per reati in materia di IVA e imposte dirette	793 milioni di euro
	Verifiche, controlli fiscali e altri controlli	42.692
	Base imponibile netta constatata	9.082 milioni di euro
	IVA evasa	3.483 milioni di euro

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli (ADM), nel corso del 2020, ha dovuto rivedere le proprie priorità strategiche per adattare al contesto emergenziale e, in un contesto economico produttivo di particolare criticità, ADM ha svolto un ruolo chiave nel presidio della legalità e della sicurezza del commercio internazionale garantendo la celerità delle operazioni doganali dei cosiddetti "beni Covid", ossia dei beni necessari per il contrasto alla diffusione del virus.

Per garantire la sicurezza dei cittadini, ADM ha innalzato il livello dei controlli su tutte le categorie merceologiche destinate a contrastare la diffusione del Covid-19. Tali beni, sia per la loro specifica destinazione, che per la tipologia stessa di operazione (nel caso di export) sono

esentati dalla fiscalità unionale e nazionale e, pertanto, l'attività di controllo non ha determinato l'accertamento di Maggiori Diritti.

Questa è una delle principali motivazioni per cui, nel corso del 2020, a fronte di un numero complessivo di controlli in linea pari a circa 1,5 milioni (+30,55% rispetto al 2019) sono stati accertati maggiori diritti per lo Stato pari a circa 1,6 miliardi di euro (-16,87% rispetto al 2019).

La riduzione dei maggiori diritti accertati rispetto allo scorso anno, più in generale, è riconducibile al fermo delle attività produttive, alle misure di contenimento del contagio e alla riduzione della quantità e del valore degli scambi internazionali, che hanno condizionato e modificato l'operatività dell'Agenzia.

Nel settore delle accise da energie e alcoli, nel 2020, ADM ha condotto le attività di verifica e controllo su scambi, produzione e consumo dei prodotti e delle risorse naturali soggetti ad accisa, prestando particolare attenzione a quelle nel settore dei prodotti energetici sia dal punto di vista dell'evasione fiscale sia dal punto di vista della tutela ambientale. A fronte di un numero di controlli pari a 213.062, i maggiori diritti accertati sono stati pari a 260,38 milioni di euro.

In tale ambito, per via dell'emergenza sanitaria, ADM è stata chiamata a favorire le attività industriali finalizzate alla produzione di materiale igienizzante con impiego di alcole etilico; inoltre, si è impegnata ad adottare tempestivamente gli atti necessari a disciplinare la rateizzazione del debito di accisa.

Nel settore dei tabacchi, è stata rafforzata l'attenzione sull'andamento del mercato dei prodotti da fumo per il consolidamento delle entrate erariali attese, per proporre all'Autorità politica eventuali interventi sulla fiscalità dei prodotti e per la razionalizzazione della rete di vendita; inoltre, sono stati rafforzati i controlli sulla corretta applicazione delle disposizioni nazionali e unionali relative alla produzione, distribuzione e circolazione dei prodotti da fumo, anche in ordine al contenuto delle sigarette e alle indicazioni obbligatorie stampate sulle confezioni, al fine anche di aumentare la vigilanza sul rispetto del divieto di vendita dei prodotti da fumo ai minori di anni 18.

Per quanto riguarda il settore dei giochi, l'attività di ADM è stata finalizzata all'individuazione di tutte le forme di irregolarità nell'ambito dell'offerta di gioco autorizzato e allo svolgimento di un efficace contrasto al gioco illegale attraverso l'effettuazione di verifiche capillari sul territorio e l'irrogazione di sanzioni. Nel 2020 sono stati controllati 10.458 esercizi e sono stati inibiti 297 siti web privi delle autorizzazioni previste.

Anche nel 2020, il contrasto all'evasione e alle frodi fiscali ha costituito obiettivo prioritario della Guardia di Finanza ed è stato attuato mediante l'esecuzione di indagini di polizia giudiziaria, d'iniziativa e su delega della Magistratura, e interventi ispettivi di natura amministrativa (controlli e verifiche fiscali). In particolare, a seguito della crisi pandemica, sono state eseguite le attività ispettive connotate da indifferibilità e urgenza, ossia quelle aventi ad oggetto illeciti penali e violazioni relative ad anni d'imposta in decadenza. Sono proseguite, inoltre, le indagini di polizia giudiziaria finalizzate a perseguire, anche sul piano patrimoniale, i responsabili degli illeciti fiscali più gravi e insidiosi.

Complessivamente, il Corpo ha svolto 42.692 attività ispettive (verifiche e controlli fiscali) e 9.833 indagini di polizia giudiziaria che hanno portato alla denuncia di 10.264 soggetti, di cui 308 tratti in arresto, e all'esecuzione di sequestri preventivi in forma diretta e per equivalente per 793 milioni di euro, cui si aggiungono ulteriori sequestri per 511 milioni di euro e confisci per 486 milioni di euro, in applicazione della normativa antimafia, nei confronti di soggetti che "per la condotta ed il tenore di vita debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che vivono abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose" (art. 1, lettera b, del d.lgs. n. 159/2011).

L'azione del Corpo si è sviluppata nel quadro di "piani operativi" orientati sui contribuenti connotati da un maggior indice di pericolosità e/o sui fenomeni evasivi più gravi, diffusi e pericolosi, quali le frodi all'IVA intracomunitaria, le indebite compensazioni, il sommerso di azienda e di lavoro, l'evasione fiscale internazionale, le frodi nel settore delle accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi, i giochi e le scommesse illegali, il contrabbando, anche di tabacchi lavorati esteri, e gli altri illeciti doganali.

Nell'esecuzione dei richiamati piani operativi sono state sistematicamente valorizzate le risultanze delle indagini di polizia giudiziaria svolte in tutti i segmenti della missione istituzionale, nonché delle ispezioni e dei controlli antiriciclaggio e delle segnalazioni per operazioni sospette; la capacità di analisi avanzata delle informazioni rilevabili dalle banche dati operative (la cui interoperabilità è stata rafforzata), tra cui i dati dell'archivio dei rapporti finanziari e della fatturazione elettronica obbligatoria, che rendono oggi possibile un'osservazione più ampia dei soggetti a rischio e interventi più tempestivi nei confronti dei contribuenti meno affidabili; le analisi di rischio svolte a livello centrale dal Nucleo Speciale Entrate, in sinergia con il Settore Contrasto Illeciti dell'Agenzia delle entrate; le risultanze della cooperazione tributaria internazionale, nel cui ambito, oltre ai numerosi accordi bilaterali stipulati dal Corpo con i collaterali esteri e ai rapporti di interscambio con i Legal Attaché delle Forze di Polizia estere presenti presso le Ambasciate a Roma, un fondamentale contributo è stato fornito dagli Esperti del Corpo dislocati presso le principali Rappresentanze Diplomatiche italiane, i quali costituiscono un punto di riferimento anche per gli altri attori del sistema fiscale.

La Tabella 2.2 riassume le principali attività e i risultati ottenuti nell'ambito della prevenzione e del contrasto dell'evasione contributiva dall'INL, dall'INPS e dall'INAIL.

TABELLA 2.2: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE CONTRIBUTIVA		
INL	Attività di vigilanza aziende ispezionate	103.857
	Recupero contributi e premi evasi (€)	882.669.154
	Lavoratori in nero	22.366
	Lavoratori irregolari	267.677
INPS Verifiche amministrative	Contributi evasi accertati (€)	136.666.634 euro di maggiori entrate
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni (€)	120.529.386 euro di minori uscite
INAIL Verifiche amministrative	Premi accertati Censim./Indotto (€)	41.036.585 euro

A seguito della Legge di riforma 10 dicembre 2014, n. 183 e del conseguente riordino delle competenze del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con Decreto attuativo 14 settembre 2015, n. 149, è stato istituito l'Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL), che ha integrato in un'unica Agenzia i servizi ispettivi del Ministero del lavoro, dell'INPS e dell'INAIL, con l'obiettivo di razionalizzare e semplificare l'attività di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale. La definizione degli obiettivi strategici e operativi dell'INL è prevista dal Piano della performance 2020-2022 ed è finalizzata al conseguimento dei risultati connessi alla missione istituzionale secondo l'articolazione organizzativa dell'Agenzia. La *mission* insita in tale Piano consiste nel promuovere una più efficiente ed efficace azione di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, anche in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, razionalizzando e semplificando l'attività di vigilanza attraverso l'integrazione e il coordinamento dei servizi ispettivi dell'INL, dell'INPS e dell'INAIL,

la ridefinizione delle relative procedure amministrative e l'implementazione dei sistemi informativi a supporto dell'attività di vigilanza.

Dalla rilevazione annuale dei risultati dell'azione ispettiva svolta dall'INL emerge che, a fronte di un numero di aziende ispezionate nel 2020 pari a 75.540 (oggetto di 103.857 verifiche ispettive) sono stati accertati 267.677 lavoratori irregolari di cui 22.366 completamente "in nero". Posto in relazione con le difficoltà oggettive create dalla pandemia e la carenza di risorse umane, e conseguentemente con il minor numero di imprese ispezionate, il dato, pur registrando una inevitabile flessione in termini assoluti rispetto al 2019, è significativo dei positivi riflessi prodotti sull'efficacia e l'efficienza dell'attività operativa data dal continuo miglioramento dell'azione di intelligence e dall'integrazione delle diverse professionalità ispettive operanti nell'ambito dell'Agenzia.

Sempre in relazione all'attività di vigilanza ispettiva dell'INL, per l'anno 2020, si evidenziano contributi previdenziali e premi assicurativi recuperati per un importo di circa 883 milioni di euro, con un recupero medio per azienda irregolare in netto aumento rispetto all'anno precedente (oltre 11.000 euro a fronte del valore inferiore ai 9.000 euro registrato nel 2019).

L'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS) ha continuato anche nel 2020, attraverso l'attività di vigilanza documentale, a fornire il proprio contributo in materia di contrasto all'evasione contributiva. In particolare, l'attività di controllo ex post, relativa a comportamenti già posti in essere dai contribuenti, ha prodotto € 136.666.634 di contributi accertati (maggiori entrate), mentre l'attività di controllo ex ante ha portato invece ad un risparmio pari ad Euro 120.529.386, legato principalmente all'individuazione di rapporti di lavoro fittizi e alla mancata erogazione di prestazioni assistenziali da parte dell'Istituto (minori uscite). L'impatto totale misurato è pari, quindi, a € 257.196.020, solo apparentemente in calo rispetto al 2019 a causa della sospensione in corso d'anno dell'attività dovuta all'emergenza COVID nonché per effetto di una diversa modalità di conteggio degli accertamenti legati alle compensazioni indebite.

Seppur condizionata dalla situazione pandemica contingente, che ha visto il personale ispettivo INAIL coinvolto nella definizione degli infortuni gravi e mortali e delle malattie professionali, ed in particolare degli infortuni da SARS-CoV-2, la lotta all'evasione/elusione dei premi assicurativi e il contrasto del lavoro sommerso sono rimasti obiettivi prioritari per l'Istituto Nazionale Assicurazione Infortuni sul Lavoro (INAIL) che, attraverso il potenziamento degli strumenti di analisi della c.d. "Business intelligence" basato sull'incrocio dei dati e delle informazioni disponibili nelle banche dati interne ed esterne all'Istituto, ha svolto una efficace azione di vigilanza amministrativa che ha comportato un recupero (in termini di Premi accertati censimento/indotto) per un importo complessivo di € 41.036.585 milioni di euro.

III. TAX COMPLIANCE

Il Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160 ha previsto che il Governo si avvale della «Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva», predisposta da una Commissione istituita con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che è incaricata anche di “stimare l'ampiezza e la diffusione dell'evasione fiscale e contributiva e produrre una stima ufficiale dell'ammontare delle entrate sottratte al bilancio pubblico, con la massima disaggregazione possibile a livello settoriale, territoriale e dimensionale, utilizzando una metodologia di rilevazione, riferita a tutti i principali tributi, anche locali, basata sul confronto tra i dati della Contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'anagrafe tributaria, con criteri trasparenti, stabili nel tempo, e adeguatamente pubblicizzati”.

Nel dettaglio, la Commissione stima l'andamento dell'adempimento spontaneo correlato alla correttezza dei comportamenti dichiarativi dei contribuenti e calcolato come la variazione delle mancate entrate tributarie e contributive attribuibili all'evasione, ai sensi dell'articolo 10-bis.1, comma 6, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196. La valutazione dell'andamento dell'adempimento spontaneo di ciascun anno rispetto al precedente tiene conto degli effetti dell'evoluzione del quadro macroeconomico di riferimento sugli aggregati di Contabilità nazionale, dell'ammontare delle mancate entrate in rapporto alle basi imponibili teoriche, insieme alle modifiche del quadro normativo di riferimento, in particolare quelle finalizzate a incentivare l'adempimento delle obbligazioni tributarie e contributive.

Per adempiere al mandato di fornire una stima ufficiale delle entrate tributarie e contributive sottratte al bilancio pubblico, in linea con quanto previsto dall'articolo 10-bis.1, comma 5, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, nella Relazione viene effettuata una misurazione del divario (*gap*) tra le imposte e i contributi effettivamente versati e le imposte e i contributi che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento agli obblighi tributari e contributivi previsti a legislazione vigente.

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

L'articolo 10-bis.1, comma 4, lett. b) della Legge 31 dicembre 2009, n. 196 definisce una metodologia di misurazione dell'evasione tributaria e contributiva, riferita a tutti i principali tributi e contributi, basata sul confronto tra i dati della Contabilità nazionale e quelli acquisiti dall'Anagrafe tributaria e dall'INPS. In altre parole, la scelta del legislatore riflette l'assunzione che una quantificazione robusta del *gap* possa essere effettuata utilizzando una metodologia *top down*.

Per quantificare la stima del *gap* con un metodo *top down* è necessario misurare l'economia non osservata, per la parte relativa al sommerso economico. A questo fine, la Commissione ha recepito le misure calcolate dall'Istat nell'ambito delle stime dei Conti economici nazionali.

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

Per quanto concerne, invece, l'evasione contributiva, la stima dell'ammontare dei contributi evasi sia dai datori di lavoro sia dai lavoratori dipendenti si basa sui dati di Contabilità nazionale relativi al numero di lavoratori dipendenti irregolari (in termini di occupati e posizioni) e alle ore da essi lavorate; la misura delle retribuzioni relative al lavoro irregolare consente di definire un intervallo di possibili stime dell'ammontare di evasione contributiva che riguarda sia la quota a carico del datore di lavoro, che entra nel costo del lavoro, sia quella a carico del lavoratore, inclusa nelle retribuzioni lorde dei lavoratori regolari.

La stima del *tax gap* riguarda circa il 93,1% del gettito tributario soggetto a evasione e il complesso dell'evasione contributiva da parte dei datori di lavoro e dei lavoratori dipendenti irregolari. I principali risultati delle metodologie illustrate per la quantificazione dell'evasione sono sinteticamente riportati nelle Tabelle 3.1 e 3.2.

La Tabella 3.1 mostra che, in media, per il triennio 2016-2018, per il quale si dispone di un quadro completo delle valutazioni, il *gap* complessivo risulta di circa 105,9 miliardi di euro, di cui 94,3 miliardi di mancate entrate tributarie e 11,6 miliardi di mancate entrate contributive. Nel 2018, l'ammontare complessivo del *tax gap*, fiscale e contributivo, si assesta a circa 102,8 miliardi di euro, di cui 90,6 miliardi di euro di mancate entrate tributarie.

Come sottolineato nella Relazione, i dati relativi al 2019 sono provvisori, in attesa della pubblicazione dei dati definitivi della Contabilità nazionale. Pertanto, nella Relazione si concentra l'analisi sui risultati definitivi con riferimento all'anno d'imposta 2018, mentre i dati preliminari del 2019 devono essere necessariamente interpretati con cautela. Tuttavia, dalle stime preliminari, si evidenzia un significativo trend di riduzione del *tax gap* nell'ultimo biennio 2018-2019. Considerando le imposte al netto della TASI e dell'IRPEF da lavoro dipendente irregolare, si consolida e rafforza ulteriormente la flessione del *tax gap* del 2018 rispetto al 2017, pari a 5,9 miliardi di euro. Nel 2019 si registra infatti una ulteriore importante riduzione, ascrivibile quasi esclusivamente al *gap* dell'IVA, che diminuisce di 5 miliardi di euro, passando da 32 miliardi di euro nel 2018 a 27 miliardi di euro nel 2019. Più precisamente, al miglioramento nella *compliance* dell'IVA ha contribuito l'introduzione nel 2015, e la successiva estensione nel 2017, del meccanismo dello *split payment* e l'obbligo della fatturazione elettronica nel 2018 per alcune categorie di soggetti, successivamente generalizzato a tutti i contribuenti nel 2019.

La Tabella 3.2 riporta la propensione al *gap* relativa alle entrate tributarie, in media pari al 20,4 per cento nel triennio 2016-18. Anche la propensione al *gap* è diminuita in modo marcato nel biennio 2018-2019. La riduzione di circa 1,7 punti percentuali registrata nel 2018 rispetto al 2017 sembra rafforzarsi ulteriormente. Anche in questo caso, nel 2019 si segnala la forte riduzione della propensione al *gap* dell'IVA, per circa 3,5 punti percentuali. Per la prima volta la serie storica della propensione al *gap* dell'IVA si riduce sotto la soglia "simbolica" del 20 per cento, per effetto delle misure di contrasto all'evasione e di miglioramento della *tax compliance* introdotte negli anni recenti.

È importante sottolineare, tuttavia, che, da un lato, la propensione al *gap* aumenta per le imposte dirette dei redditi da lavoro autonomo e d'impresa e, dall'altro, la propensione al *gap* delle accise aumenta di quasi due punti percentuali, compensando solo parzialmente la riduzione di quasi tre punti percentuali registrata nel 2018 rispetto al 2017. In particolare, a partire dall'anno 2017, la propensione al *gap* IRPEF per i redditi da lavoro autonomo e d'impresa registra un'inversione di tendenza che sembrerebbe riconducibile alle innovazioni normative introdotte, anche con la riforma del regime di contabilità semplificata. Più in dettaglio, le stime preliminari per l'anno d'imposta 2019 segnalano un incremento della propensione al *gap* dovuta

al fatto che alla riduzione degli importi dichiarati, determinata dall'estensione del regime forfetario, non risulta associata una altrettanto marcata riduzione del *gap* d'imposta; al tempo stesso, va segnalato che questi risultati potrebbero essere stati influenzati dalla circostanza che la presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative al 2019, nel pieno della pandemia da Covid-19, può aver influenzato il comportamento dei contribuenti².

TABELLA 3.1: GAP DELLE ENTRATE TRIBUTARIE E CONTRIBUTIVE – DATI IN MILIONI DI EURO

Tipologia di imposta	2014	2015	2016	2017	2018	Differenza 2018-2014	Media 2016-2018	2019
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3.964	4.204	4.103	4.338	4.449	485	4.297	N.D.
IRPEF lavoro autonomo e impresa	31.158	32.199	33.345	33.349	32.777	1.618	33.157	32.443
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	715	780	768	799	800	85	789	N.D.
IRES	10.577	8.398	10.315	8.726	7.907	-2.670	8.983	8.317
IVA	35.835	35.095	34.820	36.263	32.007	-3.828	34.363	26.999
IRAP	8.062	5.494	4.957	5.138	5.476	-2.586	5.190	5.089
LOCAZIONI	754	1.275	767	729	693	-61	730	705
CANONE RAI	977	1.008	240	225	239	-738	235	241
ACCISE sui prodotti energetici	1.306	1.430	1.611	2.077	1.498	192	1.729	1.914
IMU	5.140	5.113	4.989	4.736	4.739	-401	4.821	4.683
TASI	N.D.	N.D.	251	258	258	6	256	249
Totale entrate tributarie (al netto della TASI)	98.488	94.996	95.914	96.381	90.584	-7.904	94.293	N.D.
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.586	2.784	2.764	2.928	2.940	354	2.877	N.D.
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.428	8.516	8.119	8.804	9.317	889	8.746	N.D.
Totale entrate contributive	11.014	11.300	10.883	11.731	12.257	1.243	11.624	N.D.
Totale entrate tributarie e contributive	109.502	106.296	106.797	108.112	102.841	-6.661	105.917	N.D.

Le stime relative al 2019 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati sull'Economia Non Osservata dell'Istat.

La differenza relativa alla TASI è calcolata con riferimento all'anno 2016.

Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti.

² Occorre, altresì, evidenziare che, dalle stime dell'evasione fiscale di tipo *bottom up* (Bazzoli, Martina, et al. *Size, heterogeneity and distributional effects of self-employment income tax evasion in Italy*. No. 2020-02. Research Institute for the Evaluation of Public Policies (IRVAPP), Bruno Kessler Foundation, 2020), si evince una maggiore propensione all'evasione per i redditi da lavoro autonomo e d'impresa più elevati. Ciò potrebbe spiegare l'incremento della propensione all'evasione IRPEF, a seguito dell'estensione del regime forfetario per i contribuenti al di sotto della soglia di 65 mila euro di ricavi e compensi.

TABELLA 3.2: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA

Propensione al gap nell'imposta	2014	2015	2016	2017	2018	Differenza 2018- 2014	Media 2016- 2018	2019
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)**	3,0%	2,9%	2,8%	2,9%	2,8%	-0,1%	2,8%	N.D.
IRPEF lavoro autonomo e impresa	63,9%	65,1%	66,4%	68,1%	66,9%	3,0%	67,1%	69,2%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,1%	7,3%	7,1%	7,3%	7,1%	0,0%	7,2%	N.D.
IRES	29,8%	23,4%	26,6%	23,9%	21,5%	-8,3%	24,0%	22,8%
IVA	27,4%	26,7%	26,2%	27,0%	23,4%	-4,0%	25,5%	19,9%
IRAP	22,2%	20,2%	18,8%	18,9%	19,4%	-2,8%	19,0%	18,3%
LOCAZIONI	9,1%	14,8%	9,4%	8,8%	8,3%	-0,7%	8,8%	8,4%
CANONE RAI	35,6%	36,6%	9,9%	10,3%	10,8%	-24,8%	10,3%	10,9%
ACCISE sui prodotti energetici	6,9%	7,5%	8,4%	10,7%	7,8%	0,8%	8,9%	9,7%
IMU	26,9%	26,5%	26,3%	25,3%	25,3%	-1,6%	25,7%	25,1%
TASI	N.D.	N.D.	26,9%	25,4%	25,6%	-1,3%	26,0%	25,2%
Totale al netto della TASI	22,2%	21,1%	21,0%	21,0%	19,3%	-2,9%	20,4%	N.D.

Le stime relative al 2019 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati sull'Economia Non Osservata dell'Istat.

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.

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

L'articolo 1, comma 3, della Legge di Bilancio 2021-2023³, ha introdotto un nuovo dispositivo di alimentazione del Fondo speciale, istituito dal comma 2 della medesima legge al fine di dare attuazione a interventi in materia di riforma del sistema fiscale (d'ora in avanti "Fondo"). Il Fondo è alimentato dalle risorse stimate come maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo, fermo restando il rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica. Conseguentemente, il comma 6 ha abrogato i commi da 431 a 435 dell'articolo 1 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, che avevano istituito il precedente "Fondo per la riduzione della pressione fiscale".

Si ricorda che le risorse da destinare al precedente "Fondo per la riduzione della pressione fiscale" erano quantificate sulla base della verifica di tre condizioni: i) che le entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale risultassero superiori rispetto alle previsioni iscritte nel triennio del bilancio a legislazione vigente; ii) che le entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale fossero maggiori rispetto a quelle effettivamente incassate nell'esercizio precedente; iii) che le predette maggiori entrate fossero permanenti. La verifica positiva di tali condizioni consentiva - in occasione della predisposizione del disegno di Legge di Bilancio - di iscrivere, nello stato di previsione dell'entrata e, contestualmente, nel fondo, le maggiori risorse permanenti derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale. Ai fini della valutazione, a legislazione vigente, venivano prese in considerazione esclusivamente le entrate erariali derivanti da attività di accertamento e controllo (ruoli), gli interessi e le sanzioni.

Nel previgente meccanismo di determinazione delle risorse, la quantificazione veniva effettuata con riferimento ai soli ruoli, interessi e sanzioni, ovvero all'efficacia delle attività di accertamento e controllo, senza tener conto degli effetti positivi delle numerose misure introdotte negli ultimi anni per incentivare l'adempimento spontaneo, ovvero per promuovere il miglioramento della *compliance*⁴.

A differenza del previgente meccanismo di alimentazione del fondo, il nuovo "Fondo speciale" verrà alimentato con le sole entrate generate dal miglioramento dell'adempimento spontaneo dei contribuenti (*tax compliance*) e potrà essere destinato al finanziamento di interventi di riduzione della pressione fiscale, con l'obiettivo di creare un collegamento diretto tra il recupero di entrate derivante dal contrasto all'evasione e la diminuzione del carico fiscale sui contribuenti "onesti".

Come evidenziato nel comma 4 della Legge di Bilancio 2021-2023, in ciascun anno, ai fini della determinazione delle risorse di cui al comma 3, si considerano le maggiori entrate derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo che sono indicate, con riferimento al terzo anno precedente alla predisposizione della Legge di Bilancio, nell'Aggiornamento della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, redatta ai sensi

³ Legge 30 dicembre 2020, n. 178.

⁴ In generale, si teneva conto dell'attività di contrasto all'evasione fiscale finalizzata al recupero del gettito evaso, come i ruoli, ma non di quella orientata al miglioramento dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, la c.d. *tax compliance*: la prima componente di fatto rappresenta l'evasione cumulata nel passato; la seconda componente è strettamente connessa all'evasione che si è determinata in quel periodo d'imposta e costituisce l'unica autentica base di riferimento per introdurre meccanismi incentivanti di riduzione della pressione fiscale.

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 2018, così come riportata nell'Aggiornamento alla Relazione 2020, pubblicato il 5 dicembre 2020, ma tenendo conto degli ulteriori aggiornamenti indicati nella Relazione 2021. Sulla base della metodologia utilizzata dalla Commissione incaricata di redigere la Relazione, delle *best practices* internazionali e delle principali evidenze della letteratura teorica e empirica in materia, la variazione della *tax compliance* è costituita dalla variazione (col segno negativo) del *tax gap* nel 2018 rispetto al 2017.

Sotto il profilo metodologico, la quantificazione della variazione del *tax gap* non considera la differenza in termini assoluti tra il *tax gap* del 2018 rispetto a quello registrato nel 2017, ma tiene in considerazione il prodotto tra la variazione della *propensione al gap* (come *proxy* della propensione all'evasione), tra il 2018 e il 2017, e il gettito teorico dell'imposta nel 2018. In questo modo, come evidenziato anche in un recente contributo della Relazione⁵, è possibile isolare l'effetto della variazione della *tax compliance* dagli effetti delle variazioni congiunturali e normative sulla base imponibile e sul gettito teorico dell'imposta. In altri termini, è possibile tenere conto del c.d. controfattuale, ovvero di quale sarebbe stata l'evasione dell'imposta nel 2018 se la propensione all'evasione fosse stata quella registrata nel 2017.

Inoltre, la quantificazione fa riferimento esclusivamente al *tax gap* dell'IVA e delle imposte dirette (IRPEF e IRES) sul reddito da lavoro autonomo e d'impresa, in considerazione di aspetti legati al calcolo e al monitoraggio della *tax compliance*, sulla base dei requisiti e delle condizioni previste dalla norma, che verranno di seguito illustrate. La Tabella 4.1 riporta il calcolo della variazione della *tax compliance* nel 2018 rispetto al 2017, sulla base dei risultati aggiornati pubblicati nella Relazione 2021; la variazione della *compliance* viene riportata sia considerando il *tax gap* in termini assoluti, sia considerando la variazione nella *propensione al gap*. Tuttavia, soltanto quest'ultimo dato viene considerato ai fini della determinazione delle maggiori entrate derivanti dalla variazione della *tax compliance*.

TABELLA 4.1: LA VARIAZIONE DELLA TAX COMPLIANCE -2018-2017-. DATI IN MILIONI DI EURO.

		Anno	IVA	IRPEF	IRES	Totale
Propensione al <i>gap</i>	a)	2017	26,96%	68,07%	23,92%	
	b)	2018	23,36%	66,90%	21,45%	
Gettito teorico	c)	2017	134.501	48.992	36.481	
	d)	2018	137.044	48.997	36.857	
<i>Tax gap</i>	e)	2017	36.263	33.349	8.726	
	f)	2018	32.007	32.777	7.907	
Variazione <i>tax compliance</i>	g) = - (f) - e)	<i>tax gap</i>	4.256	572	819	5.648
	h) = - (b) - a) * d)	Propensione al <i>gap</i>	4.942	576	909	6.426

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

⁵ Vedi Box 1.C.3, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva 2019", pp. 11-12.

In particolare, la condizione di cui al comma 4 prevede che le maggiori entrate, così come determinate nella Tabella 4.1, 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 risulti non negativa. Tale condizione implica, di fatto, che il miglioramento della *tax compliance* registrato nel 2018 non sia stato successivamente annullato da un peggioramento della *tax compliance* nel triennio successivo 2019-2021.

Il successivo periodo del medesimo comma prevede che qualora la 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 e il valore negativo della somma algebrica della variazione delle entrate da miglioramento dell'adempimento spontaneo stimata con riferimento ai tre anni successivi. Viceversa, se la differenza di cui al periodo precedente è negativa o pari a zero, l'ammontare delle maggiori entrate permanenti è pari a zero. In sintesi, nel primo caso si fa riferimento a un peggioramento parziale della *tax compliance*; nel secondo caso a un peggioramento in grado di annullare tutta la variazione positiva della *tax compliance* registrata nel 2018.

Sotto il profilo metodologico, per calcolare la variazione della *tax compliance* per il triennio successivo al 2018 si utilizzano, per il 2019, le quantificazioni riportate nella Relazione 2021, mentre per il biennio successivo si fa riferimento alla stima elaborata dal Dipartimento delle finanze⁶. Tale stima viene effettuata solo con riferimento all'IVA e alle imposte dirette per i redditi da lavoro autonomo e d'impresa. Inoltre, l'ammontare delle risorse potenziali derivanti dalla variazione positiva della *tax compliance*, riportate nella Tabella 4.1, deve essere opportunamente corretto per tener conto delle risorse derivanti dal miglioramento della *tax compliance* che sono state già impiegate per finanziare interventi di spesa o di riduzione delle entrate.

La Tabella 4.2 illustra il calcolo delle risorse potenziali da destinare al Fondo, tenendo conto della condizione prevista dal comma 4. In particolare, si osserva che la somma algebrica delle variazioni della *tax compliance* nel triennio 2019-2021 risulta strettamente positiva. Pertanto, le risorse derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo nel 2018, non solo non sono state annullate negli anni successivi, ma sono state ulteriormente incrementate. Per tale ragione, la condizione prevista dal comma 4 è rispettata col segno positivo e consente di considerare come maggiori entrate permanenti tutta la variazione positiva della *tax compliance* registrata nel 2018.

⁶ La stima elaborata dal Dipartimento delle finanze si basa sul c.d. metodo del residuo. Tale metodologia consente di depurare l'andamento delle imposte dagli effetti dovuti alla variazione del ciclo economico e della normativa. Il residuo non spiegato viene interpretato come variazione della *tax compliance*. Si tratta di una metodologia necessariamente meno ottimale rispetto all'approccio *top-down*, basato sul confronto tra i dati della Contabilità nazionale e quelli delle dichiarazioni fiscali, utilizzato nella Relazione. Tuttavia, laddove non è possibile, in assenza dei dati, applicare l'approccio *top down*, il metodo del residuo può considerarsi robusto al fine di soddisfare quanto previsto dalla condizione posta dal comma 4 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2021-2023.

TABELLA 4.2: MAGGIORI ENTRATE PERMANENTI -CONDIZIONE EX ART 1. C. 4 L. 178/2020-. DATI IN MILIONI DI EURO.					
Anno	Metodo	Quantificazione	IVA	IRPEF/IRES	Totale
2018	Approccio <i>top-down</i>	variazione <i>compliance</i>	4.942	1.485	6.426
		<i>di cui già impiegati</i>	2.069	0	2.069
		a) var. <i>compliance</i> netta	2.873	1.485	4.357
2019	Approccio <i>top-down</i>	variazione <i>compliance</i>	4.671	-1.599	3.072
		<i>di cui già impiegati</i>	1.613	112	1.725
		b) var. <i>compliance</i> netta	3.058	-1.711	1.347
2020	Metodo del "residuo"	variazione <i>compliance</i>	-815	4.658	3.843
		interventi normativi	-1.893	-1.313	-3.206
		c) var. <i>compliance</i> netta	1.077	5.971	7.048
2021	Metodo del "residuo"	variazione <i>compliance</i>	4.146		4.146
		interventi normativi	203		203
		d) var. <i>compliance</i> netta	3.943		3.943
Condizione ex art. 1 comma 4 Legge 178/2020		e) = b) + c) + d)	8.078	4.260	12.338
			e) > 0	e) > 0	e) > 0
Fondo potenziale		f) = a)	2.873	1.485	4.357

Infine, il comma 5 prevede che, nel rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica, la Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza indichi la quota delle maggiori entrate permanenti rispetto alle previsioni tendenziali formulate per il Documento di economia e finanza, derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo e determinate ai sensi del comma 4, da destinare al Fondo di cui al comma 2.

Vi sono, quindi, due passaggi da considerare: i) la verifica dell'ammontare delle maggiori entrate rispetto alle previsioni formulate per il Documento di economia e finanza; ii) l'indicazione della quota delle maggiori entrate permanenti da destinare al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

La Tabella 4.3 mostra l'ammontare delle maggiori entrate previste nella Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza rispetto alle previsioni formulate per il Documento di economia e finanza. Si osserva, quindi, la presenza di circa 6,7 miliardi di euro di maggiori entrate rispetto alle previsioni formulate nel DEF. Conseguentemente, tutte le maggiori entrate permanenti, derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo registrato nel 2018, possono essere potenzialmente destinate al Fondo.

Il Governo conferma l'intenzione di ridurre la pressione fiscale, utilizzando prioritariamente le risorse derivanti dal contrasto all'evasione, nell'ambito della sessione di bilancio.

TABELLA 4.3: FONDO PER LA RIFORMA DEL SISTEMA FISCALE -ART.1 C. 5 L. 178/2020- DATI IN MILIONI DI EURO.

Anno 2021	Previsioni		Differenza
	DEF 2021	NADEF 2021	
IVA	124.452	129.970	5.518
Saldo IRPEF	5.221	5.084	-137
Saldo IRES	6.006	7.310	1.304
Totale	a) 135.679	142.364	6.685
Fondo potenziale	b)		4.357
Condizione ex art. 1 comma 5 Legge 178/2020			a) > b)
Fondo potenziale	c) = b)		4.357
Fondo effettivo	0%		0

V. LA RIDUZIONE DEL TAX GAP NEL PNRR

La riduzione del *tax gap* assumerà nei prossimi anni un ruolo di rilievo anche alla luce dell'attuazione del programma Next Generation EU (NGEU) che contribuirà al rafforzamento di un percorso di crescita stabile e durevole degli Stati membri nella fase post-pandemica. In Italia l'attuazione del NGEU è un'opportunità unica per rilanciare il potenziale di crescita e avviare la trasformazione del Paese. L'Italia è la prima beneficiaria, in valore assoluto, dei due principali strumenti del NGEU: il Dispositivo per la Ripresa e Resilienza (RRF) e il Pacchetto di Assistenza alla Ripresa per la Coesione e i Territori d'Europa (REACT-EU). Il dispositivo RRF prevede che gli Stati membri presentino un pacchetto di investimenti e riforme, il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), sulla base del Regolamento RRF⁷.

L'articolo 18(4), punto b), del Regolamento richiede elementi su come il Piano per la ripresa e la resilienza può contribuire ad affrontare in modo efficace tutte o un sottoinsieme significativo delle sfide individuate nelle pertinenti Raccomandazioni specifiche per paese (*Country Specific Recommendations*, CSR). Le CSR rilevanti ai fini del PNRR sono quelle del 2019 e del 2020.

Nelle Raccomandazioni 2019, la CSR 1, riferita alla politica fiscale, indica come prioritaria la riduzione della pressione fiscale sul lavoro, e la sua compensazione anche con il contrasto all'evasione, in particolare nella forma dell'omessa fatturazione. Il Paese viene inoltre invitato a potenziare i pagamenti elettronici obbligatori, anche mediante un abbassamento dei limiti legali per i pagamenti in contanti.

Tra gli obiettivi previsti nel PNRR, è stata quindi inclusa la "Riduzione del *tax gap*". In particolare, viene ricordato che "l'evasione fiscale aggrava il prelievo sui contribuenti onesti, sottrae risorse al bilancio pubblico e introduce distorsioni tra gli operatori economici, alterando le condizioni di concorrenza, con riflessi negativi sull'efficienza del sistema economico nel suo complesso" e che "un maggior sfruttamento delle nuove tecnologie e strumenti di *data analysis* sempre più avanzati possono favorire l'acquisizione di informazioni rilevanti per effettuare i controlli mirati dell'Amministrazione finanziaria sui contribuenti e possono stimolare un aumento dell'adempimento spontaneo e una riduzione del *tax gap*". Infine "perseguire con determinazione questi obiettivi richiede di: i) rafforzare ulteriormente i meccanismi di incentivazione alla *compliance* basati sull'invio delle comunicazioni ai contribuenti; ii) potenziare l'attività di controllo, aumentandone l'efficacia, anche mediante una migliore selezione preventiva delle posizioni da sottoporre ad accertamento"⁸.

Tenuto conto di queste linee direttrici, il PNRR indica che in relazione alle modalità di attuazione, l'obiettivo di rafforzamento della *compliance* sarà perseguito attraverso due strumenti, ossia la dichiarazione precompilata IVA e le comunicazioni per l'adempimento spontaneo.

L'Amministrazione finanziaria, entro il 30 aprile 2023, metterà a disposizione di 2,3 milioni di soggetti titolari di partita IVA (su circa 4 milioni di contribuenti tenuti alla presentazione di tale dichiarazione) la dichiarazione annuale IVA precompilata relativa all'anno d'imposta 2022. Ciò consentirà un significativo risparmio in termini di costi amministrativi per l'adempimento e ridurrà la possibilità di errori.

⁷ Regolamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 12 febbraio 2021 che istituisce il Dispositivo per la Ripresa e la Resilienza, Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea, 18.2.2021.

⁸ Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, pag. 73, <https://www.governo.it/sites/governo.it/files/PNRR.pdf>.

Le comunicazioni per l'adempimento spontaneo (lettere di *compliance*) saranno incrementate, mediante il potenziamento delle infrastrutture tecnologiche e dell'interoperabilità delle banche dati. L'attuazione di tale processo sarà basata sul miglioramento degli algoritmi di selezione, da un lato, e sull'incremento del personale dedicato a tali attività, dall'altro. Il completamento del processo entro il 2022 consentirà un aumento del 30 per cento delle lettere di *compliance* inviate, con una riduzione dei "falsi positivi" al 5 per cento e un incremento del 20 per cento degli incassi connessi all'adempimento spontaneo.

L'obiettivo del potenziamento dei controlli sarà realizzato attraverso selezioni più mirate dei contribuenti a maggiore rischio di evasione, rese possibili dall'applicazione di strumenti di *data analysis* più avanzati e dall'interoperabilità delle banche dati. L'interoperabilità delle banche dati sarà favorita dalla pseudonimizzazione delle informazioni, una procedura che, nel rispetto della normativa sulla tutela della riservatezza dei dati personali, consente di ampliare le potenzialità informative nell'utilizzo dei dati. Il completamento di tale processo avverrà entro il 30 giugno 2022. Assieme al potenziamento delle infrastrutture tecnologiche, il maggiore sfruttamento dei *big data* consentirà di rendere più efficaci le selezioni dei contribuenti da sottoporre a controllo. Per realizzare gli obiettivi sopra indicati occorre migliorare la capacità operativa dell'Amministrazione fiscale attraverso l'assunzione di *data scientists* che consentirà non solo il ricambio intergenerazionale, ma l'impiego di professionalità più specializzate per l'utilizzo dei nuovi strumenti. In particolare, per realizzare progetti di analisi avanzata dei dati attraverso l'applicazione di tecniche sempre più avanzate come intelligenza artificiale, *machine learning*, *text mining*, analisi delle relazioni, l'organico dell'Agenzia delle entrate sarà potenziato con 4.113 unità di personale per le quali è già stata autorizzata l'assunzione.

Gli obiettivi indicati nel PNRR, nell'ambito della Missione 1, Componente 1, come misura correlata alla riforma dell'Amministrazione fiscale, i *target* e gli indicatori utilizzati per il monitoraggio dell'attuazione sono strettamente collegati con le stime pubblicate nella "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva". Infatti, il raggiungimento dell'obiettivo M1C1-121 ("Riduzione dell'evasione fiscale come definita dall'indicatore "propensione all'evasione"") prevede che "la "propensione all'evasione" in tutte le imposte, escluse l'IMU e le accise, sia inferiore nel 2024 rispetto al 2019 del 15% del valore di riferimento del 2019" e che "la stima di riferimento per il 2019 sia inclusa nella Relazione aggiornata del governo sull'economia sommersa, la cui pubblicazione è prevista nel novembre 2021, conformemente alle disposizioni dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 160/2015"⁹. Come *step* intermedio, l'obiettivo M1C1-116 prevede che la medesima "propensione all'evasione" sia inferiore nel 2023 rispetto al 2019 del 5% del valore di riferimento del 2019¹⁰.

Tale indicatore, pari alla propensione al *gap* per tutte le imposte, al netto delle imposte immobiliari e delle accise, risulta pari, nel 2018, al 19,6%. In sede di aggiornamento della presente Relazione, prevista nel mese di novembre 2021 come indicato nel PNRR¹¹, verrà fornita una stima ufficiale dell'indicatore della propensione all'evasione ai fini del PNRR per il 2019. A titolo esemplificativo, una riduzione del 15% rispetto al valore del 2018 sarebbe in linea con il raggiungimento della soglia del 16,7%, con una riduzione di circa 3 punti percentuali su 20; allo stesso modo, una riduzione del 5% dovrebbe determinare una riduzione di circa un punto percentuale su 20, raggiungendo il valore del 18,6%.

⁹ Deve essere osservata una riduzione del 15% con riferimento alla stima per l'anno fiscale 2024 contenuta in una relazione ad hoc che deve essere predisposta dal Ministero delle Finanze entro il giugno 2026 sulla base della stessa metodologia utilizzata per la relazione di cui all'articolo 2 del decreto legislativo n. 160/2015.

¹⁰ La riduzione del 5% deve essere osservata con riferimento alle stime incluse nella versione aggiornata della stessa relazione che sarà pubblicata nel novembre 2025 sulla base dei dati relativi all'esercizio fiscale 2023.

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

VI. INDIRIZZI SULLE STRATEGIE PER IL CONTRASTO DELL'EVASIONE

La politica di riduzione della pressione fiscale su cittadini e imprese nell'ambito di una più ampia e generale riforma del sistema fiscale sarà associata nei prossimi anni a un percorso di graduale riduzione del *tax gap*. Questo obiettivo, prioritario anche nell'ambito del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), potrà essere conseguito sia mediante il rafforzamento della *compliance* sia mediante il potenziamento dei controlli. La riduzione del *tax gap* contribuirà progressivamente ad assicurare una maggiore equità del prelievo fiscale, concorrendo a realizzare il principio costituzionale secondo cui tutti debbono concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il contrasto all'evasione continuerà a essere considerato un obiettivo prioritario per l'Amministrazione finanziaria, dopo la fisiologica sospensione delle attività di notifica determinatasi a seguito dell'emergenza epidemiologica. Azioni sempre più incisive saranno indirizzate *in primis* verso i controlli sui contribuenti che presentano una minore affidabilità fiscale, nonché verso le condotte fraudolente in danno del fisco, ivi comprese quelle che interessano le misure di natura fiscale ed economica adottate dal Governo per fronteggiare le conseguenze negative connesse al diffondersi del Covid-19 e alle restrizioni che ne sono seguite. Queste attività saranno coordinate con quelle orientate a migliorare i livelli di adempimento spontaneo degli obblighi fiscali, previste anche dal PNRR.

L'obiettivo di riduzione del *tax gap* sarà perseguito innanzi tutto assicurando l'attuazione delle disposizioni di contrasto all'evasione fiscale, in parte già introdotte dai precedenti Governi - e che stanno dispiegando i loro effetti - e, in parte, contenute in provvedimenti adottati più di recente.

Le prime si riferiscono in particolare all'introduzione degli indici sintetici di affidabilità (ISA), alla previsione dell'obbligo generalizzato della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi. Tra gli interventi più recenti, si segnalano in particolare gli interventi di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali contenute nel decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, che prevede, tra le altre, misure per inasprire le pene per i grandi evasori, per rafforzare gli strumenti di contrasto alle frodi nel settore dei carburanti e per contrastare l'evasione e l'illegalità nel settore dei giochi.

L'azione di contrasto all'evasione fiscale sarà perseguita attraverso un piano organico basato sulla semplificazione delle regole e degli adempimenti nonché su una nuova e più efficace alleanza tra contribuenti e Amministrazione finanziaria. A tal proposito, sarà favorito un approccio di tipo *customer-oriented* nei rapporti tra le agenzie fiscali e i contribuenti, rendendo questi ultimi il centro di gravità attorno al quale ruota il sistema fiscale nel suo complesso. Infine, il contrasto all'evasione fiscale sarà perseguito anche agevolando, estendendo e potenziando i pagamenti elettronici e riducendo drasticamente i costi delle transazioni *cashless*.

Agendo contemporaneamente sulle due leve a disposizione - azioni di *policy* ed efficientamento delle performance dell'Amministrazione finanziaria - sarà possibile aggredire, e auspicabilmente ridurre, il *tax gap*.

L'accelerazione impressa alle misure di miglioramento della *tax compliance*, soprattutto in materia di IVA, sta già dispiegando i suoi effetti. Come noto, il *gap* dell'IVA può essere scomposto nelle seguenti quattro componenti: l'evasione da omesso versamento; l'evasione da

omessa dichiarazione, ovvero la c.d. “evasione senza consenso”; l’evasione da omessa fatturazione, ovvero la c.d. “evasione con consenso”; le frodi IVA.

Le misure di *policy* sinora adottate, sono state principalmente indirizzate a contrastare, in una prima fase, fenomeni diffusi di omesso versamento dell’IVA e, parzialmente, quelli legati all’evasione IVA da omessa dichiarazione. Per conseguire questi obiettivi sono state introdotte le misure di *split payment* o di *reverse charge*, che trasferiscono l’onere del versamento dell’imposta dal venditore all’acquirente più affidabile sul piano fiscale; in una fase successiva, si è puntato a contrastare più efficacemente l’evasione IVA da omessa dichiarazione e le frodi attraverso l’estensione dell’obbligo della fatturazione elettronica dalle sole transazioni B2G a tutte le transazioni tra soggetti IVA (B2B), nonché attraverso l’obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi relativi alle transazioni effettuate al consumo finale (B2C). In particolare, la fatturazione elettronica obbligatoria attraverso il Sistema di Interscambio consente all’Amministrazione finanziaria di acquisire in tempo reale le informazioni contenute nelle fatture emesse e ricevute fra operatori e di effettuare controlli tempestivi e automatici, imprimendo anche un impulso significativo alla digitalizzazione e alla semplificazione amministrativa. L’obbligo della fatturazione elettronica si è perciò rivelato uno strumento efficace nel contrasto alle pratiche evasive da omessa dichiarazione grazie alla tempestività, tracciabilità e capillarità delle informazioni che vengono acquisite dall’Amministrazione fiscale. L’utilizzo della fatturazione elettronica consentirà, inoltre, la sospensione a partire dal 2022 delle comunicazioni trimestrali per i soggetti coinvolti in operazioni transfrontaliere - il cosiddetto “esterometro” - in linea con l’obiettivo di semplificare gli adempimenti fiscali a carico dei contribuenti.

La Legge di Bilancio 2021 puntava a rafforzare il contrasto alla quarta componente del gap IVA, vale a dire le frodi, in particolare quelle realizzate mediante l’utilizzo del falso *plafond IVA*. A tale riguardo, ai sensi di quanto stabilito dall’articolo 1, commi 1079 e ss. della Legge 178/2020 (legge di bilancio 2021), l’Amministrazione fiscale è tenuta ad effettuare specifiche analisi di rischio volte a individuare e contrastare l’utilizzo di illegittime lettere d’intento, evitandone il rilascio e procedendo alla loro invalidazione laddove necessario. A tal fine, l’Agenzia delle entrate è autorizzata ad assumere aggiuntive unità di personale da destinare appositamente alle attività antifrode.

Sul versante del miglioramento della *compliance*, la medesima Legge di Bilancio 2021 intendeva rafforzare il rapporto di fiducia con i contribuenti introducendo anche meccanismi premiali. Per perseguire questo obiettivo, è stato istituito un apposito fondo da alimentare con i proventi delle maggiori entrate legate all’aumento della *compliance* che verranno successivamente restituite, in tutto o in parte, ai contribuenti sotto forma di riduzione del prelievo.

Con riferimento all’efficientamento dell’Amministrazione finanziaria, nel triennio 2021-2023 il Governo intende proseguire la revisione della struttura organizzativa e funzionale dell’Amministrazione fiscale avviata negli ultimi anni, con l’obiettivo di consolidare l’approccio sempre più *customer-oriented* nell’erogazione dei servizi ai contribuenti, favorire la *tax compliance* e razionalizzare l’impiego delle risorse. Tale indirizzo strategico, unitamente ad un programma di nuove assunzioni di personale da parte delle agenzie fiscali, contribuirà a migliorare la performance dell’Amministrazione finanziaria, nella prospettiva di contrastare l’evasione e di ridurre il *tax gap*, favorendo, in ultima analisi, la riduzione della pressione fiscale sui contribuenti, così da promuovere un sistema fiscale sempre più equo e favorevole al rilancio economico del Paese.

In tale contesto, l’Amministrazione fiscale intende sfruttare l’esperienza e le soluzioni innovative maturate durante l’emergenza sanitaria, in una prospettiva di lungo periodo, così da proseguire e rafforzare il processo di semplificazione ed efficientamento dell’attività amministrativa. L’agilità organizzativa dimostrata dall’Amministrazione finanziaria e la sua

capacità di fornire risposte tempestive ai contribuenti in difficoltà nel corso della crisi epidemiologica tuttora in corso può infatti aver avuto importanti ricadute in termini reputazionali e aver contribuito, almeno in parte, a consolidare il rapporto di fiducia tra contribuenti e fisco.

In questa prospettiva, anche attraverso lo strumento delle Convenzioni con le Agenzie fiscali, sarà consolidata la *governance* dell'Amministrazione fiscale, migliorando il coordinamento generale e la gestione strategica in seno alle Agenzie medesime e agli altri enti della fiscalità, in modo da favorirne la specializzazione ed evitare duplicazioni. Questa impostazione, presente nell'Atto d'indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2021-2023, conserva l'orientamento volto, da un lato, a perseguire la semplificazione degli adempimenti, il miglioramento dei servizi offerti per favorire l'assolvimento degli obblighi tributari e l'emersione spontanea delle basi imponibili e, dall'altro, a contrastare l'evasione attraverso mirati interventi di controllo e accertamento *ex post*, all'esito di specifiche analisi di rischio.

Le indicazioni programmatiche contenute nel citato Atto di indirizzo sono state tradotte nelle Convenzioni 2021-2023, in corso di stipula, tra il Ministro dell'economia e delle finanze e le Agenzie. Il processo di aggiornamento di tali documenti conferma sia gli spazi di autonomia e flessibilità gestionale già riconosciuti alle Agenzie nell'esercizio delle rispettive attività, in linea con il consolidato modello *Principal-Agent*, sia gli obiettivi prioritari volti contemporaneamente a semplificare i rapporti tra fisco e contribuenti, garantire maggiore certezza agli operatori economici e attrarre nuovi investimenti nel Paese, secondo una prospettiva di diminuzione strutturale del *tax gap*, senza trascurare le esigenze di tutela della legalità e il contrasto dei fenomeni criminali.

Per la redazione dei Piani delle attività del 2021 è stata, inoltre, confermata l'adozione della metodologia basata sul modello che contempla le dimensioni di efficienza (*input-output*), e di efficacia (*output-outcome*), allo scopo di misurare gli effetti degli interventi di breve periodo in termini di prodotto immediatamente risultante dalle attività condotte dalle Agenzie (*output*), nonché di verificarne gli impatti sul contesto socio-economico (*outcome*), in modo da poter valutare, in una prospettiva di medio-lungo periodo, l'effettiva attuazione delle priorità politiche definite in campo fiscale e, in particolare, la riduzione del *tax gap*.

Nella direzione di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale, migliorare la *tax compliance* e sostenere la competitività delle imprese e la crescita del Paese saranno proseguite, tra l'altro, le seguenti attività:

- potenziamento del coordinamento e della complementarità tra le componenti dell'Amministrazione finanziaria, nonché delle sinergie operative con altre Autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, rafforzando lo scambio di informazioni e gli strumenti di cooperazione internazionale, quali ad esempio la partecipazione alle attività di manutenzione e aggiornamento della Lista UE delle giurisdizioni non cooperative. Tali attività avranno come obiettivo principale un più incisivo contrasto alle frodi fiscali, con un'intensificazione degli sforzi per combattere l'evasione fiscale nazionale ed internazionale. Saranno, inoltre, supportate le sinergie operative tra l'Amministrazione finanziaria centrale e gli enti territoriali, al fine di stimolare processi di compartecipazione al recupero dei tributi statali e, al contempo, efficientare i processi di analisi, controllo e recupero dei tributi locali e regionali;
- adozione di provvedimenti per consentire ai cittadini, alle imprese, ai lavoratori autonomi e dipendenti di fronteggiare i disagi economici e sociali connessi alla diffusione della pandemia da COVID-19 e alle conseguenti misure di contenimento del rischio di contagio, nonché controlli mirati per evitare l'indebita fruizione dei trattamenti di favore previsti e comportamenti fraudolenti ad essi connessi;

- garanzia di una maggiore certezza e prevedibilità, all'interno di un più generale orientamento alla crescita del sistema economico, obiettivo condiviso dalle varie articolazioni dell'Amministrazione finanziaria, per le imprese e gli investitori che decidono di aderire agli strumenti di cooperazione con il fisco, come l'istituto dell'adempimento collaborativo, l'interpello per i nuovi investimenti, gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e gli accordi relativi al regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali (*patent box*);
- miglioramento dei rapporti tra fisco e contribuenti, inclusi gli ordini professionali, attraverso il potenziamento e la semplificazione nell'accesso ai servizi telematici, l'introduzione di un nuovo sistema di relazione con l'utenza "a distanza" e attraverso gli strumenti di messa a disposizione dei dati finalizzati alla facilitazione e razionalizzazione degli adempimenti, la riduzione dei tempi nell'erogazione dei rimborsi fiscali a cittadini e a imprese così da reimmettere liquidità nel sistema economico italiano anche per contribuire a contrastare gli effetti generati dalla fase epidemiologica da COVID-19. In questa prospettiva, è prevista la progressiva estensione del metodo della dichiarazione precompilata in modo da divenire la forma ordinaria di dichiarazione dei redditi, non soltanto per i lavoratori dipendenti e pensionati, per cui è già una realtà consolidata, ma anche per i titolari di partita IVA;
- perseguire una forma di organizzazione che possa mettere progressivamente a disposizione dei contribuenti tutte le informazioni contenute nelle banche dati della pubblica amministrazione utili ai fini dell'assolvimento dei propri obblighi fiscali;
- ottimizzazione dell'invio delle comunicazioni per la promozione della *compliance* e, in particolare, quelle dirette a favorire l'emersione delle basi imponibili ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, attività ripresa nel corso del 2021, dopo essere rimasta in gran parte sospesa nel 2020. A tal fine, anche in linea con gli obiettivi del PNRR, saranno aumentate le comunicazioni per la promozione della *compliance* (cd. lettere di *compliance*) e, in particolare, quelle dirette a favorire l'emersione delle basi imponibili ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, incrementando il personale dedicato a tali attività e puntando in particolare sul potenziamento delle infrastrutture tecnologiche, sull'interoperabilità delle banche dati, nonché sul miglioramento degli algoritmi di selezione in modo ridurre i casi di "falsi positivi". Per la predisposizione di tali comunicazioni saranno utilizzate le basi dati alimentate dai flussi informativi derivanti dallo scambio automatico di informazioni previsto dalle Direttive europee e dagli Accordi internazionali, e da quelli derivanti dalla fatturazione elettronica generalizzata, integrati con quelli generati dalla trasmissione telematica dei corrispettivi relativi alle transazioni verso i consumatori finali;
- presidio ed evoluzione della fatturazione elettronica attraverso il Sistema di Interscambio, unitamente alla gestione a regime dell'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi anche ai fini della gestione della "lotteria degli scontrini";
- consolidamento delle attività di analisi e studio della *tax non compliance* finalizzata all'individuazione dei maggiori rischi di comportamenti non conformi, al fine di indirizzare l'attività di prevenzione e contrasto in modo ancora più mirato;
- aggiornamento degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), finalizzati a favorire una maggiore *compliance* dichiarativa delle piccole e medie imprese e dei lavoratori autonomi;
- incentivo dei pagamenti elettronici nell'ottica della digitalizzazione dei processi fiscali al fine di razionalizzare gli adempimenti degli operatori IVA anche per ottenere in via semplificata agevolazioni fiscali o incentivi, come la sospensione delle comunicazioni trimestrali per i soggetti coinvolti in operazioni transfrontaliere a partire dal 2022;
- miglioramento della qualità dei controlli effettuati dall'Amministrazione finanziaria. In tale ottica, saranno realizzate selezioni più mirate dei contribuenti a maggiore rischio di evasione, rese possibili dall'applicazione di strumenti di *data analysis* più avanzati, quali il massiccio sfruttamento dei *big data*, e dall'interoperabilità delle banche dati, favorita dalla pseudonimizzazione delle informazioni. Inoltre sarà ottimizzato l'utilizzo dei dati derivanti

dallo scambio automatico di informazioni, anche nell'ambito della cooperazione internazionale, aumentando il ricorso agli strumenti di cooperazione esistenti, quali il *Country-by-Country reporting*;

- monitoraggio del comportamento dei contribuenti che hanno subito un controllo fiscale per verificarne il grado di propensione all'adempimento negli anni successivi e, più in generale, per valutare il livello di fedeltà fiscale;
- graduale ripresa della notifica degli atti del controllo (accertamenti, atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni e atti di recupero dei crediti di imposta), in relazione ai quali era stata prevista, a conclusione dell'attività istruttoria svolta dalle strutture operative, la notifica nel 2021;
- rafforzamento dell'efficacia della riscossione, da perseguire implementando anche le tecniche di analisi dei debiti iscritti a ruolo in modo da indirizzare l'attività di riscossione prioritariamente verso i debitori più solvibili e i crediti che hanno maggiori possibilità di essere riscossi, attraverso il miglioramento dello scambio informativo tra agente della riscossione ed enti impositori o beneficiari, nonché il progressivo allineamento delle diverse banche dati, ferma restando comunque la necessità di salvaguardare tutti i crediti affidati in riscossione.

L'Atto d'indirizzo per il triennio 2021-2023 prevede, inoltre, che la Guardia di Finanza orienti la propria azione al contrasto dei fenomeni illeciti più gravi, pericolosi e diffusi sul territorio nazionale, coerentemente con:

- la proiezione investigativa di una forza di polizia economico-finanziaria a competenza generale, che svolge anche funzioni concorsuali in materia di ordine e sicurezza pubblica ed è parte integrante del sistema nazionale della Protezione Civile;
- l'evoluzione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e dei relativi riflessi sul tessuto economico e sociale del Paese.

In particolare, il Corpo rivolgerà, prioritariamente, la propria azione, anche con proiezione ultra nazionale, nei confronti dei fenomeni maggiormente lesivi per il bilancio dell'Unione europea, dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali, quali le frodi tributarie, le forme più perniciose di evasione fiscale internazionale, l'elusione fiscale, l'economia sommersa, il lavoro nero e irregolare e i fenomeni di illegalità collegati, valorizzando sistematicamente i dati acquisiti attraverso: le indagini di polizia giudiziaria e di polizia economico-finanziaria; l'attività di intelligence; l'analisi di rischio mediante le banche dati in uso (la cui interoperabilità sarà intensificata); l'uso di sistemi di intelligenza artificiale (anche in ottica predittiva); il controllo economico del territorio e i canali di cooperazione internazionale.

Saranno svolte analisi di rischio congiunte con l'Agenzia delle entrate, anche sulla base delle informazioni ricevute nell'ambito dello scambio automatico in materia fiscale, tanto per finalità di mappatura dei fenomeni evasivi, quanto per la predisposizione di piani d'intervento integrati, assicurando il proprio contributo allo spontaneo adempimento degli obblighi tributari attraverso un idoneo interscambio informativo con la stessa Agenzia, funzionale, tra l'altro, ad evitare sovrapposizioni e duplicazioni d'intervento.

Proseguirà l'azione di contrasto al contrabbando, anche di tabacchi lavorati esteri, e alle frodi nel settore doganale e in materia di accise, nonché agli illeciti in materia di giochi e scommesse, sia rafforzando le sinergie in atto con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli sia ampliando e valorizzando il patrimonio informativo a disposizione con il complesso dei dati presenti in ambito doganale; orienterà i piani operativi a contrasto della criminalità economico-finanziaria monitorandone le dinamiche evolutive e utilizzando metodologie d'intervento basate sull'integrazione delle funzioni di polizia tributaria, valutaria e giudiziaria.

Proseguirà, altresì, la partecipazione alle iniziative promosse in ambito *EU Policy Cycle - EMPACT*, quali, ad esempio, le azioni a contrasto delle frodi in materia di IVA e accise e al

riciclaggio. Continuerà, inoltre, a prendere parte ai lavori del CCWP (*Customs Cooperation Working Party*), in relazione alle operazioni doganali congiunte e alle ulteriori attività promosse da tale consesso e da altre organizzazioni internazionali. Saranno favoriti i rapporti di cooperazione e scambio informativo in ambito internazionale, sia nell'ambito del *network* Eurofisc, volto a garantire tempi rapidi di rilevazione e reazione alle frodi all'IVA intracomunitaria, sia delle altre iniziative dell'Unione europea in tema di fiscalità.

Il Corpo continuerà a supportare il Dipartimento delle finanze nei tavoli di lavoro della *Task Force on Tax and Other Crimes* (TFTC) e del *Peer Review Group* del *Global Forum* dell'OCSE, fornendo il proprio apporto ad ogni iniziativa afferente ai mutati scenari causati dalla crisi epidemiologica; garantirà l'assistenza tecnica e addestrativa a beneficio di Paesi terzi, mediante idonee iniziative dell'*International Academy for Tax Crime Investigation* dell'OCSE e dell'*Academy* di *Frontex*, operanti presso la Scuola di Polizia Economico-Finanziaria.

Infine, valorizzerà la rete di Esperti e di Ufficiali di collegamento dislocati all'estero, ai sensi del d.lgs. n. 68/2001, e il restante personale operante fuori del territorio nazionale, in contesti multilaterali e bilaterali, anche in funzione dell'esigenza di orientare il sistema di cooperazione internazionale al sostegno dell'economia sana del Paese e della cittadinanza.

Per quanto attiene, invece, alle azioni di contrasto al lavoro sommerso e all'evasione contributiva, l'azione di vigilanza continuerà a perseguire il fine concreto del contrasto agli illeciti sostanziali, che minano le tutele fondamentali dei lavoratori nonché il rapporto di leale concorrenza tra imprese quale motore dello sviluppo del Paese.

Come già ricordato, dal 1° gennaio 2017 l'attività di vigilanza sui luoghi di lavoro è affidata all'Ispettorato Nazionale del Lavoro, Agenzia con personalità giuridica di diritto pubblico e autonomia organizzativa e contabile, posta sotto la vigilanza del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali che, con apposita convenzione stipulata con il Direttore dell'Agenzia, ne definisce gli obiettivi (art. 2, comma 1, Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 149) e ne monitora periodicamente la corretta gestione delle risorse finanziarie (art. 1, comma 3, Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 149).

Tutto ciò premesso, la *mission* dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro, illustrata anche nel Piano della performance 2020-2022 mediante la definizione degli obiettivi strategici ed operativi, si estrinseca nel realizzare una più efficiente ed efficace azione di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale anche attraverso azioni concrete quali ad esempio: garantire un'adeguata presenza sul territorio del personale ispettivo, indirizzare i controlli sui settori e i fenomeni a maggior rischio di irregolarità, attuare campagne ispettive, c.d. "speciali" o "straordinarie", finalizzate a contrastare fenomeni di particolare allarme socio-economico. L'Agenzia deve, quindi, coordinare, sulla base delle direttive emanate dal Ministro del lavoro, delle linee di intervento condivise nella Commissione centrale di coordinamento della vigilanza di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 124/2004, presieduta dal medesimo Ministro, nonché nella Commissione centrale di programmazione dell'attività di vigilanza istituita con protocolli d'intesa del 2017 tra INL, INPS ed INAIL, ed in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali l'azione di vigilanza in materia di lavoro, contribuzione e assicurazione obbligatoria; a tal fine l'INL definisce tutta la programmazione ispettiva e le specifiche modalità di accertamento e detta le linee di condotta e le direttive di carattere operativo per tutto il personale ispettivo, compreso quello proveniente da INPS e INAIL.

In questo modo si garantisce l'uniformità nell'applicazione delle normative e nei comportamenti ispettivi. Ai sensi dell'art. 11, comma 5, del decreto istitutivo (Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 149), l'attività di coordinamento si realizza anche attraverso la condivisione dei dati di INPS, INAIL e dell'Agenzia delle entrate, nonché l'implementazione dei sistemi informativi a supporto dell'attività di vigilanza, in modo da evitare duplicazioni e sovrapposizioni nello svolgimento della vigilanza stessa ed orientare le ispezioni verso i fenomeni

più significativi, potenziando le capacità di controllo dell'insieme degli organi di vigilanza, in una prospettiva di razionalizzazione delle procedure amministrative e di riduzione dei costi.

Per il 2021, gli obiettivi fissati dall'INL nel documento di programmazione annuale dell'attività di vigilanza si incentrano, oltre che nella costante garanzia dell'essenziale matrice di controllo e di presidio del territorio, sulla modulazione delle priorità e modalità d'intervento in aderenza all'evolvere del quadro di situazione ed in chiave di ottimizzazione delle risorse, privilegiando azioni mirate che possano risultare qualitativamente più remunerative sotto il profilo sia della rilevanza delle fenomenologie emergenti che dell'ampiezza del bacino d'utenza "tutelato". Ne consegue che l'attenzione ispettiva dell'INL sarà rivolta come sempre all'effettiva tutela dei diritti sostanziali dei lavoratori e delle condizioni di lavoro, a garanzia della corretta instaurazione e del regolare svolgimento dei rapporti di lavoro, anche con lo svolgimento della funzione di informazione e promozione della "cultura della legalità", coniugata all'effettuazione di azioni di vigilanza mirate in via prioritaria al contrasto dei fenomeni illeciti di particolare disvalore sociale, quali l'intermediazione illecita e lo sfruttamento lavorativo, il ricorso al lavoro nero, le diverse forme di interposizione illecita e l'indebita fruizione degli ammortizzatori sociali.

Per quanto concerne, invece, l'attività di vigilanza documentale dell'INPS, nel corso del 2021 l'attività è stata riproposta a pieno regime: al 31 luglio 2021 gli importi accertati corrispondono ad un totale di 223.894.551 euro, pari all'82,15% dell'obiettivo annuale. Le linee d'azione prevedono sia un approfondimento ed estensione ad altri settori della funzione classica di vigilanza documentale, sia l'utilizzo di strumenti di carattere innovativo, quali ad esempio: i) comunicazioni di "nudging" o di richiamo alla "compliance" su violazioni normative ricorrenti in materia contributiva; ii) elaborazione di indicatori di rischio in materia di ammortizzatori sociali COVID volti a supportare l'azione ispettiva in tale ambito; iii) costruzione di un sistema di valutazione, in collaborazione con altri enti, dell'affidabilità contributiva dei soggetti economici volto ad individuare fenomeni di probabile lavoro cd. "nero" o "grigio".

Per l'anno 2021 l'attività di vigilanza in materia assicurativa, anche con riferimento a quella amministrativa, sarà svolta dall'INAIL in linea con gli obiettivi strategici per l'incremento delle azioni per la lotta all'evasione ed elusione dei premi, nonché al contrasto dei fenomeni del lavoro nero e irregolare, con particolare attenzione alla verifica del rischio assicurato attraverso l'individuazione di aree che presumibilmente presentano ampi margini di irregolarità sulla corrispondenza del rischio denunciato con l'attività effettivamente svolta.

Gli accertamenti saranno rivolti nei confronti delle aziende che svolgono un'attività non coerente con quella denunciata all'INAIL, al fine di regolarizzare le posizioni assicurative e garantire l'esatta ed uniforme applicazione delle Tariffe dei premi sul territorio nazionale, con l'effetto di ripristinare condizioni di equa concorrenza nel mercato del lavoro.

Gli ambiti di intervento sono analizzati attraverso l'uso degli strumenti di Intelligence, con le aggregazioni dei dati e delle informazioni provenienti dalle banche dati interne ed esterne.

APPENDICI METODOLOGICHE

all'allegato III

PAGINA BIANCA

INDICE

I. METODOLOGIE DI STIMA DEI TAX GAP DEL CAPITOLO III	49
I.1 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL GAP DELLE IMPOSTE IRES E IRPEF DA LAVORO AUTONOMO E IMPRESE E DELLE RELATIVE ADDIZIONALI	49
I.2 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP IVA	56
I.3 STIMA DEL GAP IVA: METODOLOGIE A CONFRONTO	65
I.4 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP IRAP.....	68
I.5 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL GAP RELATIVO AI REDDITI DA LOCAZIONE	76
I.6 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP DEL CANONE RAI.....	78
I.7 METODOLOGIA PER LA STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA	80
I.8 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP DELLE IMPOSTE IMMOBILIARI	82
II. REVISIONE DELLE STIME TRA IL 2020 E IL 2021 DI ALCUNI TAX GAP	84
II.1 REVISIONI DEL GAP DELL'IRPEF DA LAVORO AUTONOMO E DA IMPRESA E DELL'IRES.....	84
II.2 REVISIONI DEL GAP DELL'IVA	85
II.3 REVISIONI DEL GAP DELL'IRAP	87
II.4 REVISIONI DEL GAP DELLE LOCAZIONI	88
III. ASPETTI METODOLOGICI DELL'AGENDA PER IL 2022	89
III.1 LA STIMA <i>BOTTOM-UP</i> DEL TAX GAP IVA: ESITI DELLA SPERIMENTAZIONE	89
III.2 LA STIMA DEL TAX GAP PER LE FRODI INTRACOMUNITARIE PER <i>MISSING TRADER</i>	92
III.3 LA METODOLOGIA <i>BOTTOM UP</i> PER LA STIMA DEL GAP NEI REGIMI AGEVOLATI "MINIMI" E FORFETARI	96
IV. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI	99

PAGINA BIANCA

I. METODOLOGIE DI STIMA DEI TAX GAP DEL CAPITOLO III

I.1 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL GAP DELLE IMPOSTE IRES E IRPEF DA LAVORO AUTONOMO E IMPRESE E DELLE RELATIVE ADDIZIONALI

Introduzione

In termini generali, le metodologie *top down* impiegate per la stima del *tax gap* prevedono l'individuazione della base imponibile non dichiarata (BIND) mediante il confronto tra base imponibile potenziale (BIT), desumibile dai dati di contabilità nazionale (CN), resi omogenei con le classificazioni e le definizioni fiscali, e la base imponibile dichiarata (BID), contenuta negli archivi fiscali (i dati statistici sulle dichiarazioni fiscali sono pubblicati a cura del Dipartimento delle finanze).

Successivamente, si stima l'aliquota fiscale e si quantifica il *gap* d'imposta (TG).

A differenza dell'IVA, per le metodologie *top down* applicate al calcolo del *gap* sulle imposte dirette non è disponibile una vasta letteratura in ambito internazionale¹. Le difficoltà di calcolo sono, in generale, riconducibili a due aspetti: in primo luogo il calcolo della base imponibile è più complesso, in quanto deve considerare una molteplicità di aspetti, molti dei quali hanno rilevanza ai fini fiscali ma non sono considerati negli indicatori macro; in secondo luogo, i sistemi di tassazione basati sulla progressività per scaglioni presuppongono la conoscenza anche della distribuzione dei sottostanti redditi e non solo del loro ammontare complessivo.

Nell'ambito delle imposte dirette, il termine di paragone naturale per le imposte sui redditi si rinviene nei Conti per Settore Istituzionale, che pongono in evidenza la ripartizione del reddito nazionale tra le diverse tipologie di soggetti. Tuttavia, tali dati presentano delle limitazioni in termini di disponibilità e comparabilità di dati compatibili con le finalità di stima (ad esempio, la disaggregazione per area geografica è disponibile solo per una parte della platea).

È inoltre opportuno sottolineare che, secondo la normativa fiscale italiana (come del resto in altri contesti), l'imposta sul reddito dovuta da ciascun contribuente varia a seconda della forma giuridica del soggetto considerato: l'IRES compete alle società di capitali ed agli enti non commerciali, mentre l'IRPEF è corrisposta dalle persone fisiche e, per tramite dei soci, dalle società di persone. Più precisamente, ai fini IRPEF, la base imponibile include la somma di tutti i redditi (con l'esclusione di quelli soggetti a tassazione sostitutiva o separata per particolari soggetti o per specifiche tipologie di reddito) al netto le deduzioni spettanti. Tali redditi possono essere raggruppati in tre grandi categorie:

- redditi da lavoro dipendente pensioni e redditi assimilati (IRPEFdip);
- redditi da lavoro autonomo, impresa e partecipazione in società di persone (IRPEFaut);
- altri redditi (componente residuale che ammonta a circa il 5% del totale).

La Tabella I.1.1 evidenzia un primo quadro di raccordo macro tra la forma giuridica, rilevante ai fini fiscali, e la classificazione per settori istituzionali utilizzata nei conti nazionali.

Nella prima riga si trova il settore istituzionale delle società finanziarie, a cui possono appartenere sia le società di persone (SP) sia le società di capitali (SC). Questo settore è bene identificabile negli aggregati, ma come si spiegherà più diffusamente in seguito, per il momento è stato escluso dal calcolo.

¹ Tra i riferimenti più recenti si vedano Cabral et al. (2018), Gemmell e Hasseldine (2014), Ueda (2018).

Nel settore istituzionale delle società non finanziarie si collocano le società di persone e quelle di capitale non comprese nella prima categoria. In questo caso però non esiste una perfetta sovrapposizione tra le definizioni statistiche e quelle fiscali, poiché, le società di persone con meno di cinque dipendenti in contabilità nazionale vengono inserite nelle famiglie produttrici, mentre fiscalmente sono società di persone. Per rendere omogeneo il calcolo è, quindi, necessario avere una rappresentazione quantitativa esauriente di questo segmento in modo di ricomporre il quadro di insieme delle società di persone assoggettate all'IRPEF.

Il settore istituzionale delle Amministrazioni Pubbliche si colloca, fiscalmente, nei due segmenti degli Enti non commerciali (ENC) e delle Amministrazioni Pubbliche (AAPP).

TABELLA I.1.1 CONFRONTO TRA SETTORI ISTITUZIONALI (CN) E SOGGETTI GIURIDICI						
		Soggetti giuridici a fini fiscali				
		PF	SP	SC	ENC	[AAPP]
Settori istituzionali (Contabilità nazionale)	Società finanziarie		[Escluse dall'analisi]	[Escluse dall'analisi]		
	Società non finanziarie		IRPEFaut	IRES		
	[Amministrazioni pubbliche]				[Escluse dall'analisi]	[Escluse dall'analisi]
	[Famiglie consumatrici]	[IRPEFdip]				
	Famiglie produttrici	IRPEFaut + "Minimi"	IRPEFaut			
	Istituzioni sociali private (ISP)				[IRES]	

In Contabilità nazionale, il settore istituzionale delle famiglie si divide in due:

- consumatrici, la cui fonte di reddito è rappresentata da: lavoro dipendente, pensioni e redditi assimilati;
- produttrici che percepiscono redditi da: lavoro autonomo, impresa e partecipazione in società di persone.

Le società di persone incluse nelle famiglie produttrici, come già menzionato, sono solo quelle con meno di cinque addetti. Nello stesso settore istituzionale si collocano anche i contribuenti che applicano regimi agevolati, sinteticamente indicati come "minimi", che saranno esclusi dal calcolo del *gap* in quanto assoggettati ad una tassazione sostitutiva.

La metodologia proposta in questa sede non considera il *gap* relativo ai redditi da lavoro dipendente (IRPEFdip). Inoltre vengono escluse dall'analisi le amministrazioni pubbliche, per le quali si ipotizza assenza di evasione, e le società finanziarie, in virtù delle peculiari modalità di determinazione del reddito che le caratterizzano. La procedura viene applicata a dati nazionali ripartiti per settori di attività economica.

Il calcolo del Risultato lordo di gestione come proxy della base imponibile IRES/IRPEF

Si assume come platea di riferimento dei contribuenti assoggettati all'IRES e all'IRPEF da lavoro autonomo e impresa, da ora in avanti indicata solo con IRPEF, l'insieme dei soggetti tenuti al pagamento dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). Tale scelta è dettata dalla finalità di sfruttare la disponibilità di informazioni sia per quanto riguarda la composizione della base imponibile sia per la disaggregazione per forma giuridica, area geografica e settore di attività economica.

Risultano, pertanto, esclusi dall'analisi i contribuenti che sono fuori dal campo di applicazione dell'IRAP, rappresentati dalle seguenti categorie: oltre ai già citati contribuenti "minimi", rientrano in tale casistica i professionisti privi di autonoma organizzazione, parte del settore agricolo e il settore dei servizi domestici².

² Per ulteriori dettagli si rimanda all'appendice metodologica relativa al calcolo del *gap* IRAP.

La platea sotto osservazione è ulteriormente limitata da problematiche relative alla metodologia di calcolo degli aggregati necessari alla determinazione del *gap*. In particolare si escludono completamente: il settore agricolo (incluso solo nella quota del *gap* IRES fino all'anno d'imposta 2014), la Pubblica Amministrazione e le società finanziarie.

Per la restante platea si dispone di due insiemi di dati economici, omogenei, sia per quanto riguarda il campo di osservazione, sia per quel che concerne le definizioni degli aggregati, desunti uno dalle fonti fiscali e l'altro dai dati di contabilità nazionale.

Tali dati hanno consentito di mettere a confronto il valore aggiunto di contabilità nazionale, ovvero la produzione lorda IRAP potenziale, con la produzione lorda desunta dalle dichiarazioni, al fine di calcolare il *gap* IRAP. Dal momento che la base IRAP contiene al suo interno gli elementi reddituali che concorrono a determinare le basi IRPEF e IRES, il lavoro che segue consiste nell'isolare tali componenti in modo da verificare il loro contributo specifico alla determinazione del *gap* complessivo del sistema fiscale.

Il passo successivo che occorre compiere consiste, pertanto, nel derivare da entrambe le produzioni lorde un aggregato che approssimi il più possibile le basi imponibili IRES ed IRPEF. Tale aggregato è stato individuato, in prima istanza, nel risultato lordo di gestione (RLG), le cui modalità di calcolo sono illustrate nelle sezioni seguenti.

Risultato lordo di gestione dichiarato

Nel prospetto 2.1³ è illustrato il quadro di raccordo tra le grandezze utilizzate nel calcolo della produzione lorda dichiarata IRAP e il reddito o la perdita di esercizio rilevante ai fini fiscali. Dal prospetto si ricava che se si sottrae alla produzione lorda il costo del lavoro si ottiene il risultato lordo di gestione (RLGd), che, concettualmente, rappresenta il punto di partenza per determinare il reddito o la perdita rilevante ai fini fiscali (RFd).

Per ottenere quest'ultimo è necessario sottrarre al risultato lordo di gestione una serie di voci, elencate in dettaglio nel prospetto 2.1, desumibili o da fonti fiscali o dal bilancio civilistico. L'insieme delle componenti che distinguono RLGd da RFd viene indicato con Δd .

Tale elemento, Δd , può essere calcolato per la componente dichiarata, ma, allo stato attuale delle conoscenze, risulta non stimabile per la componente non dichiarata. Pertanto, l'aggregato di riferimento che viene individuato in prima approssimazione come base del calcolo del *gap* IRPEF ed IRES è il risultato lordo di gestione (RLG). Tale grandezza è calcolata, per la parte dichiarata, integrando i dati delle dichiarazioni IRAP, resi omogenei per quanto riguarda le definizioni e il campo di osservazione con la contabilità nazionale, con quelli relativi al costo del lavoro dipendente desunto dalle dichiarazioni 770 o dalle Certificazioni Uniche.

Prospetto 1	
CALCOLO DEL RISULTATO LORDO DI GESTIONE DICHIARATO E RELAZIONE CON LA BASE IMPONIBILE	
Componenti positivi: (A) Valore della produzione	
Di cui: Ricavi delle vendite e delle prestazioni;	
Variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;	
Variazione dei lavori in corso su ordinazione;	
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;	
Altri ricavi e proventi.	
(-) Componenti negativi: (B) Costi della produzione deducibili a fini IRAP, esclusi gli ammortamenti	
Di cui: Acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;	
Acquisti di Servizi;	

³ La relazione tra le grandezze illustrate fa riferimento alle voci di bilancio di un'impresa in contabilità ordinaria.

	Godimento beni di terzi; Variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie di consumo e merci; Oneri diversi di gestione.
(=)	Valore Aggiunto al Lordo degli ammortamenti = Produzione Lorda IRAP (PLd)
(-)	Costo del lavoro (Wd)
(=)	Risultato lordo di gestione (RLGd)
(-)	Ammortamenti
(=)	Risultato netto di gestione dichiarato (RNGd)
(-)	Ulteriori elementi contabili, non rilevabili da fonti fiscali Di cui ⁴ : B10c: Altre svalutazioni delle immobilizzazioni; B10d: Svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide; B12: Accantonamenti per rischi; B13: Altri accantonamenti; C: Proventi e oneri finanziari; D: rettifiche di valore delle attività finanziarie; E: Proventi e oneri straordinari.
(+/-)	Imposte sul reddito dell'esercizio (IRES/IRPEF; IRAP)
(=)	Risultato di esercizio (Utile o perdita) dichiarato
(+/-)	Variazioni in aumento e in diminuzione
(=)	Reddito (o perdita) rilevante a fini fiscali dichiarato (RFd)

Risultato lordo di gestione potenziale

Il risultato lordo di gestione dichiarato (RLGd) deve essere messo a confronto con il Risultato lordo di gestione potenziale (RLGp) desunto dai dati della contabilità nazionale.

Per calcolare RLGp si assume come platea di riferimento quella degli operatori economici definita nella parte introduttiva del presente paragrafo e sottostante il calcolo di RLGd.

Il prospetto 2.2 illustra la procedura per il calcolo di RLGp a partire dal valore aggiunto di contabilità nazionale.

In primo luogo si operano le correzioni necessarie per rendere l'aggregato statistico coerente, nelle definizioni, all'aggregato fiscale della Produzione lorda, così come è definito nel prospetto 2.1. In questo caso, però, si tratta della produzione lorda potenziale, PLP, in quanto l'aggregato statistico di partenza include la componente di produzione occultata al fisco.

Prospetto 2	
CALCOLO DEL RISULTATO LORDO DI GESTIONE POTENZIALE (RLGp)	
	Valore aggiunto al costo dei fattori (VACF)
(+/-)	Correzioni per adeguare le definizioni statistiche a quelle fiscali
	* esclusione di: economia illegale, mance, ricerca e sviluppo, fitti, diritti d'autore, autoproduzioni;
	* correzioni per divergenza di contabilizzazione sui SIFIM e i premi assicurativi;
	* altre correzioni che non incidono sull'ammontare complessivo ma solo sulla ripartizione settoriale
(=)	Produzione lorda potenziale (PLP)
(-)	Costo del lavoro (Wt): regolare (Wd) + irregolare (Wnd; fonte ISTAT)
(=)	Risultato Lordo di Gestione potenziale (RLGp)

⁴ Le voci sono tratte dal bilancio civilistico.

Da PLP si sottrae il costo del lavoro, sia con riferimento alla sua componente regolare, Wd ovvero quello che è correttamente inserito nelle scritture contabili delle imprese, sia relativo alla componente irregolare, Wnd .

L'esclusione di quest'ultima componente è molto importante al fine di evitare duplicazioni con la stima delle componenti del *gap* relative all'IRPEF da lavoro dipendente irregolare e dei relativi contributi sociali.

Come risultato si ottiene $RLGp$ che è omogeneo con $RLGd$ sia riguardo alla platea di riferimento sia per la definizione dell'aggregato.

Determinazione della base imponibile non dichiarata (BIND)

La differenza tra $RLGp$ e $RLGd$ rappresenta il risultato lordo di gestione non dichiarato ($RLGnd$)

$$RLGnd = RLGp - RLGd \quad [1]$$

$RLGnd$ si differenzia dalla base imponibile non dichiarata (BIND) in ragione di fattori analoghi a quelli che nel prospetto 2.1, con riferimento al calcolo della componente dichiarata, sono stati identificati sinteticamente con Δd , e che vengono ora contrassegnati con Δnd .

$$BIND_{IRES+IRPEF} = RLGnd + \Delta nd \quad [2]$$

Come riportato in precedenza, allo stato attuale delle conoscenze, Δnd non è calcolabile, in virtù delle difficoltà insite nel ricostruire le sottostanti singole voci tramite gli aggregati statistici. Al fine di pervenire ad una stima del *gap* nell'imposta è pertanto necessario formulare delle ipotesi che lo mettano in relazione $RLGnd$. In particolare, si può supporre che:

- $\Delta nd = 0$: ciò equivale a ipotizzare che tutti gli elementi che distinguono RLG da RF non abbiano rilevanza ai fini della determinazione del *gap*, ad esempio che una impresa completamente in nero non abbia ammortamenti ovvero che un contribuente con una parte del risultato di gestione dichiarato ed una parte occultato scarichi tutti gli ammortamenti sulla prima componente;
- Δnd è proporzionale a $RLGnd$, con una proporzione che, in ciascun settore di attività economica, è analoga a quella riscontrata nel dichiarato.

Poiché l'ipotesi "a" appare poco realistica, nella prima fase di applicazione della presente metodologia si è deciso di adottare l'ipotesi "b". Tuttavia, a partire dall'edizione 2021 della relazione, si è deciso di orientarsi verso un'ipotesi intermedia (ipotesi "c") in virtù della quale si assume che alcuni elementi che compongono Δnd possono considerarsi privi di evasione mentre per altri si può mantenere l'ipotesi di proporzionalità. Al fine di approssimare maggiormente la base imponibile effettiva, in primo luogo si ricostruiscono gli ammortamenti potenziali e non dichiarati mantenendo per tale componente l'ipotesi di proporzionalità tra dichiarato ed evaso: non è, infatti, possibile ricostruire l'ammontare complessivo degli ammortamenti a partire dai dati di contabilità nazionale in quanto le diverse definizioni di tale aggregato (statistica, civilistica e fiscale) non sono omogenee.

Ripartizione della BIND per tipologia di imposta

Per derivare il *gap* d'imposta è necessario, in primo luogo, ripartire $BIND_{IRES+IRPEF}$ tra le platee di contribuenti che pagano i due tributi, ovvero scomporlo in base alla forma giuridica.

I dati dichiarati sono per loro natura disaggregati per forma giuridica, in quanto i diversi contribuenti compilano campi o modelli distinti.

Per disaggregare il RLG potenziale, invece, si è utilizzato il quadro di raccordo illustrato nella Tabella I.1.1. Da quest'ultima si evince che esiste una corrispondenza sostanzialmente biunivoca tra i settori istituzionali ISTAT e la classificazione per forma giuridica che deve essere impiegata

nel calcolo del *gap*. Fanno eccezione le società di persone con più di cinque addetti che sono collocate nell'ambito del settore istituzionale "società non finanziarie", e che devono essere collocate nel settore delle famiglie produttrici, i cui redditi sono prevalentemente assoggettati all'IRPEF⁵.

Utilizzando i conti per settore istituzionale, pertanto, è possibile scomporre il totale nazionale di RLGp tra IRES e IRPEF. Grazie ad uno specifico gruppo di lavoro che ha visto la collaborazione dell'ISTAT, è stato possibile disporre di dati disaggregati sia per settore istituzionale sia per branca di attività economica, nonché di predisporre una matrice di transizione che garantisca omogeneità tra le classificazioni settoriali adottate nelle fonti statistiche e in quelle fiscali. Una volta ripartito RLGp tra le due sotto-platee, il valore di RLGnd per ciascuna imposta e per ciascun settore di attività economica è calcolato per differenza, applicando la formula 1.

Determinazione dell'aliquota e del gap d'imposta

L'ultimo passaggio della stima consiste nella determinazione dell'aliquota da applicare alla base imponibile non dichiarata al fine di individuare l'imposta evasa.

Per l'IRES, la normativa vigente prevede un'aliquota unica, che dal 2017 è stata fissata al 24%. Tuttavia l'aliquota effettiva risulta inferiore rispetto all'aliquota legale, in virtù di agevolazioni ed eccezioni concesse a favore dei contribuenti. Pertanto, l'applicazione dell'aliquota legale alla base imponibile non dichiarata comporterebbe una sovrastima del gap.

Ciò rende necessario l'individuazione di un'aliquota per il non dichiarato e, nello specifico, si possono definire due diversi tipi di aliquota in corrispondenza delle prime due ipotesi proposte sulla tra RLGnd e BIND⁶:

a) $Aliq_IRES^i = IRESd^i / RFdIRES^i$ [3] corrispondente all'ipotesi "a": $\Delta nd = 0$;

b) $Aliq_IRES^i = IRESd^i / RLGdIRES^i$ [4] corrispondente all'ipotesi "b": $\Delta nd \propto RLGnd$

dove $IRESd^i$ è l'imposta dichiarata dell'*i*-esimo settore di attività economica. Nell'ipotesi "c", invece, la base imponibile è determinata utilizzando un aggregato intermedio tra risultato lordo di gestione e reddito imponibile, come ad esempio il risultato netto di gestione ($RNG = RLG - Ammortamenti$) ovvero il reddito d'impresa.

Per l'IRPEF, invece, si riscontra un'ulteriore difficoltà, in quanto si prevede un sistema di aliquote crescenti per scaglioni di reddito imponibile⁷.

Di conseguenza, è necessario considerare che l'aliquota media sul non dichiarato può risultare diversa dall'aliquota media sul dichiarato. Per tenere conto di tale aspetto, si adotta l'aliquota implicita sul risultato lordo di gestione ($Aliq_l$) calcolata analogamente a quanto esposto in relazione all'IRES e si applica a tale aliquota un differenziale sull'evaso ($diffAliq$) ottenuto dalle stime Bottom Up⁸, a sua volta corretto per tenere conto del fatto che l'aliquota considerata non è calcolata sulla base imponibile bensì sul risultato lordo di gestione:

$$Aliq^*_IRPEF^i = Aliq_IRPEF^i + diffAliq^i \quad [6]$$

dove $Aliq_IRPEF^i$ è calcolata, secondo le modalità già esposte in relazione all'IRES, adottando una delle ipotesi illustrate nel paragrafo 3 (dall'edizione 2021, l'ipotesi "c").

L'imposta non dichiarata, a questo punto, è ottenuta moltiplicando la BIND di ciascun settore per la corrispondente aliquota:

$$IRESnd^i = BIND_IRES^i * Aliq_IRES^i \quad [7]$$

$$IRPEFnd^i = BIND_IRPEF^i * Aliq^*_IRPEF^i \quad [8]$$

⁵ A tal fine è stata utilizzata una matrice di pesi fornita dall'ISTAT.

⁶ Si veda paragrafo 3.

⁷ Le attuali aliquote per scaglioni, in vigore dal 2007, sono: 23% per redditi fino a 15.000€; 27% da 15.001€ a 28.000€; 38% da 28.001€ a 55.000€; 41% da 55.001€ a 75.000€; 43% oltre 75.000€

⁸ A partire dall'edizione 2021, è stata predisposta una procedura *ad hoc* di stima *bottom up* illustrata nel Paragrafo 6.

Infine, per ottenere il gap complessivo, occorre aggiungere all'imposta relativa ad omessa dichiarazione, di cui alle formule [7] e [8], le somme non versate in virtù di errori nella compilazione dei modelli o a crisi di liquidità (IRES_{mv} e IRPEF_{mv}), desunte dagli esiti dei controlli automatizzati effettuati ai sensi dell'articolo 36-bis del DPR 600/1973:

$$\begin{aligned} \text{GAP IRES} &= \text{IRES}_{nd} + \text{IRES}_{mv} & [9] \\ \text{GAP IRPEF} &= \text{IRPEF}_{nd} + \text{IRPEF}_{mv} & [10] \end{aligned}$$

Metodologia bottom-up per il calcolo del differenziale di aliquota tra dichiarato ed evaso Nella stima del *gap* IRPEF

La quantificazione del differenziale di aliquota tra dichiarato ed evaso utilizzato nel calcolo del *gap* IRPEF si fonda sull'utilizzo di una metodologia bottom-up basata sui dati degli accertamenti effettuati nell'ambito delle ordinarie attività di controllo: di conseguenza, poiché la selezione dei contribuenti da sottoporre ad accertamento non avviene in maniera casuale, si deve individuare una modalità per correggere il *selection bias* al fine di rendere i risultati ottenuti nel campione distorto rappresentativi dell'intera platea.

Nella definizione della popolazione oggetto di analisi, si è deciso di privilegiare la rimozione delle casistiche potenzialmente anomale rispetto al mantenimento di una platea più ampia e completa: infatti, poiché l'obiettivo del calcolo è quantificare una differenza tra due rapporti, si è preferito evitare di introdurre elementi potenzialmente distorsivi. A tal fine, sono stati considerati i contribuenti Persone Fisiche con partita IVA attiva, in normale attività (sono esclusi fallimenti, liquidazioni e decessi), che abbiano presentato sia la dichiarazione IRAP sia la dichiarazione Unico (con l'esclusione del quadro LM per i soggetti in regimi agevolati), che non rientrino nei settori di attività economica esclusi dalla stima del *gap* IRPEF, per i quali la regione non sia ignota, che abbiano subito non più di un accertamento unificato (riguardante le imposte dirette) e che non abbiano subito altri tipi di controlli; sono stati, inoltre, esclusi i casi in cui la dichiarazione risulta presentata in ritardo oppure è stata modificata successivamente al primo invio, ovvero in cui l'imposta lorda dichiarata risulta non compatibile con il reddito imponibile.

In prima istanza, si è proceduto a valutare la qualità delle fonti di dati utilizzate. In primo luogo sono stati analizzati gli importi dichiarati riportati nel database degli accertamenti, confrontandoli con i corrispondenti importi risultanti in dichiarazione. La coincidenza di tali importi nella quasi totalità dei casi (oltre il 99%) ha confermato come la maggior parte delle casistiche anomale siano state correttamente eliminate in fase di definizione della platea. In secondo luogo sono stati effettuati controlli di coerenza sugli importi accertati al fine di garantire la corretta ricostruzione degli importi evasi.

Una volta identificate le variabili degli importi dichiarati (reddito e imposta) e, per i soggetti sottoposti ad accertamento unificato, le corrispondenti variabili degli importi accertati, è necessario imputare i valori (non osservati) delle variabili accertate anche per i soggetti non controllati, prima di procedere al calcolo e al confronto delle aliquote.

Si considerano due possibili soluzioni per la correzione del *selection bias*:

- 1) **Post-stratificazione:** in analogia a quanto effettuato con la precedente metodologia bottom-up, la platea viene suddivisa in strati in base alle variabili di collocazione geografica, settore di attività economica e fascia di ricavi. Per aumentare la numerosità campionaria, gli anni di imposta vengono considerati tutti insieme, di modo che il risultato ottenuto rappresenti una media ponderata delle annualità coinvolte nel calcolo. Gli importi dichiarati e accertati sono riportati all'universo moltiplicando il totale di strato per il fattore N_{tot_i}/n_{acc_i} , dove N_{tot_i} e n_{acc_i} rappresentano rispettivamente il totale dei soggetti e il numero di soggetti accertati nell'*i*-esimo strato. La scelta di utilizzare i valori stimati anche per i totali delle variabili dichiarate discende dal confronto con i valori effettivi (calcolati sommando gli importi sull'intera platea), che evidenzia come questa tecnica tenda a produrre valori sovra-stimati.

2) **Matching:** viene stimato un modello probit per la probabilità di essere accertato e il *propensity score* risultante dal modello viene utilizzato in un algoritmo K-NN per abbinare ciascun soggetto non accertato con K soggetti accertati (in questo caso, K=3), da cui mutuare l'importo di una o più variabili non osservate. Al fine di garantire risultati coerenti, si è deciso di non acquisire dai vicini il reddito accertato (onde evitare di ottenere un importo di evasione negativo qualora il vicino accertato abbia un reddito minore del soggetto non accertato) bensì il reddito evaso (ovvero la differenza tra reddito accertato e reddito dichiarato del k-esimo vicino) e di ottenere l'imposta applicando le aliquote per scaglioni al reddito ricostruito (ovvero alla somma del dichiarato del soggetto non accertato e dell'evaso medio dei 3 vicini più prossimi). Una volta attribuiti i valori accertati a tutti i soggetti della platea, gli importi vengono aggregati (sommati) in base alla medesima classificazione settoriale utilizzata nel calcolo dell'aliquota e del tax gap.

In entrambi i casi, il differenziale di aliquota per ciascun raggruppamento viene calcolato, in base alla formula seguente:

$$\frac{\text{Totale imposta accertata}}{\text{Totale reddito accertato}} - \frac{\text{Totale imposta dichiarata}}{\text{Totale reddito dichiarato}}$$

e il differenziale effettivamente utilizzato nelle stime rappresenta la media geometrica dei risultati delle due tecniche proposte.

Ripartizione territoriale del *gap* IRPEF e calcolo del *gap* sulle addizionali

La ripartizione regionale del *gap* IRPEFaut viene effettuata replicando a livello regionale la procedura di stima del *tax gap* nazionale: in particolare, il risultato lordo di gestione potenziale viene ricavato a partire dai conti regionali delle famiglie produttrici (cui vengono apportate le stesse correzioni effettuate per il corrispondente importo nazionale) mentre il costo del lavoro non dichiarato è tratto dai conti territoriali.

Il *gap* delle addizionali regionali e comunali è calcolato moltiplicando la quota di *gap* IRPEFaut attribuita a ciascuna regione per un coefficiente che tiene conto della diversa incidenza delle addizionali rispetto all'IRPEF in ciascuna regione.

Trattandosi di una procedura ancora in fase sperimentale, si è ritenuto preferibile riportare i primi risultati in un *box* dedicato, senza tuttavia includerli nelle stime complessive del *gap*.

I.2 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP IVA

Introduzione

L'imposta sul valore aggiunto (IVA) è un'imposta sui consumi che grava sulla maggior parte dei beni e servizi scambiati per l'uso finale. È la fonte principale di gettito tra le imposte indirette e fornisce circa il 28% del gettito fiscale totale. Da un punto di vista teorico, il tributo non è influenzato dalla lunghezza della filiera di produzione e distribuzione, poiché è versato in modo frazionato in ogni fase dello scambio in ragione del valore addizionale che si crea. Questo aspetto garantisce la neutralità dell'imposta rispetto al grado di integrazione verticale dei processi di produzione e di distribuzione che i beni e i servizi seguono prima di essere acquistati dai consumatori finali.

Tecnicamente, la neutralità fiscale si ottiene con il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti. Attraverso questo meccanismo il tributo è versato in modo frazionato dai contribuenti, partite IVA, che operano lungo la filiera, dal momento della produzione, e/o importazione, fino

al consumo finale. Tramite la traslazione in avanti dell'imposta, da parte delle partite IVA, il soggetto inciso dal tributo è il consumatore finale.

Alcuni operatori economici non possono applicare questo meccanismo, in tutto o in parte, come ad esempio la Pubblica amministrazione o il sistema bancario, e rimanendo incisi dal tributo, agiscono come consumatori finali.

In ogni fase della filiera, l'importo dell'IVA versato dalle partite IVA, che operano come soggetti passivi, è determinate sulla base: del valore delle cessioni imponibili che implicano un'IVA dovuta e degli acquisti, che danno diritto alla detrazione di tutta, o parte, dell'IVA assolta sugli stessi.

Da un punto di vista macroeconomico, le operazioni IVA coinvolgono, principalmente, tre attori: le famiglie, le Amministrazioni pubbliche e le imprese. Nel corso degli scambi di beni e servizi che si instaurano tra di loro, ogni volta che un acquirente non ha il diritto di detrarre l'IVA, parzialmente o totalmente, agisce come consumatore finale. In generale, le famiglie e le Pubbliche amministrazioni non possono detrarre l'IVA sui loro acquisti⁹, mentre alle imprese è concesso. Per queste ultime esistono, però, numerose eccezioni che insorgono quando le loro vendite sono esentate dall'applicazione dell'IVA, ovvero quando effettuano degli acquisti per i quali, la legislazione non permette la detrazione.

Le operazioni effettuate tra gli operatori economici possono portare a comportamenti non conformi alla normativa con riguardo sia al rapporto tra le imprese (BtoB), sia a quello tra le imprese e le famiglie (BtoC).

In teoria, il meccanismo di deduzione, negli scambi BtoB, è una forma di mutuo contratto tra i contribuenti business che, tuttavia, non rimuove l'incentivo a evadere l'IVA. Quest'ultimo, infatti, non è costituito in modo preminente dal mancato versamento dell'IVA, quanto, dalla mancata dichiarazione dei redditi "a valle", generati dalle transazioni occultate.

Le transazioni BtoC sono ancora più esposte al rischio di evasione, in quanto il consumatore finale non ha alcun incentivo a richiedere l'emissione della fattura al venditore.

L'Appendice è organizzata come segue: nel Paragrafo A.2 sono illustrati gli aspetti principali del metodo di calcolo adottato, mentre nella sezione successiva si illustrano i dettagli tecnici della procedura e la fonte dei dati utilizzati.

Una visione d'insieme della metodologia

Il *gap* IVA è stimato con un approccio *top-down*, mediante il confronto dell'imposta acquisita a titolo definitivo dalle casse dallo Stato, con quella che si sarebbe dovuta incassare se tutti i contribuenti avessero operato in perfetta conformità alla legislazione esistente. Il gettito stimato nel caso di perfetta *compliance* è definito come "potenziale" o "teorico". Da un lato, si qualifica come "potenziale" poiché rappresenta il massimo delle entrate conseguibili in base alla normativa vigente. D'altra parte, è anche "teorico" in quanto rappresenta l'ammontare di imposta che lo Stato dovrebbe incassare in assenza di evasione.

Per calcolare il gettito "potenziale" si utilizzano i dati della Contabilità Nazionale prodotti dall'Istat. A tal fine si possono seguire due approcci: il primo si basa sui dati dell'offerta e il secondo sui dati della domanda. In particolare, il primo utilizza principalmente i dati del valore aggiunto prodotto dalle imprese, mentre il secondo considera le categorie di spesa, quali: i consumi finali, i consumi intermedi, gli investimenti, ecc.

Nelle pagine che seguono si illustra l'approccio dal lato della domanda, che è il metodo seguito dall'Italia¹⁰.

⁹ Fanno eccezione le famiglie quando operano come produttrici e le Pubbliche amministrazioni quando effettuano cessioni imponibili.

¹⁰ Per approfondimenti sul metodo dal lato dell'offerta si rimanda a D'Agosto et al. (2016).

Al fine di ottenere una misura accurata dell'IVA potenziale (IVAT), abbiamo bisogno di identificare correttamente la sottostante base potenziale (BIT) e la corrispondente aliquota fiscale da applicare. A tal fine è necessario utilizzare i dati di contabilità nazionale ad un livello di disaggregazione molto dettagliato, al fine di considerare correttamente la complessità della normativa IVA e, quindi, rendere coerente le grandezze statistiche con le definizioni fiscali.

In particolare, da ogni aggregato dei Conti Nazionali si scorporano le componenti esenti e fuori dal campo di applicazione del tributo. Alla parte residuale è applicata la specifica aliquota IVA di legge.

L'IVA acquisita a titolo definitiva dalle casse dello Stato è altresì denominata IVA effettiva di competenza economica (IVAEC). In particolare, si considera solo il tributo versato spontaneamente dal contribuente a seguito dalle transazioni economiche effettuate in un anno solare. Ovvero IVAEC è calcolata in base allo stesso criterio di competenza economica adottato dalla contabilità nazionale per calcolare gli aggregati della domanda e dell'offerta.

La base IVA coerente con l'IVA effettiva di competenza economica (BID) si ottiene dividendo IVAEC per l'aliquota media calcolata sulla base delle dichiarazioni fiscali, distinguendo le componenti del mercato interno da quelle delle importazioni.

Il *gap* nella base IVA (BIND) e quello dell'imposta (IVAEV) sono calcolate tramite le formule [2.1] e [2.2].

$$\text{BIND} = \text{BIT} - \text{BID} \quad [2.1]$$

$$\text{IVAEV} = \text{IVAT} - \text{IVAEC} \quad [2.2]$$

Il *gap* con e senza complicità

Il *gap* IVA è stimato adottando due ipotesi di comportamento dei contribuenti: "con complicità" tra venditore e acquirente (entrambi si accordano, non viene emessa alcuna fattura né versata l'imposta); "senza complicità" tra le parti (l'imposta è applicata e incassata dal venditore ma non è versata). La differenza tra i due comportamenti è esemplificata nella Tabella I.2.1.

Nell'esempio si ipotizzano tre transazioni avvenute fra un soggetto IVA ed un consumatore finale.

Nella prima transazione siamo in assenza di evasione: si effettua una vendita per €1000, si emette regolare fattura e l'IVA incassata dal venditore è regolarmente versata. Il dato di Contabilità nazionale coincide con quello fiscale, ovvero in entrambe le basi dati si ritroverà un valore di base più imposta pari a €1.200.

Nel secondo caso, quello di evasione "con complicità", il venditore si accorda con l'acquirente vende €1.000 di merce, non emette fattura e non versa l'IVA. In questa fattispecie la Contabilità nazionale registra un valore dei consumi finali pari a €1.000, mentre negli archivi fiscali sia la base che l'imposta sono uguali a zero.

Nella terza transazione, quella di evasione senza complicità, il venditore emette regolare fattura per €1.000, incassa €200 di IVA dall'acquirente ma poi non la versa. Come nel caso precedente, negli archivi fiscali non comparirà né la base, né l'imposta, ma il corrispondente aggregato di Contabilità nazionale relativo ai consumi finali sarà uguale a €1.200, ovvero base e imposta che, entrambi, concorrono a remunerare l'attività del venditore.

TABELLA I.2.1 ESEMPIO DI EVASIONE CON E SENZA COMPLICITA', RIFERITO A 3 TRANSAZIONI DI BENI DI CONSUMO FINALE CON ALIQUOTA IVA AL 20%

ID	Base IVA potenziale	IVA fatturata	IVA versata	Dato di contabilità nazionale	Comportamento economico
1	1.000	200	200	1.200	Assenza di evasione
2	1.000	0	0	1.200	Evasione con complicità
3	1.000	200	0	1.200	Evasione senza complicità
Totale	3.000	400	200	3.400	

La disaggregazione illustrata in Tabella I.2.1 è ignota. Ipotizzando che le tre transazioni costituiscano una voce di spesa considerata per il calcolo del *gap* IVA, i dati a nostra disposizione sono solo:

- la base potenziale più l'IVA effettivamente versata dal venditore, pari a €3.400, ovvero il dato dei consumi finali;
- l'IVA effettivamente versata = € 200;
- la base IVA dichiarata = € 1.000.

Con riferimento all'esempio di Tabella I.2.1, la procedura per stimare il *gap* con e senza complicità è illustrata in Tabella I.2.2.

Se si assume che tutta l'evasione avviene con complicità, allora al dato di Contabilità nazionale (€ 3.400) dovrebbe essere sottratta l'IVA effettivamente versata (€ 200). Da ciò deriverebbe una base potenziale pari a € 3.200. Se, invece, si assume che tutto il *gap* provenga da un comportamento senza complicità, allora il dato di Contabilità nazionale dovrebbe essere diviso per l'aliquota media IVA, pari al 20%. In questo caso la base potenziale sarebbe uguale a €2.833.

Dalla Tabella I.2.1 emerge che la vera base non dichiarata (non osservabile) è uguale a €2.000, valore inferiore a quello stimato nell'ipotesi con complicità, € 2.200 riportato in Tabella I.2.2, e superiore a quello calcolato con l'ipotesi senza complicità, € 1.833. Dal momento che l'evasione IVA può avvenire sia con sia senza complicità, ma è ignoto quanta parte sia imputabile all'una e quanta all'altra, allora, quando si adotta il metodo con complicità il *gap* "vero" è sovra-stimato; al contrario, quando si segue il metodo senza complicità si sottostima il *gap*. Attualmente, non si è in grado di identificare l'entità di evasione per ogni comportamento, quindi si elaborano due stime. In primo luogo, si calcola il *gap* assumendo che tutta l'evasione avvenga senza complicità, quindi si determina il *gap* supponendo che avvenga tutta con complicità.

TABELLA I.2.2 PROCEDURA DI CALCOLO DELL'EVASIONE CON E SENZA COMPLICITÀ APPLICATE AI DATI ILLUSTRATE NELLA TABELLA I.2.1

Aggregati	Con complicità	Senza complicità
Dato di contabilità nazionale	3.400	3.400
IVA effettivamente versata (IVAEC)	200	
Base IVA potenziale (BIT)	3.200	3.400/1.2=2.833
Base IVA dichiarata (BID)	1.000	1.000
Stima del <i>gap</i> nella base (BIND)	2.200	1.833
	Sovra-stima	Sotto-stima

Il punto di partenza della procedura è rappresentato dai dati di Contabilità nazionale (NA). Si consideri NAG come un generico gruppo di prodotti di NA (ad esempio una voce dei consumi delle famiglie). Il nostro scopo consiste nello scomporre NAG come segue:

$$NAg = EXEg + BIDg + BINDg_{wout} + BINDg_{with} + IVAEVg_{wout} + IVAECg \quad [2.3]$$

dove, oltre alle variabili già definite, troviamo:

$BINDg_{wout}$ = Base IVA evasa senza complicità;

$BINDg_{with}$ = Base IVA evasa con complicità;

$EXEg$ = parte di NAg esente o fuori dal campo di applicazione dell'IVA, $0 \leq NAg \leq 1$;

$IVAEVg_{wout}$ = IVA fatturata, acquisita ma non versata dal venditore (senza complicità);

$IVAECg$ = IVA effettivamente fatturata e versata;

$BIDg$ = Base IVA dichiarata.

L'equazione [2.3] implica:

$$BINDg = BINDg_{wout} + BINDg_{with}$$

Subordinatamente all'ipotesi che l'aliquota IVA, τ_g , per ciascun NAg , sia uguale tanto per le transazioni dichiarate, quanta per quelle occultate al Fisco¹¹, la [2.3] si può riscrivere come:

$$NAg = (BIDg + BINDg_{wout})(1 + \tau_g) + BINDg_{with} + EXEg \quad [2.4]$$

Nella prima fase della procedura $EXEg$ e scorporato da NAg . Quindi, fondandosi sulla normativa fiscale e utilizzando specifici indicatori, si calcola il coefficiente $cexe$, che rappresenta una proxy del rapporto:

$$cexe = \left(\frac{EXEg}{(BIDg + BINDg_{wout})(1 + \tau_g) + BINDg_{with} + EXEg} \right)$$

Applicando $(1 - cexe)$ a NAg , si deriva una grandezza che rappresenta la base IVA potenziale, più l'IVA effettivamente versata, più l'IVA fatturata e non versata. In termini formali:

$$BITIVAECG = (BIDg + BINDg_{wout})(1 + \tau_g) + BINDg_{with} \quad [2.5]$$

Da qui in avanti la metodologia segue due approcci diversi a seconda che si voglia calcolare il gap con o senza complicità.

Sotto l'ipotesi che tutta l'evasione avvenga con complicità, allora si sottrae dalla [2.5] l'IVA effettivamente versata (IVAEC), ottenendo la base potenziale IVA, BITgwith, come:

$$BINDg_{with} = BIDg + BINDg_{wout}(1 + \tau_g) + BINDg_{with} \quad [2.6]$$

Dalla [2.6] si ricava che la base potenziale è sovra-stimata in quanta include l'IVA fatturata ma non versata da coloro i quali pongono in essere l'evasione senza complicità, $BINDg_{with}(1 + \tau_g)$.

Se, invece, si ipotizza che tutta l'evasione avvenga senza complicità, allora per calcolare la base potenziale occorre dividere la [2.5] per $(1 + \tau_g)$. In termini formali:

$$BINDg_{wout} = \frac{(BIDg + BINDg_{wout})(1 + \tau_g) + BINDg_{with}}{(1 + \tau_g)} \quad [2.7]$$

¹¹ Tale assunzione è tanto più realistica quanto più è dettagliato il livello di "g". Se "g" si riferisce ad un singolo bene, in fatti, l'aliquota TVA sarà identica per entrambe le transazioni.

La [2.7] sotto-stima la base IVA potenziale, $BITg$, in quanto divide $BINDg_{with}$ per $(1 + \tau_g)$, ovvero ipotizza che anche a questa base sia associate un valore dell'imposta che, invece, non è incluso negli aggregati di Contabilità nazionale.

Confrontando la [2.6] e la [2.7], si può concludere che il vero valore, non conosciuto, di $BITg$ compreso nel seguente intervallo:

$$BITg_{wout} \leq BITg \leq BITg_{with} \quad [2.8]$$

Al fine di calcolare l'IVA potenziale, $IVATg$, $BITg_{wout}$ e $BITg_{with}$ sono entrambe moltiplicate per la corrispondente aliquota, τ_g , ovvero:

$$IVATg_{wout} = BITg_{wout} \cdot \tau_g \quad [2.9a]$$

$$IVATg_{with} = BITg_{with} \cdot \tau_g \quad [2.9b]$$

Sulla base della [2.8], si ottiene:

$$IVATg_{wout} \leq IVATg \leq IVATg_{with} \quad [2.10]$$

Il valore di BIT e di IVAT per il totale dell'economia è ottenuto sommando $BITg$ e $IVATg$ per tutti i gruppi di prodotti "g" assoggettati al tributo.

Per completare il calcolo delle grandezze incluse nella [2.1] e nella [2.2] è necessario calcolare i valori della base dichiarata, BID, e dell'imposta effettivamente versata IVAEC. I dettagli tecnici di questo calcolo sono illustrati nel Paragrafo 3, mentre di seguito si segnalano due aspetti di carattere generale.

Per le caratteristiche tipiche dell'IVA, è difficile calcolare BID e IVAEC per prodotto, così come si è fatto per i valori potenziali di base e imposta. Infatti, l'IVA è versata dalle imprese che, di solito, vendono un paniere di prodotti che possono essere anche molto eterogenei tra di loro. Per questo motivo il calcolo di BID e di IVAEC è effettuato per il totale dell'economia.

Inoltre, al fine di includere nel *gap* anche la componente imputabile alle somme dichiarate e non versate, il calcolo di BID si effettua a partire da IVAEC. Ovvero, BID è calcolata dividendo IVAEC per l'aliquota media ponderata calcolata sulle dichiarazioni fiscali¹², τ_d .

$$BID = \frac{IVAEC}{\tau_d} \quad [2.11]$$

È importante notare che τ_d è differente da τ , cioè l'aliquota impiegata per calcolare l'IVA potenziale. La prima, infatti, è l'aliquota che grava effettivamente sui contribuenti che versano l'imposta, mentre la seconda è quella che si sarebbe dovuta applicare in caso di perfetta *compliance*¹³.

Sulla base delle [2.6], [2.7], [2.9a], [2.9b] and [2.11], le [2.1] e [2.2], possono essere riscritte come:

$$BIND_{wout} = BIT_{wout} - BID \quad [2.12a]$$

$$BIND_{with} = BIT_{with} - BID \quad [2.12b]$$

$$IVAEC_{wout} = IVAT_{wout} - IVAEC \quad [2.13a]$$

¹² Per i dettagli relativi al metodo di calcolo si rimanda al Paragrafo 3.

¹³ I dati dell'IVA desunti dalle dichiarazioni fiscali non possono essere utilizzati per la stima di BID e di IVAEC, a causa della distorsione dovuta ai mancati versamenti dell'IVA dichiarata. La [2.11] sconta l'ipotesi che tale distorsione non influenzi l'aliquota media τ_d , cioè che i mancati versamenti non modificano la relazione tra la base e l'imposta indicata in dichiarazione (i mancati versamenti si distribuiscono proporzionalmente tra le differenti aliquote), e, pertanto, non inducano alcuna distorsione sull'aliquota media.

$$IVAEC_{wth} = IVAT_{wth} - IVAEC \text{ [2.13b]}$$

Dove le [2.12a] e [2.13a] rappresentano il limite inferiore della stima, mentre le [2.12b] e [2.13b] quello superiore.

L'IVA regionale

In analogia con le stime nazionali, quelle territoriali¹⁴ del *gap* dell'IVA sono effettuate utilizzando sia i dati di Contabilità nazionale disaggregati su base regionale, sia alcuni specifici dati dichiarativi che consentono un'opportuna articolazione del gettito relativo.

Per identificare una misura regionale del *gap* dell'IVA, sia il gettito teorico che quello di competenza sono ripartiti territorialmente. In questa articolazione occorre tenere conto di due aspetti importanti: il concetto di IVA correlata al luogo di consumo, e quello di IVA riferita alla sede legale dell'impresa. Infatti, mentre il gettito teorico emerge e, quindi, viene stimato dove la spesa è effettuata, ovvero per luogo di consumo, diversamente, l'imposta viene versata sul territorio dove l'impresa ha la sede legale. Per poter effettuare un confronto opportuno tra le due grandezze territoriali si utilizza il quadro VT della dichiarazione IVA, che contiene informazioni sulla ripartizione del gettito dichiarato per la regione dove è stata effettuata la spesa. Dal raffronto tra le grandezze teoriche e quelle effettive derivano i livelli di *gap* dell'imposta e della sua propensione.

Fonti e metodi della procedura di calcolo

In questo paragrafo si descrivono dettagliatamente i passaggi sottostanti la metodologia delineata nel precedente paragrafo. L'elenco delle principali fonti dei dati impiegati e illustrate nella Tabella I.2.3.

¹⁴ Per approfondimento sul metodo si veda D'Agosto, Marigliani, Pisani (2014).

TABELLA I.2.3 FONTE DEI DATI UTILIZZATI PER CALCOLARE IL GAP IVA	
Aggregati	Fonte dei dati
IVA di competenza economica (IVAEC): • IVA lorda, rimborsi e compensazioni; • Aggiustamento per la competenza economica; • Variazione dello stock di crediti da portare all'anno successivo.	Bilancio delle Stato; Contabilità nazionale (Istat); Dichiarazioni IVA.
Base IVA dichiarata (BID): • IVAEC; • Aliquota media delle dichiarazioni	Calcolo dell'Agenzia delle entrate Dichiarazioni IVA.
Base IVA potenziale (BIT): • Consumi delle famiglie (HC); • Investimenti della Pubblica amministrazione (GGI); • Consumi intermedi della Pubblica amministrazione (GGIC); • Consumi intermedi delle imprese market (MEIC) • Specifiche voci di investimenti per le imprese market (MEI) • Tassi di esenzione per gruppo NACE e per prodotto	Dati di contabilità nazionale ed indagine Istat sui bilanci di famiglia. Istat, Canto consolidato della Pubblica amministrazione. Istat, Conto consolidato della Pubblica amministrazione. Dati di Contabilità nazionale per divisione Nace. Dati di Contabilità nazionale per tipologia di investimenti. Base di calcolo risorse proprie IVA (per HC, GGIC, GGI) Dichiarazioni IVA (MEIC, MEI).
IVA potenziale (IVAT): Aliquote di legge per tipologie di prodotti.	Base di calcolo risorse proprie IVA

La base IVA potenziale (BIT) è calcolata coerentemente con le classificazioni e le definizioni sancite dalla legislazione, applicate ai dati della Contabilità nazionale Istat. Questi ultimi possono essere raggruppati nelle seguenti 5 macro categorie:

- Consumi delle famiglie (261 voci di spesa);
- Investimenti della Pubblica amministrazione (12 voci di spesa);
- Consumi intermedi della Pubblica amministrazione (17 voci di spesa);
- Consumi intermedi delle imprese (58 settori di attività economica);
- Specifiche tipologie di investimenti delle imprese *market* (ad esempio autoveicoli).

Ai fini IVA, sia le Amministrazioni pubbliche che offrono servizi non di mercato (la predominante parte dei servizi pubblici lo sono), sia specifici segmenti di mercato delle imprese, agiscono come consumatori finali quando non recuperano l'imposta.

Le imprese di mercato non possono recuperare l'IVA in due situazioni: la prima è dovuta al tipo di merce acquistata, indicata come "indetraibilità oggettiva"; la seconda, indicata come "soggettiva", è legata al tipo di attività: imprese che vendono beni e servizi esenti non possono recuperare l'IVA pagata per gli acquisti "afferenti" tali operazioni.

Per la quantificazione di tali grandezze, si parte dall'assunto che i costi intermedi di CN (prezzi base) siano separabili in diverse componenti, di cui alcune sono note, altre vengono determinate sulla base di quote caratteristiche per ogni divisione di attività economica, determinate partendo da alcuni campi della dichiarazione annuale IVA. Tali rapporti, applicati all'aggregato dei costi intermedi netti noti, permettono di esploderlo nelle componenti rimanenti.

Ciascuna voce compresa nei punti da 1) a 5), rappresenta il generico aggregato di Contabilità nazionale indicate con, NAg , nel Paragrafo A.2 (si veda equazione [2.4]). Pertanto, applicando a ciascun NAg la procedura descritta nel Paragrafo A.2, formule da [2.3] a [2.7], si arriva a calcolare $BITg$. La corrispondente imposta $IVATg$ è calcolata moltiplicando $BITg$ per l'aliquota τ_g , formule [2.9a] e [2.9b].

Disponendo di $BITg$ e di $IVATg$, per ciascun g , è possibile calcolare una aliquota media ponderata, AMT , che rappresenta l'aliquota implicita IVA del sistema nell'ipotesi di completa *compliance* fiscale. AMT si ottiene tramite la seguente formula

$$AMT = \frac{IVAT_{wout}}{BIT_{wout}} = \sum_{g=1}^n \tau_g \frac{BITg_{wout}}{\sum_{g=1}^n BITg_{wout}} = \frac{IVAT_{wout}}{BIT_{with}} \quad [3.1]$$

Per ultimare il calcolo del *gap* è necessario calcolare l'imposta effettivamente versata, IVAEC, e la base coerente con essa.

IVAEC è calcolato secondo un criterio di competenza economica più stringente rispetto alle regole dettate dall'Eurostat ed adottate in Italia per calcolare i flussi di finanza pubblica. L'adozione di tale criterio è essenziale per allocare correttamente il *gap* in ciascun anno di riferimento. A tal fine IVAEC si deve riferire al gettito che scaturisce dalle transazioni, gravate di imposta, effettuate nell'anno solare di riferimento.

La formula adottata per calcolare IVAEC è la seguente¹⁵:

$$IVAEC = IVA \text{ lorda da adempimento spontaneo} - (\text{Rimborsi} + \text{Compensazioni}) - \text{Aggiustamenti per competenza giuridica} - \text{variazione dello stock di crediti da portare all'anno successivo}^{16} \quad [3.2]$$

A destra del segno di uguaglianza della [3.2] troviamo le seguenti grandezze:

- A. IVA lorda da adempimento spontaneo = IVA versata spontaneamente dai contribuenti a seguito di operazioni svolte sul mercato nazionale o su merci importate; l'ammontare si indica come lordo in quanto non considera le somme richieste a rimborso, o in compensazioni, dai contribuenti; si tratta di somme da adempimento spontaneo poiché esclude le somme raccolte a seguito dell'attività di accertamento o tramite condoni;
- B. Rimborsi + Compensazioni = rimborsi richiesti e le compensazioni effettuate nell'anno;
- C. Aggiustamenti per competenza giuridica = correzioni per tenere conto degli sfasamenti temporali dei pagamenti¹⁷;
- D. Variazione nello stock di crediti da portare all'anno successivo = è una residua di IVA detraibile non impiegata nelle liquidazioni periodiche, né richiesta a rimborso, né portata in compensazione e che ogni anno i contribuenti possono annotare nella dichiarazione IVA in aggiunta allo stock preesistente. Tale importo potrà essere utilizzato l'anno successivo, o in compensazione o richiesto a rimborso; la variazione complessiva di questo stock misura l'incremento/decremento del credito IVA che è stato generato nel sistema economico in un determinato anno.

IVAEC differisce da quella calcolata dagli istituti statistici europei, in accordo con gli standard previsti dal SEC, prevalentemente per due ragioni: nella voce a) esclude le somme recuperate tramite accertamento, aggiunge la correzione della voce d) che non è considerata¹⁸.

Per ottenere la base imponibile IVA coerente con IVAEC (BID), si divide quest'ultima per un'aliquota media calcolata sulla base delle dichiarazioni fiscali, τ_d , si veda formula [2.11].

τ_d è calcolata come media ponderata dell'aliquota applicata sulle importazioni di beni e servizi, τ_{dimp} , e quella sulle transazioni interne, τ_{dom} . In termini formali:

$$\tau_d = \tau_{dimp} \cdot w_{imp} + \tau_{dom} \cdot w_{dom} \quad [3.3]$$

¹⁵ Si veda anche Rodrigues (2015).

¹⁶ Al fine di richiedere il rimborso o la compensazione nell'anno successivo, i contribuenti devono indicare tale ammontare in uno specifico rigo della dichiarazione.

¹⁷ La correzione definita in ambito EU, coerentemente con quanto stabilito dal regolamento SEC.

¹⁸ È opportuno tenere in considerazione queste diversità quando si confronta la stima del *gap* italiano con quelle elaborate in ambito internazionale, si veda, ad esempio, CASE - CPB (2013-2016).

dove τ_{dimp} e τ_{dom} sono aliquote implicite IVA calcolate sui dati delle dichiarazioni fiscali e dove w_{imp} e w_{dom} sono i rispettivi pesi, uguali a:

$$w_{imp} = \frac{\frac{IVAEC_{imp}}{\tau_{dimp}}}{\frac{IVAEC_{imp}}{\tau_{dimp}} + \frac{IVAEC_{dom}}{\tau_{dom}}}$$

$$w_{dom} = \frac{\frac{IVAEC_{dom}}{\tau_{dom}}}{\frac{IVAEC_{imp}}{\tau_{dimp}} + \frac{IVAEC_{dom}}{\tau_{dom}}}$$

Con $IVAEC_{imp} + IVAEC_{dom} = IVAEC$

Dalla procedura è pertanto possibile derivare tre differenti aliquote implicite IVA: AMT, formula [3.1], e l'aliquota IVA che si registrerebbe in caso di perfetta compliance; $\tau_d = ALBID$, formula [3.3], e l'aliquota IVA che risulta dalle dichiarazioni fiscali e $ALBIND = IVAEV/BIND$ rappresenta l'aliquota IVA che graverebbe sulle transazioni occultate al Fisco.

L'evidenza empirica mette in luce che sussiste, regolarmente, la seguente disuguaglianza:

$$ALBID \leq AMT \leq ALBIND$$

Ciò è dovuto al fatto che maggiore è l'aliquota legale IVA, più alta è la quota di transazioni evase.

I.3 STIMA DEL GAP IVA: METODOLOGIE A CONFRONTO

La Commissione Europea (CE) pubblica¹⁹ annualmente la stima del *gap* IVA in tutti i Paesi membri. L'approccio adottato è di tipo *top-down* in cui il *gap* IVA è dato dalla differenza tra l'IVA potenziale teorica e l'ammontare di imposta effettivamente raccolta e si basa sui dati della Contabilità nazionale, come la tavola delle risorse e degli impieghi (*SUT - Supply and Use Table*); ciò comporta sia dei benefici, in termini di comparabilità delle stime tra Paesi, sia dei costi, in termini di diversa affidabilità e qualità a livello nazionale.

Negli ultimi anni, non si registrano variazioni rilevanti della metodologia di calcolo, anche se, a fini di comparabilità con le stime prodotte dalle amministrazioni fiscali nazionali, la CE ha affiancato alle stime ufficiali anche delle *alternative estimates* che tengono conto di alcune specificità nazionali (e.g. Italia e Spagna nel 2019).

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

¹⁹ Le stime vengono effettuate da CASE (Center for Social and Economic Research, Warsaw).

Metodologia di calcolo a confronto

In estrema sintesi²⁰, la metodologia *top down* prevede che l'evasione nella base (BIND) sia data dalla seguente relazione:

$$\text{BIND} = \text{BIT} - \text{BID} \quad [1]$$

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'ammanto per le casse dello Stato, cioè l'IVA non versata (IVANV), ovvero il vero e proprio *gap* IVA. Dal rapporto tra IVANV e IVAT si ottiene un indicatore di *compliance* relativo all'imposta, che comprende sia l'imposta non dichiarata correttamente al fisco sia la parte dichiarata e non versata.

La BID, ovvero la Base Imponibile Dichiarata, coerentemente con le norme adottate in sede comunitaria, deriva dall'IVA di competenza economica²¹. Per ottenere tale aggregato si parte dal gettito IVA al lordo delle rettifiche indotte dai rimborsi e dalle compensazioni. Tenendo conto di queste correzioni e dell'aggiustamento dovuto allo slittamento tra il criterio di competenza giuridica e quello economico dell'imposta, si giunge all'IVA di competenza economica.

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

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

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

$$\begin{aligned} IVAV_{CE} &= IVA \text{ lorda} + \text{accertamento} - \text{rimborsi} - \text{compensazioni} - \text{slittamento} \quad [2] \\ IVAEC_{AdE} &= IVA \text{ lorda} - \text{rimborsi} - \text{compensazioni} - \text{slittamento} - \Delta \text{stock crediti} \quad [3] \end{aligned}$$

Nel medio periodo, le stime effettuate con i due diversi aggregati di gettito, tendono a coincidere, pur presentando degli sfasamenti temporali che possono assumere un'entità rilevante²². Per evitare tali problemi, la CE presenta anche annualmente delle *alternative estimates* che si differenziano per l'inclusione delle informazioni relative allo stock di credito e all'esclusione dei proventi derivanti dall'attività di accertamento. Queste stime permettono una comparabilità tra le due istituzioni preposti alla stima del *gap*.

²⁰ Si veda l'Appendice metodologica per maggiori dettagli.

²¹ La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95 e successive modificazioni.

²² La Tabella I.3.1 riporta i flussi che concorrono alla formazione del gettito IVA di competenza. In particolare, le colonne 2 e 5 mostrano l'aggregato di IVA di competenza economica e IVA effettiva di competenza, mentre la colonna 4 la variazione dello stock di crediti.

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

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

Risultati a confronto

La Tabella I.3.1 mostra il confronto tra l'imposta dichiarata e l'imposta teorica calcolati dalla CE e dall'AdE per il periodo 2015 - 2019 e pubblicati nel 2020²³.

TABELLA I.3.1: CONFRONTO NELLE COMPONENTI DEL GAP IVA. ANNI 2015 – 2019. VALORI IN MILIONI DI EURO.					
COMMISSIONE EUROPEA – CASE					
	2015	2016	2017	2018	2019
IVATce	139.703	140.400	142.939	144.772	146.855
IVAVce	100.345	102.086	107.576	109.333	111.793
GAP IVA	39.358	38.314	35.363	35.439	35.062
GAP IVA % iva potenziale	28,17%	27,29%	24,74%	24,48%	23,88%
Agenzia delle entrate					
	2015	2016	2017	2018	2019
IVATade	132.429	133.776	135.562	138.731	138.449
IVAEcade	96.543	98.188	98.638	105.471	110.509
GAP IVA	35.887	35.588	36.923	33.259	27.940
GAP IVA %	27,10%	26,60%	27,24%	23,97%	20,18%
DIFFERENZE TRA CE E AdE					
	2015	2016	2017	2018	2019
IVATce – IVATade	7.274	6.624	7.377	6.041	8.406
IVAVce – IVAEcade	3.802	3.898	8.938	3.862	1.284
GAP IVA(ce-ade)	3.471	2.726	-1.560	2.180	7.122
GAP IVA % (ce-ade)	1,07%	0,69%	-2,50%	0,51%	3,69%

Fonte: elaborazioni Agenzia delle entrate. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, Annual Report 2020; Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributive, ed. Novembre 2020.

La Tabella I.3.1 mostra una differenza sistematica positiva sia per l'IVA teorica che per l'IVA versata. Ovviamente tali discrepanze si ripercuotono sul *gap*. Nonostante questo, il trend delle due propensioni è simile ad eccezione del 2017 e del 2019. La notevole discrepanza del 2019, anche in termini di *gap* in valore assoluto (circa 7 miliardi), è riconducibile alla provvisorietà dei

²³ Ci si riferisce, in particolare a Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, Annual Report 2019; Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributive, ed novembre 2020.

dati utilizzati da entrambe le istituzioni, per cui non verrà approfondito in questa sede. Interessante, invece, è la divergenza del 2017 guidata dal picco nella differenza di IVA versata, come calcolata da CE, e di IVAEC, come calcolata da Ade, che implica un'inversione di tendenza nell'andamento del *gap*. Come spiegato nel paragrafo precedente (vedi equazione [2] e [3]), la differenza di calcolo è legata all'inclusione (esclusione) della variazione dello stock di credito e dei proventi dell'accertamento. Per questo motivo, si riporta di seguito il calcolo dell'IVAEC alternativa, ovvero coerente con l'aggregato utilizzato da CE:

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

La Tabella I.3.2 mostra che l'utilizzo dell'aggregato $IVAV_{alternativa}$ permette di avere una discrepanza trascurabile tra i due aggregati che determinano l'IVA dichiarata (versata), mentre permane la differenza in termini di *gap* riconducibile alle discrepanze nel calcolo dell'IVA potenziale.

TABELLA I.3.2: CALCOLO DELL'IVA VERSATA "ALTERNATIVA", COERENTE CON EQ. [4]. ANNI 2015 – 2019. VALORI IN MILIONI DI EURO.

	2015	2016	2017	2018	2019
Delta stock crediti	853	852	4.522	-743	-3.598
$IVAV_{altern}$	99.782	101.673	106.572	109.032	111.418
$IVAV_{CE} - IVAV_{alternativa}$	563	413	1.004	301	375
GAP alternativo	32.648	32.103	28.990	29.699	27.031
GAP IVA %new	24,65%	24,00%	21,38%	21,41%	19,52%

Tuttavia, il vantaggio di utilizzare la stima di $IVAV_{alternativa}$ permette di ottenere valori di *gap* che presentano un andamento simile nel trend (vedi Tabella I.3.3). Infatti, le serie di $IVAV_{CE}$ e di $IVAV_{alternativa}$ registrano la stessa variazione sia in termini di segno che di impatto nel 2017, mentre nello stesso anno la serie ufficiale dell'AdE presenta scostamenti leggermente positivi (+0,63 pp), spostando il recupero di *compliance* all'anno successivo (Tabella I.3.3).

TABELLA I.3.3: DIFFERENZE IN TERMINI PERCENTUALI TRA LE SERIE STORICHE DEL GAP %. ANNI 2016-2019

	2016	2017	2018	2019
diff y-o-y CE	-0,88	-2,55	-0,26	-0,60
diff y-o-y Ade	-0,50	0,63	-3,26	-3,79
diff y-o-y Ade(alternativo)	-0,66	-2,61	0,02	-1,88

La traslazione nel tempo della riduzione del *tax gap* dal 2017 (CE) al 2018 (Ade) è dovuta alla mancanza dello stock di credito nel calcolo del *gap* della CE. Lo stock di credito, difatti, subisce una forte riduzione nel 2018 - 2019, come evidenziato dalla Tabella I.3.2.

I.4 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP IRAP

Introduzione

L'IRAP, Imposta Regionale sulle Attività Produttive, è caratterizzata da un'ampia platea di contribuenti (circa 3,5 milioni) e, essendo rivolta agli operatori economici che operano dal lato dell'offerta produttiva, permette di analizzare i fenomeni per settore di attività economica. E'

inoltre ripartita regionalmente in modo analogo agli aggregati di contabilità nazionale (CN), ed è quindi adatta per le analisi territoriali del *gap*.

L'Agenzia delle entrate calcola regolarmente il *gap* IRAP dal 2002²⁴. Le stime sono state pubblicate in diversi documenti istituzionali, tra i quali il rendiconto annuale della Corte dei Conti e l'Allegato alla nota di aggiornamento del documento di economia e finanza.

I principali aspetti della metodologia sono stati pubblicati prima sulla collana «Documenti di Lavoro dell'Ufficio Studi», poi su «Argomenti di discussioni», entrambe disponibili sul sito internet dell'Agenzia delle entrate. I metodi di calcolo sono stati affinati nel corso del tempo, con l'obiettivo di applicare al meglio la normativa fiscale ai dati di contabilità nazionale.

Nel corso del 2016 si è condotta una revisione straordinaria dettata principalmente dalle nuove serie di contabilità nazionale prodotte in accordo con i nuovi standard internazionali (SEC2010)²⁵. Oltre alle revisioni dovute alla variazione nei dati di base, sono state apportate anche delle innovazioni metodologiche grazie alla proficua collaborazione con l'ufficio di Contabilità Nazionale e la Direzione Centrale per le Statistiche Economiche ISTAT.

L'Appendice è così strutturata: nel paragrafo 2 si definiscono i macro-aggregati (fiscali e di contabilità nazionale) di riferimento, nel paragrafo 3 si descrivono gli interventi di integrazione necessari alla definizione degli stessi, infine il paragrafo 4 riporta i dettagli relativi alla metodologia seguita per il passaggio dalla base evasa all'imposta.

Aggregati di riferimento

L'aggregato cardine di riferimento nella stima del *gap* IRAP è la Produzione lorda (PL). La PL corrisponde al valore aggiunto al costo dei fattori armonizzato con la legislazione fiscale; è un aggregato diverso rispetto alla base imponibile in quanto contiene il costo del lavoro e l'utile di impresa e, pertanto, fornisce un'indicazione indiretta del *gap* sulle altre imposte dirette.

Dal valore aggiunto al costo dei fattori (VACF) di CN si estrae la Produzione Lorda Potenziale (PLP). La PLP è la misura del VACF più omogenea con la PL riportata in dichiarazione. Mentre la PL riflette la realtà economica dichiarata dai contribuenti, la PLP offre una rappresentazione esauriente della realtà economica complessiva, cioè comprensiva anche della componente occultata al fisco. Se definito in maniera corretta, sterilizza gli effetti normativi (aliquote agevolate, deduzioni ecc.) che possono portare a distorcere il confronto tra dati statistici e dati fiscali. Dal confronto tra PLP e PL si ottiene una stima della base imponibile non dichiarata (PLND):

$$PLP - PL = PLND$$

Integrazione tra i dati IRAP e quelli di CN

L'unità elementare di analisi

La principale differenza che esiste tra i dati IRAP e quelli di CN è riconducibile al diverso criterio utilizzato nell'identificazione della unità elementare di analisi; la Contabilità Nazionale, infatti, si avvale del concetto di Unità di Attività Economica Locale (UAEL), mentre le dichiarazioni IRAP utilizzano il concetto di impresa. Come è noto l'impresa si definisce come l'esercizio professionale di un'attività economica avente il fine della produzione e dello scambio di beni e servizi. Nella maggior parte dei casi le imprese svolgono più di un'attività e, al fine di evidenziare le

²⁴ A proposito si veda: Braiotta et al. (2015), Braiotta et al (2013), Pisani (2014), Pisani S., Polito C (2006), Liberati et al (2002).

²⁵ Si veda Eurostat (2010)

relazioni tecnico-economiche, in contabilità esse devono essere disgiunte. Ciò si ottiene utilizzando il concetto di UAEL che raggruppa tutte le parti dell'impresa che si trovano in un'unica sede e concorrono all'esercizio di un'attività al livello di classe (4 cifre). Pertanto, per le imprese che esercitano diverse attività si creano delle discrepanze poiché, ai fini dell'IRAP si classificano secondo l'attività prevalente, mentre in CN vengono suddivise in base alle singole attività economiche svolte.

Al fine di correggere tali differenze si è fatto ricorso ai dati dell'archivio statistico ISTAT FRAME-SBS²⁶. Utilizzando questa fonte è stato possibile costruire una matrice quadrata M , di 49 righe e 49 colonne, contenente il valore aggiunto classificato per impresa (sulle righe) e per unità funzionale (sulle colonne).

Dato il vettore V , di dimensioni (49,1), contenente i dati di valore aggiunto di contabilità nazionale per 49 branche di attività, si ottiene il vettore V^* contenente il valore aggiunto di CN riclassificato per impresa tramite il prodotto matriciale

$$V^* = M \times V$$

Questa uguaglianza vale sotto l'ipotesi che l'unità funzionale approssimi la UAEL.

Da un'analisi dei micro dati sui CF che hanno presentato dichiarazione IRAP per l'anno di imposta 2013 presenti anche nell'archivio statistico ISTAT FRAME-SBS è stato possibile costruire una matrice quadrata Q , le cui righe contengono il VA ISTAT aggregato per settore di attività economica e le cui colonne contengono il Valore della produzione IRAP aggregato per settore di attività economica.

La diagonale principale di Q misura l'ammontare di VA prodotto dalle imprese classificate analogamente da ISTAT e ADE; altrove le frequenze rappresentano l'ammontare prodotto da imprese per le quali non c'è analogia di classificazione.

Dato il vettore V^* , contenente i dati VA di CN per branche di attività, riclassificati per impresa, tramite il prodotto matriciale tra V^* e Q_n (matrice che si ottiene dopo aver normalizzato per i totali di riga Q)

$$Vc^* = Q_n \times V^*$$

si ottiene il vettore Vc^* contenente il VA di CN riclassificato per impresa e corretto per gli errori di classificazione.

Le modifiche ai dati IRAP

Per assicurare la coerenza nelle classificazioni e nelle definizioni utilizzate dall'amministrazione fiscale con quelle adottate dall'ISTAT si è reso necessario effettuare gli aggiustamenti sui dati fiscali che sono di seguito elencati.

Ammortamenti

Per quanto riguarda gli ammortamenti il confronto sul valore aggiunto evidenzia un effetto distorsivo in merito alla loro deducibilità. Dall'esame dei quadri IRAP, infatti, gli ammortamenti risultano esclusi dalla produzione lorda poiché iscritti tra le componenti negative, mentre in CN concorrono alla determinazione del valore aggiunto.

Dal momento che la definizione statistico-economica degli ammortamenti differisce sostanzialmente da quella fiscale, al fine di non introdurre una distorsione nel confronto con i dati di

²⁶ Il confronto è il frutto dell'attività svolta in un gruppo di lavoro congiunto ISTAT e Agenzia delle entrate.

CN, le spese relative agli ammortamenti dichiarati dai soggetti vengono aggiunte alla PL riportata in dichiarazione, ovvero:

PL=Componenti positive-Componenti Negative +Ammortamenti

A titolo di esempio, per gli anni 2010-2014, in media l'ammontare degli ammortamenti dichiarati è stato pari a circa 113,5 miliardi di euro, il 13,2% della PL complessiva media dello stesso periodo.

GEIE e filiali di imprese estere

La seconda, correzione apportata sui dati fiscali si è resa necessaria per approssimare il concetto di residenza di Contabilità Nazionale. Il PIL, e conseguentemente il valore aggiunto, misura il reddito prodotto dalle unità residenti.

Al fine di approssimare il concetto di residenza seguito dalla Contabilità Nazionale, nei dati IRAP sono stati inclusi i Gruppi di Interesse Economico Europeo (GEIE) che hanno sede in Italia, mentre sono state escluse le filiali estere di imprese italiane (EE).

Servizi postali

Il VACF di Poste Italiane per l'attività di **servizi postali** viene classificato dalla CN nella branca di poste e telecomunicazioni, in IRAP invece in quello degli **Ausiliari del Credito**. Per non creare effetti distorsivi nel confronto tra PLP e PL questa posta, nell'aggregato di PL, viene sottratta alla branca dell'intermediazione e aggiunta a quella di Poste e Telecomunicazioni

Il VACF di CN fuori dal campo di applicazione dell'IRAP

In questo paragrafo si illustrano le correzioni apportate ai dati di VACF al fine di renderli omogenei con quelli IRAP. Tali interventi riguardano l'esclusione dall'aggregato di CN di quelle voci che, coerentemente con la normativa fiscale, sono escluse dal campo di applicazione IRAP (tali voci non concorrono alla determinazione della base imponibile per gli operatori economici pur partecipando alla determinazione del VACF nazionale).

Le esclusioni dall'aggregato di CN riguardano:

- **Agricoltura:** il VACF di CN di questa branca viene di fatto azzerato dal periodo di imposta 2016 in poi. Con la legge di stabilità 2016 è stata infatti prevista l'esenzione IRAP per tutto il settore agricolo, fatti salvi i produttori agricoli che svolgono attività dirette anche alla produzione di servizi (tipo agriturismi).
- **Economia illegale:** i proventi sono fuori dal campo di applicazione del tributo e si collocano nei settori del commercio e degli altri servizi.
- **Ricerca e Sviluppo** (la correzione riguarda tutti i settori); in contabilità nazionale sono considerate spese d'investimento e, quindi, concorrono a incrementare il valore aggiunto, mentre ai fini dell'IRAP sono costi intermedi riducendo la PLP.
- **Servizi domestici e mance:** i primi sono fuori dal campo di applicazione del tributo e le seconde non concorrono ad incrementare la PL.
- **Produzione per uso finale non market:** fuori dal campo di applicazione del tributo.
- **Fitti:** i **fitti effettivi** percepiti dalle famiglie (**branca 68**) e quelli **figurativi** (somme imputate alle famiglie che vivono in alloggi di proprietà, **branca 69**) non costituiscono base imponibile IRAP.
- **Diritti d'autore:** sono deducibili come costi ai fini IRAP e non vengono dichiarati da chi li percepisce. E', pertanto, necessario dedurre dai dati di CN la specifica voce.
- **Minimi e autonoma organizzazione:** il VA per settore di attività economica attribuito ai contribuenti minimi e a quelli che svolgono un'attività economica «non autonomamente organizzata» ossia un'attività in cui «non esistono capitali investiti e/o lavoro apportato da terzi

che, coordinati dal titolare, consentono di produrre un reddito aggiuntivo rispetto al lavoro del titolare stesso» (D.lgs. 10/04/1998 n.137). L'Agenzia delle entrate ha approntato un'apposita stima per quantificare il fenomeno.

- **Non residenti:** il valore aggiunto generato dalle imprese non residenti alle quali è riconosciuto il presupposto di stabile organizzazione viene considerato nel VA di CN. Dal punto di vista fiscale le imprese non residenti possono avvalersi di specifici accordi internazionali per evitare la doppia imposizione fiscale. Tali accordi prevedono che "le imprese non residenti sono tassabili esclusivamente nello Stato contraente in cui è situata la sede della direzione dell'impresa". Le imprese non residenti, quindi, pur avendo stabile organizzazione in Italia, non generano PL, perché esentate dal presentare dichiarazione IRAP (ma sono presenti nel VA di CN). Si rende necessaria, pertanto, un'operazione di correzione della PLP per il VA di tali imprese presente nella banca dati FRAME-SBS. In particolare, per ciascun settore di attività economica, alla PLP va sottratto il VA di queste ultime.

Le modifiche ai dati di CN

In questo paragrafo si illustrano gli interventi di integrazione/riclassificazione di quelle voci che concorrono alla determinazione di base imponibile ma che in CN non vengono considerate o vengono classificate in maniera non coerente con quanto fatto dal lato fiscale.

Gli interventi di integrazione/riclassificazione riguardano:

- **Imposta IRAP:** il SEC classifica l'IRAP tra le imposte indirette sull'attività produttiva, conseguentemente la sottrae per calcolare il VACF. Per coerenza con il dato fiscale l'imposta versata per settore di attività economica è sommata al VACF per la determinazione della PLP da confrontare con la PL.
- **Servizi di intermediazione Finanziaria Indirettamente Misurati (SIFIM):** in CN una parte di questi servizi è considerata costo intermedio delle imprese non finanziarie. Dato che i SIFIM non sono inclusi nelle componenti negative che concorrono alla determinazione della PL, per rendere confrontabili gli aggregati, tale valore è aggiunto ai costi intermedi delle famiglie produttrici e delle società non finanziarie.
- **Servizi assicurativi:** il valore aggiunto di CN e la base imponibile IRAP delle imprese di assicurazioni si determina in maniera analoga. Tuttavia persiste una distorsione per quanto riguarda il trattamento della componente relativa ai **servizi assicurativi ramo danni**, che viene destinata da ISTAT agli impieghi intermedi delle imprese contraenti. Dato che tale imputazione non trova riscontro ai fini IRAP, tale componente viene aggiunta al VA settoriale di CN.
- **Lavoratori interinali:** le remunerazioni dei lavoratori interinali non sono base imponibile IRAP. In CN rappresentano un ricavo per le agenzie d'intermediazione (che operano nel settore servizi alle imprese) ed un uguale costo per le aziende che li utilizzano (che possono operare in tutti i settori). Tale metodo di contabilizzazione non genera distorsioni nel confronto tra gli aggregati complessivi, ma a livello di settore di attività economica (sovrastima della differenza tra PLP e PL nel settore dei servizi alle imprese e uguale sottostima nel confronto complessivo tra gli altri settori). Per tale motivo nel calcolo della PLP si sottrae il valore delle remunerazioni degli interinali dalla branca dei servizi alle imprese e si ridistribuisce proporzionalmente nelle altre branche.
- Al fine di eliminare i motivi di distorsione dovuti alle differenze nelle modalità di contabilizzazione, il VA di CN è stato corretto sostituendo il Valore Aggiunto non market con quello non market dichiarato ai fini IRAP.
- Analoga operazione, per gli stessi motivi, viene svolta per quanto riguarda la branca dell'intermediazione monetaria e finanziaria.

L'ipotesi, plausibile, alla base di queste ultime due correzioni è relativa al fatto che tali settori possono essere considerati immuni da evasione.

Analisi di coerenza sui risultati ottenuti

A seguito delle varie correzioni fin qui apportate, si possono riscontrare in alcuni casi risultati incoerenti (il dato IRAP risulta superiore a quello di CN). Tale risultato anomalo si osserva in particolare in alcune branche del settore dell'industria. Ciò fa presupporre che nelle attività dell'industria si annidino attività secondarie che non è stato possibile scorporare tramite le correzioni illustrate in precedenza. Per ovviare a tale inconveniente, si è reso necessario operare una stima alternativa dell'evasione che consiste nel sostituire, solamente nei settori in cui sono presenti dati anomali, i dati IRAP con quelli ISTAT sull'evasione da lavoro irregolare. Data la validità della stima dell'evasione per il totale dell'economia, le nuove stime così ottenute non si aggiungono alle precedenti, ma vengono compensate da diminuzioni proporzionali dell'evasione nei settori rimanenti.

Un riscontro quantitativo delle correzioni apportate

La Tabella I.4.1 riporta la quantificazione dell'impatto (assoluto e in percentuale) di ciascuna delle correzioni descritte nei paragrafi precedenti. Oltre al valore è importante considerare anche il segno. Le correzioni fatte per i SIFIM, i premi supplementari delle assicurazioni e l'imposta IRAP accrescono l'aggregato di partenza. La sostituzione del dato fiscale con quello statistico, per il settore non market e quello del credito, non ha un segno predefinito in termini di impatto sul VACF. Infatti, l'impatto è negativo se il dato di CN è maggiore di quello fiscale (come è accaduto nel 2011), positivo viceversa. Per quanto riguarda le altre correzioni (seconda parte della Tabella I.4.1), essendo tutte voci che concorrono a generare valore aggiunto, ma sono escluse dal campo di osservazione IRAP, hanno tutte un impatto negativo e vanno quindi a ridurre il VACF.

TABELLA I.4.1. RISCONTRO QUANTITATIVO DELLE CORREZIONI APPORTATE AL VALORE AGGIUNTO DI CONTABILITÀ NAZIONALE PER OTTENERE PLP

	VACF SEC 2010 (ed Sett.2016)	Impatto %
VACF	1.432.941	
+ Sifim e premi supplementari	34.759	2,4%
+ Imposta IRAP	32.669	2,3%
Δ Non Market	-119.452	8,3%
Δ Credito	-45.787	3,2%
	-97.811	-6,8%
- Agricoltura (minimi e autoproduzione)	-5.173	0,4%
- Droga e contrabbando	-11.937	0,8%
- Prostituzione	-3.549	0,2%
- R&S	-10.825	0,8%
- Servizi domestici, mance e diritti d'autore	-23.987	1,7%
- Prod. per uso finale	-1.241	0,1%
- Fitti figurativi	-129.015	9,0%
- Fitti effettivi	-38.306	2,7%
- Minimi e "autonoma organizzazione"	-11.709	0,8%
- Trasporti imprese estere	-1.816	0,1%
	-237.288	16,6%
PLP	1.097.842	76,6%

Dati in milioni di euro

Nel 2018 l'aggregato PLP è risultato pari a 1.129.678, milioni di euro che corrisponde al 73,03% del VACF. Questo significa che l'impatto complessivo degli aggiustamenti ha comportato una riduzione del VACF di circa il 27%.

La regionalizzazione dei dati

I dati di fonte fiscale

Un indiscutibile punto di forza della base informativa IRAP risiede nella disponibilità di informazioni a livello regionale. Nel modulo di dichiarazione, infatti, si richiede a tutte le imprese pluriregionalizzate di ripartire l'ammontare della base IRAP tra i differenti stabilimenti in base ai dati del costo del lavoro, ottenendo, in tal modo, una ripartizione territoriale analoga a quella effettuata dalla CN. Il valore aggiunto al costo dei fattori derivante dalle dichiarazioni IRAP è stato, quindi, regionalizzato utilizzando la voce "valore della produzione al netto delle deduzioni". Quest'ultima rappresenta il valore che, a livello territoriale, approssima maggiormente il valore della produzione lorda (assunto, nel par. 2, come base di calcolo del valore aggiunto fiscale). Si discosta da esso solo in virtù delle deduzioni per contributi per le assicurazioni obbligatorie, spese relative agli apprendisti, deduzioni per cooperative sociali e deduzioni per lavoratori dipendenti. L'ipotesi adottata è che queste spese presentino una distribuzione omogenea sul territorio. Per le imprese localizzate in differenti regioni, gli ammortamenti sono stati disaggregati in base al corrispondente valore della produzione.

I dati di fonte statistica

Il primo problema che si deve affrontare riguarda il fatto che a livello regionale l'Istat diffonde unicamente il valore aggiunto ai prezzi base. Per realizzare il confronto con i dati IRAP è stato necessario richiedere una elaborazione ad hoc alla contabilità nazionale relativa al valore aggiunto al costo dei fattori. Inoltre, i conti regionali di CN presentano una ventunesima regione denominata extra-regio. Questa comprende, essenzialmente, la produzione delle piattaforme petrolifere marine. Il valore aggiunto corrispondente è stato assegnato alla regione prospiciente le piattaforme stesse. Inoltre, si è reso necessario riportare a livello regionale alcune delle poste correttive evidenziate per il calcolo nazionale. Tale disaggregazione è stata effettuata utilizzando degli indicatori disponibili a livello regionale, in particolare:

- per i fitti (sia imputati che effettivi) si è utilizzato il dato derivato dal patrimonio abitativo presente nel 1999;
- per il VA delle attività non market la CN ha fornito il dato disaggregato per regione, questo dato è stato ripartito per branca, all'interno di ciascuna regione, utilizzando la distribuzione nazionale;

La procedura di quadratura dei dati

Il livello di dettaglio scelto per effettuare il calcolo regionale è quello massimo consentito dalle stime di contabilità nazionale, cioè 22 branche di attività economica. Considerando 20 regioni, sono state quindi, prodotte 440 stime dell'evasione per ciascun anno preso in considerazione. Sulle stime ottenute si è riscontrato un certo numero di risultati non plausibili, cioè di branche che all'interno delle regioni presentavano un valore IRAP superiore a quello di Contabilità Nazionale. Il problema è analogo a quello evidenziato nel Paragrafo 3.5, e, anche in questo caso, si è reso necessario correggere i dati anomali. A tal fine è stata approntata una specifica procedura articolata nei seguenti passi:

- a) si sostituisce il dato anomalo con una stima "iniziale" dell'evasione;
- b) si vincolano le stime dell'evasione totale nazionale per branca e per regione;

- c) si applica la quadratura che garantisce l'assenza di risultati implausibili e che consente di rispettare i vincoli imposti al punto precedente;
- d) le correzioni proposte dall'algoritmo sono applicate al dato di contabilità nazionale, lasciando inalterati i dati IRAP.

Le stime così ottenute costituiscono la base di partenza per le elaborazioni provinciali.

Il passaggio dalla produzione lorda non dichiarata al *gap* IRAP complessivo²⁷

Nel Paragrafo 3 si sono illustrati i passaggi per determinare la produzione lorda potenziale, PLP, partendo dai dati di contabilità nazionale. In base all'identità illustrata nel paragrafo 2 sappiamo che la PLP è uguale alla produzione dichiarata (PL) più la produzione non dichiarata (PLND). Nella presente sezione si illustrano i metodi di calcolo per derivare le imposte che scaturiscono dalle due produzioni, ovvero quella riportata in dichiarazione (ID) e quella occultata al fisco (TGND).

L'imposta dichiarata (ID) è calcolata dal contribuente applicando l'aliquota di legge (q) alla base imponibile, in termini formali:

$$ID = (PL - \beta_1 PL - \beta_2 PL)q \quad 1)$$

dove (β_1) rappresenta la quota degli ammortamenti, rispetto a PL, e (β_2) quella delle deduzioni sul medesimo aggregato.

Analogamente TGND potrebbe essere calcolata come:

$$TGND = (PLND - \lambda_1 PLND - \lambda_2 PLND)q \quad 2)$$

dove, in base alle caratteristiche del tributo, l'aliquota q è uguale a quella utilizzata per il dichiarato, (λ_1) e (λ_2) sono le rispettive quote relative agli ammortamenti e alle deduzioni che si potrebbero portare a riduzione della PLND.

La 1) si può riscrivere:

$$ID = PL q (1 - \beta_1 - \beta_2) \quad 3)$$

L'aliquota implicita media utilizzata nel calcolo, α , è pari al rapporto tra Imposta dichiarata e la produzione lorda dichiarata.

$$\alpha = \frac{ID}{PL} \quad 4)$$

TGND è pari alla produzione lorda non dichiarata (PLND) moltiplicata per α

$$TGND = \alpha PLND \quad 5)$$

Considerando le espressioni 3) e 4) possiamo riscrivere la 4) come:

$$\begin{aligned} TGND &= \frac{ID}{PL} PLND = \\ TGND &= \frac{PLND}{PL} PL q (1 - \beta_1 - \beta_2) = \\ TGND &= PLND q (1 - \beta_1 - \beta_2) \end{aligned} \quad 6)$$

²⁷ Le operazioni descritte nel documento fanno riferimento a valori misurati o osservati ad un dettaglio regionale (20 regioni italiane) e settoriale (6 settori di attività economica).

L'ultima espressione della 6), concettualmente simile alla 3), ci dice che non esistono possibili effetti distorsivi nel calcolo di TGND se e solo se $\lambda_1 = \beta_1$ e $\lambda_2 = \beta_2$. L'ipotesi è plausibile, soprattutto quella relativa alle deduzioni: è difficile, ad esempio, che un contribuente tenda a chiedere deduzioni relative a base non dichiarata (ho un dipendente in nero, non lo dichiaro, ma ne chiedo le deduzioni), anche in virtù del fatto che se gli viene accertata l'evasione quelle deduzioni gli vengono comunque riconosciute.

L'utilizzo dell'aliquota implicita α implica anche che qualsiasi normativa che agisca sulle deduzioni e qualsiasi variazione dell'incidenza degli ammortamenti sulla base imponibile IRAP non si traduca in una variazione di PL o PLP, ma bensì si rifletta in una variazione dell'aliquota.

A titolo di esempio, la tabella I.4.1 riporta i valori dell'aliquota implicita media calcolata per il totale dell'economia negli anni 2010-2014.

TABELLA I.4.1. ALIQUOTE IMPLICITE MEDIE. TOTALE ECONOMIA ANNI 2010-2014					
Anno	2010	2011	2012	2013	2014
A	3,72%	3,77%	3,67%	3,59%	3,34%

L'effetto dell'innovazione normativa relativa all'introduzione delle deduzioni del costo del lavoro che, entrando in vigore a partire da novembre 2014, hanno iniziato a produrre effetti in termini di minore imposta dichiarata (circa 4 miliardi di euro), si riflettono nella riduzione dell'aliquota implicita del 2014. La variazione dell'aliquota implicita sterilizza gli effetti distorsivi che si avrebbero se si utilizzasse l'aliquota di legge su una PLND che è comprensiva anche della quota degli ammortamenti e delle deduzioni.

La somma di TGND e di ID misura il valore dell'imposta potenziale (IP).

$$IP = TGND + ID \quad 7)$$

Esiste tuttavia un altro fenomeno che bisogna considerare per quantificare l'evasione complessiva: l'imposta regolarmente dichiarata, ID, è uguale alla somma dell'imposta dichiarata e versata (IV) più quella dichiarata e non versata (INV). Non tutta l'imposta dichiarata, infatti, viene poi regolarmente versata. Alla luce di questa evidenza è necessario calcolare l'imposta potenziale totale, IP, tramite la 8):

$$IP = TGND + IV + INV \quad 8)$$

TGND più INV rappresenta il di *Gap* IRAP complessivo.

$$GAP \text{ IRAP} = TGND + INV$$

La componente INV si calcola sulla base delle risultanze dei controlli automatizzati delle dichiarazioni.

I.5 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL GAP RELATIVO AI REDDITI DA LOCAZIONE

I proventi da locazione intervengono nel calcolo del reddito complessivo IRPEF²⁸ in misura pari al 95% dei canoni percepiti (85% fino all'anno d'imposta 2011), con l'eccezione dei redditi per i quali si è optato per il regime della "Cedolare secca" (si veda oltre). Ai fini IRES, invece, il

²⁸ Art. 37 del TUIR.

canone di locazione può essere ridotto fino ad un massimo del 15% dello stesso, in relazione a spese documentate di manutenzione ordinaria (art. 90 del TUIR).

A decorrere dall'anno 2011²⁹, il legislatore ha apportato una consistente innovazione con l'introduzione della "Cedolare secca", un regime opzionale ai fini IRPEF applicabile ai canoni di locazione percepiti in virtù di contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo (e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione). Nella formulazione originaria, pertanto il regime non era applicabile alle locazioni di unità immobiliari effettuate nell'ambito dell'esercizio di una attività d'impresa o di arti e professioni.

Tale regime prevede l'applicazione di un'aliquota fissa (quella ordinaria è fissata al 21%) al totale dei canoni percepiti. L'imposta che ne risulta sostituisce, oltre all'IRPEF e relative addizionali, anche le imposte di registro e di bollo (ivi comprese quelle dovute in caso di risoluzione e proroga del contratto, mentre resta dovuta l'imposta di registro per la cessione del contratto di locazione). Per i contratti a canone concordato (L. 431/98) è prevista l'applicazione di un'aliquota agevolata, il cui importo è stato ridotto nel corso del tempo: 19% (2011-2012); 15% (2013); 10% (2014-2019).

Il provvedimento ha dunque coniugato semplificazione e riduzione del peso fiscale (in quanto l'aliquota ordinaria è inferiore rispetto all'aliquota media pagata dai percettori di redditi di locazione). Inoltre, l'intervento normativo complessivo era associato ad un inasprimento delle sanzioni in caso di evasione, in quanto la previsione originaria, poi modificata a seguito dei pronunciamenti giudiziari³⁰, introduceva la possibilità della registrazione unilaterale del contratto da parte dell'inquilino, con contestuale determinazione di un canone ridotto *ex lege*.

Per determinare il *gap* relativo ai canoni di locazione, si procede al confronto degli importi dichiarati con il dato della produzione Istat per la branca 68 ("Affitto e gestione di immobili propri"), che corrisponde ai canoni di affitto percepiti dai locatori, disaggregato per settore istituzionale (società non finanziarie, famiglie e Amministrazioni pubbliche).

Coerentemente con l'approccio di calcolo *top down*, la base potenziale è desunta dai dati Istat; a quest'ultima si sottraggono gli importi dichiarati al fisco al fine di ottenere il *gap* nella base imponibile. Tale confronto viene effettuato limitatamente alle persone fisiche, in quanto per le società il relativo *gap* è incluso nel calcolo del *gap* da imposte sul reddito, IRES o IRPEF. La distinzione tra PF titolari e non titolari di Partita IVA in questa sede viene omessa in quanto l'imprenditore individuale può locare fabbricati di sua proprietà al di fuori dell'attività d'impresa.

La base dichiarata (BID) è ricavata dai dati fiscali già disaggregata per forma giuridica del soggetto dichiarante. La percentuale di abbattimento effettiva (ovvero il rapporto tra reddito imponibile e corrispondente canone) è calcolata sulla base dei dati dei canoni dichiarati distinti per tipologia di utilizzo e codice canone. La stessa percentuale di abbattimento viene applicata ai canoni non dichiarati per ottenere i corrispondenti redditi (ad eccezione dell'ipotesi di applicazione della cedolare secca, nel qual caso il canone coincide con la base imponibile).

I canoni non dichiarati (CND) sono ottenuti come differenza tra produzione ISTAT (canoni totali) e canoni dichiarati dalle PF. La metodologia attuale, pertanto, non distingue tra fabbricati residenziali e non residenziali.

Il *gap* di imposta relativo ai canoni di locazione percepiti dalle persone fisiche è calcolato moltiplicando i canoni evasi per l'aliquota. Con l'introduzione della cedolare secca, a partire dall'anno 2011, si formulano due ipotesi alternative per il calcolo del *gap*: la prima è che ai canoni non dichiarati si applichi l'aliquota implicita calcolata sul dichiarato, che risulta essere una media ponderata tra l'aliquota della cedolare secca e l'aliquota media calcolata sulle sole dichiarazioni IRPEF contenenti redditi da locazioni; la seconda è che a tutti i canoni evasi si applichi il regime della cedolare secca, in quanto più conveniente. In questo modo si costruisce un intervallo delle stime dove la prima ipotesi rappresenta il limite superiore del *gap* e la seconda quello inferiore.

²⁹ Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

³⁰ Da ultimo, la Sentenza 50/2014 della Corte Costituzionale.

Al fine di offrire una sintesi delle due stime, i risultati esposti nella relazione rappresentano la media tra le due ipotesi.

Per calcolare la corrispondente propensione al *gap*, si considera come imposta dichiarata la quota di imposta IRPEF riconducibile ai redditi da locazione, cui dal 2011 si somma l'importo della cedolare secca.

I.6 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP DEL CANONE RAI

Introduzione

Chiunque detenga uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione dei programmi televisivi deve per legge pagare il canone RAI³¹. Trattandosi di un'imposta sulla detenzione dell'apparecchio, il canone deve essere pagato indipendentemente dall'uso del televisore o dalla scelta delle emittenti televisive. Esistono due tipi di canone: uno denominato "ordinario", dovuto da chi detiene apparecchi televisivi in ambito familiare³², e uno denominato "speciale", dovuto da quei soggetti che detengono tali apparecchi in locali aperti al pubblico al di fuori dell'ambito familiare o comunque li utilizza a scopo di lucro diretto o indiretto³³.

Per la riscossione del canone la RAI opera sulla base di un rapporto convenzionale con l'Agenzia delle entrate, e la competenza esclusiva in materia è della Direzione provinciale 1 di Torino - Ufficio canone TV. Alla Direzione canone della RAI è demandato, invece, il compito di accertare il rispetto degli obblighi di legge provvedendo, nel contempo, alla gestione dell'utenza e al recupero della morosità. Gli abbonamenti alla televisione ad uso privato vengono monitorati attraverso statistiche aggiornate con periodicità mensile e ogni anno si disegna un quadro generale della situazione fornendo (a livello nazionale, regionale, provinciale e comunale) la consistenza relativa al numero di abbonati³⁴.

Di seguito si riporta la metodologia seguita per la stima del *tax gap* del solo canone ordinario.

La procedura di stima del *tax gap*

Per determinare la consistenza del *tax gap* relativo al canone ordinario, si opera attraverso una metodologia tesa ad individuare la base potenziale di famiglie soggette al pagamento del canone e relativa imposta dovuta a cui poi vengono sottratti gli effettivi abbonamenti iscritti a ruolo e il canone versato.

Le principali grandezze prese in considerazione sono:

- Popolazione, distinta in numero di abitanti e di famiglie;
- Utenti soggetti a canone - numero degli utenti che in teoria possiedono un apparecchio TV;
- Abbonati iscritti a ruolo - numero degli utenti per i quali è stato accertato il possesso di un apparecchio TV;
- Paganti - numero di abbonati in regola con i pagamenti nel periodo di competenza considerato;

³¹ Regio Decreto Legge 21 febbraio 1938, n. 246.

³² Il canone si paga una sola volta per famiglia anagrafica (a condizione che i familiari abbiano la residenza nella stessa abitazione), indipendentemente dal numero di apparecchi detenuti e di abitazioni a disposizione della famiglia stessa.

³³ Art.27 Rdl 21 febbraio 1938, n.246, convertito nella Legge 4 giugno 1938, n.880, e art.2 D.L.Lt. 21 dicembre 1944, n.458.

³⁴ A tal fine la Direzione Canone si è avvalsa della collaborazione scientifica del Prof. Bruno Chiandotto.

- Morosi - numero di abbonati non in regola con i pagamenti nel periodo di competenza considerato.

Alla stima delle famiglie soggette al pagamento del canone si perviene sottraendo al dato sulle famiglie residenti in abitazione al primo gennaio di ogni anno, le famiglie che hanno dichiarato di non possedere un apparecchio televisivo nell'anno precedente (dati forniti dall'Istat) e il numero di famiglie coabitanti, calcolate considerando le percentuali accertate alla data del censimento 2011.

In termini formali:

$$FSC_t = FRE_t * (1 - FCO_{11}) * FTV_{t-1}$$

dove:

FSC_t = Famiglie soggette a canone nell'anno t

FRE_t = Famiglie residenti nell'anno t

FCO_{11} = Tasso famiglie coabitanti al censimento 2011

FTV_{t-1} = Tasso di famiglie che possiedono una tv nell'anno t-1

Riguardo ai dati utilizzati occorre precisare che:

- i dati sul possesso di un apparecchio TV sono forniti a livello regionale;
- il dato sulle famiglie residenti in abitazione al 1° gennaio di ogni anno risente delle mancate cancellazioni anagrafiche, una sovrastima che si accentua allontanandosi dall'anno di censimento;
- allontanandosi dall'anno di censimento, anche le percentuali di famiglie coabitanti accertate al censimento possono subire delle variazioni.

La differenza tra il numero delle famiglie soggette a canone e il numero degli abbonati iscritti a ruolo fornisce il numero di evasori.

$$FEV_t = FSC_t - FIR_t$$

dove:

FEV_t = Famiglie che evadono il canone nell'anno t

FSC_t = Famiglie soggette a canone nell'anno t

FIR_t = Famiglie iscritte a ruolo nell'anno t

Per passare dal numero di famiglie evasori al *gap* monetario, si calcola dapprima un canone annuo medio, dato dal rapporto fra il canone complessivamente versato e il numero di utenti paganti (dato già in possesso della RAI). Tale importo viene poi moltiplicato per il numero di famiglie che evadono il canone nell'anno t (comprendendo anche le famiglie morose), pervenendo in tal modo al valore monetario del *gap*.

Infine, si calcola la propensione al *gap*, data dal rapporto fra *gap* e gettito potenziale, che è la somma del canone effettivamente versato dagli utenti e il *gap* stesso.

Le modifiche introdotte nel 2016 per la riscossione del canone

Per quanto concerne la modalità di pagamento del canone, fino al 2015 la più diffusa era il bollettino postale. Si poteva, tuttavia, optare anche per altre modalità: in tabaccheria, in banca, tramite telefono o internet e, in presenza di determinati requisiti, mediante addebito diretto sulla pensione. Dal 2016 (articolo 1, commi da 152 a 159, della Legge n. 208 del 2015):

- è stata introdotta la presunzione di detenzione dell'apparecchio televisivo nel caso in cui esista un'utenza per la fornitura di energia elettrica nel luogo in cui una persona ha la propria residenza anagrafica;
- i titolari di utenza elettrica per uso domestico residenziale effettuano il pagamento del canone mediante addebito nella fattura dell'utenza di energia elettrica in dieci rate mensili di pari importo, da gennaio a ottobre di ogni anno (per il 2016, anno di avvio del nuovo sistema di riscossione, nel mese di luglio sono state addebitate cumulativamente le prime sette rate del canone);
- per le famiglie in cui nessun componente della famiglia anagrafica è titolare di utenza elettrica residenziale e per gli utenti per i quali l'erogazione dell'energia elettrica avviene nell'ambito di reti non interconnesse con la rete di trasmissione nazionale (isole), il pagamento del canone deve essere effettuato mediante modello F24 (Regolamento n. 94 del 2016).

Per stimare il numero di famiglie soggette a canone RAI, dal 2016 è stata impiegata la stessa metodologia utilizzata nel 2015: sono state considerate quindi le famiglie in abitazioni depurate dalle coabitazioni e dal non possesso di un apparecchio televisivo³⁵. È necessario, però, riformulare le statistiche in base ai nuovi flussi di dati a disposizione, per cui al numero degli utenti TV effettivi si perviene sommando le varie categorie coinvolte: titolari di utenza di fornitura elettrica ad uso domestico residenziale (abbonati tv elettrici), F24 individuali, esenzioni *over 75*, pensionati rateizzati, *c/c SAT*; si ottiene così il nuovo universo di riferimento degli utenti riconducibile alla dicitura "Iscritti a ruolo". Tale dato sconta il numero delle dichiarazioni di non detenzione di un apparecchio TV (DND quadro A) e delle dichiarazioni sostitutive di non addebito del canone per la presenza di altra utenza elettrica (quadro B).

I.7 METODOLOGIA PER LA STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA

Il calcolo dei contributi evasi si basa sull'applicazione di apposite aliquote contributive alla base imponibile potenziale, definita come indicato nel seguito. Per i contributi a carico del datore di lavoro si utilizzano le aliquote contributive implicite nel calcolo delle stime dei redditi da lavoro dipendente (regolari) di Contabilità nazionale. Tali aliquote implicite vengono calcolate a partire dai dati di base (statistiche strutturali sulle imprese contenute nel registro statistico sui risultati economici delle imprese - *Frame-SBS*) prima delle riclassificazioni delle voci del costo del lavoro secondo i criteri del SEC e rispecchiano, quindi, le aliquote effettive registrate nei conti delle imprese. E' da notare che tale stima costituisce un'approssimazione rispetto all'insieme di elementi che possono di fatto incidere sul livello delle aliquote³⁶.

La stima dei contributi a carico del lavoratore si basa sulle aliquote di legge, in quanto tali contributi non vengono registrati nei conti delle imprese e non si dispone, quindi, di informazioni

³⁵ Al riguardo va precisato che dal 2016, disponendo di dati aggiornati, non sono state considerate le famiglie accertate al 1° gennaio ma si è proceduto al calcolo della media del numero delle famiglie residenti in abitazione registrate al 1° gennaio e al 31 dicembre e che il dato sul possesso di un televisore non è quello riferito all'anno precedente ma quello stimato dall'Istat per l'anno corrente.

³⁶ Le aliquote effettive possono differire da quelle di legge per due motivi: i contributi assicurativi variano anche a parità di settore di attività economica e possono essere influenzati da accordi aziendali. Inoltre, le retribuzioni contabili non sono esattamente uguali all'imponibile contributivo.

dirette. Peraltro, la relativa base imponibile non corrisponde esattamente alla retribuzione; è stato, pertanto, stimato un fattore di correzione (che nel seguito sarà indicato con K) per tenere conto di tale differenza³⁷.

Le due stime di evasione contributiva si basano su due ipotesi alternative riguardo alla retribuzione lorda imponibile, che definiscono un intervallo di valori plausibili. La prima consiste nell'ipotizzare che nel caso in cui i lavoratori irregolari fossero regolarizzati essi dovrebbero essere pagati quanto i lavoratori regolari, per i quali esistono minimi contributivi al di sotto dei quali il datore di lavoro non può scendere. Di conseguenza i contributi vengono stimati applicando le aliquote di legge a un costo del lavoro orario per il lavoratore irregolare regolarizzato posto uguale a quello regolare, a parità di settore di attività economica e di classe dimensionale di impresa. Tale assunzione implica un aumento di costo del lavoro per il datore di lavoro e costituisce, pertanto, una soglia di massima del livello dell'evasione contributiva.

Nel dettaglio, sotto tale ipotesi, la procedura di calcolo è la seguente:

$$base_{b,c} = r_{bc} * hi_{bc}$$

dove:

$base_{b,c}$ = base retributiva imponibile stimata; r_{bc} = valore orario della retribuzione lorda dei regolari; hi_{bc} = numero di ore lavorate dai lavoratori irregolari (gli indici si riferiscono alla branca di attività e alla classe dimensionale)³⁸.

I contributi a carico del datore di lavoro sono calcolati come:

$$CD1 = \sum_{b,c} (base_{bc} * qd_{bc})$$

dove:

qd_{bc} = aliquote contributive effettive medie a carico dei datori di lavoro per branca e classe dimensionale.

I contributi a carico del lavoratore sono pari a:

$$CL1 = \sum_{b,c} (base_{bc} * ql_b * k_{bc})$$

dove:

ql_b = aliquote contributive di legge a carico del lavoratore per branca di attività economica, k_{bc} è il fattore di correzione applicato alla retribuzione per calcolare l'imponibile contributivo.

La seconda ipotesi assume che nel caso in cui i lavoratori irregolari fossero regolarizzati, il datore di lavoro cerchi di contenere il livello del proprio costo del lavoro e quindi mantenga la stessa retribuzione oraria di un dipendente irregolare, pagando però su di essa i relativi oneri sociali; sul lavoratore gravano le imposte e i contributi dovuti, che quindi riducono la sua retribuzione netta. Dal punto di vista del calcolo dei contributi evasi, si tratta ragionevolmente dell'ipotesi minima che considera solo un ammontare che è comunque evaso in presenza di lavoro irregolare.

Secondo questa ipotesi, il calcolo dei contributi a carico del datore e quelli a carico dei lavoratori si esprime come:

³⁷ Il fattore di correzione per passare da retribuzioni lorde stimate da fonti contabili a imponibile contributivo è misurato a partire da dati sulle retribuzioni di fonte INPS. Tale fattore correttivo impatta per il 5% circa sul calcolo dei contributi a carico del lavoratore.

³⁸ Il livello di disaggregazione è il medesimo specificato in precedenza, riguardo al calcolo delle retribuzioni dei lavoratori irregolari.

$$CD2 = \sum_b \sum_c (Ri_{bc} * qd_{bc})$$

dove:

Ri_{bc} = complesso delle retribuzioni irregolari per branca, classe dimensionale ($Ri_{bc} = ri_{bc} * hi_{bc}$)

e

$$CL2 = \sum_b \sum_c (Ri_{bc} * ql_b * k_{bc}).$$

I.8 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP DELLE IMPOSTE IMMOBILIARI

Il calcolo del *tax gap* dell'IMU viene effettuato considerando l'aliquota di base, o aliquota *standard*, definita dal legislatore su base nazionale (pari a 7,6 per mille per i fabbricati diversi dall'abitazione principale); pertanto sia il gettito IMU teorico, sia il gettito IMU effettivo sono valutati ad aliquota di base. La determinazione del gettito IMU teorico è basata sui dati dell'archivio catastale, aggiornato all'ultima annualità disponibile (2019). Anche per il 2019, l'IMU gravante sulle abitazioni principali è limitata alle categorie catastali A1, A8 e A9, i c.d. immobili di lusso. Considerato l'ammontare esiguo³⁹, si è trascurato il *tax gap* relativo agli immobili adibiti ad abitazione principale. Inoltre, le analisi effettuate fanno riferimento a tutti gli immobili esclusi i terreni, le aree fabbricabili e i fabbricati rurali strumentali che richiederebbero uno sforzo rilevante di omogeneizzazione delle basi imponibili (ad esempio, per le aree fabbricabili la base imponibile è data dal valore di mercato in luogo della rendita catastale).

Il gettito IMU effettivo *standard* è determinato per gli altri fabbricati attraverso una procedura di standardizzazione del gettito effettivo, in considerazione della necessità di isolare il gettito ad aliquota di base a partire dal gettito effettivamente riscosso, che incorpora non solo le differenti aliquote deliberate dai Comuni, ma anche le varie forme di agevolazione fiscale. Sol tanto in assenza di sforzo fiscale e agevolazioni fiscali, ossia quando l'aliquota deliberata coincide con l'aliquota di base, il gettito effettivo *standard* è equivalente al gettito effettivamente riscosso.

Quest'anno, inoltre, si è proceduto ad una revisione della metodologia utilizzata per il calcolo del gettito teorico e del gettito effettivo IMU, per tenere conto dell'agevolazione fiscale di cui usufruiscono i proprietari di immobili affittati a "canone concordato"⁴⁰. Il gettito teorico ed effettivo relativo a questi immobili, viene diminuito della percentuale di agevolazione spettante. La revisione metodologica è stata applicata alle stime relative all'anno 2017 e a quelle degli anni successivi. Per questo motivo, l'ammontare del gettito risulta essere inferiore a quello riportato nelle annualità precedenti per il 2017 e per il 2018.

Il calcolo della propensione al *gap* della TASI replica quello della propensione al *gap* dell'IMU ed è definito come la differenza tra il gettito TASI teorico e il gettito TASI effettivo. Il punto di partenza del calcolo del *gap* della TASI è costituito dalla determinazione del gettito TASI, teorico ed effettivo, e a tal fine, si considerano, rispettivamente, il gettito teorico IMU e il gettito effettivo IMU. Nel caso in cui l'aliquota TASI deliberata sia:

- pari o superiore all'un per mille, ovvero l'aliquota TASI *standard*, si dividono i gettiti IMU, teorico e effettivo, per 7,6 (ovvero l'aliquota IMU *standard* divisa per l'aliquota TASI *standard*);

³⁹ In termini generali, l'ammontare del *tax gap* per le abitazioni principali è piuttosto basso, come risulta anche dalle quantificazioni effettuate per l'anno d'imposta 2012 e riportate nelle precedenti edizioni della Relazione. Ancora più limitato è l'ammontare del *tax gap* se l'analisi viene ristretta alle abitazioni principali "di lusso".

⁴⁰ Tali soggetti usufruiscono di un'agevolazione pari al 25% dell'imposta.

- inferiore all'un per mille, i gettiti IMU, teorico e effettivo, vengono divisi per 7,6 e moltiplicati per l'aliquota TASI deliberata dal comune.

Analogamente al calcolo del *gap* dell'IMU, si utilizza come indicatore il rapporto tra la differenza fra i gettiti TASI sopra determinati e il gettito TASI teorico. Inoltre, il calcolo del *tax gap* della TASI viene effettuato considerando l'aliquota di base, o aliquota *standard*, definita dal legislatore su base nazionale nella misura dell'un per mille.

Le analisi presentate impongono cautela nell'interpretazione dei risultati. Occorre, infatti, considerare alcune peculiarità del *tax gap* immobiliare. Innanzitutto, la tassazione immobiliare è, per varie ragioni, maggiormente soggetta a forme fisiologiche di bassa propensione all'adempimento dei contribuenti (c.d. *tax non compliance*). Si pensi, ad esempio, alla mancata percezione da parte dei contribuenti non residenti delle quote di proprietà degli immobili diversi dall'abitazione principale, che genera forme di inadempimento fiscale. In secondo luogo, si consideri la dinamica della *tax compliance* negli anni 2014-2019 soprattutto riguardo l'andamento del gettito degli immobili adibiti ad uso produttivo, particolarmente colpiti dalla crisi economica, che rappresenta una conseguenza diretta dei problemi di liquidità dei contribuenti durante la recessione.

Infine, il calcolo del *tax gap* delle imposte immobiliari risente anche di altri fattori marginali, ma non meno importanti: gli effetti dovuti agli errori dei versamenti da parte dei contribuenti (con un effetto *spillover* positivo verso alcuni Comuni che hanno riscosso somme non dovute, e negativo verso altri Comuni, privati di risorse altrimenti spettanti); gli errori e le omissioni che ancora sono presenti negli archivi catastali, ad esempio quelle derivanti dal disallineamento tra il territorio amministrativo dei Comuni e gli archivi catastali; le approssimazioni metodologiche dovute alla difficoltà di integrare puntualmente le informazioni sulle rendite catastali con quelle di fonte dichiarativa relativa alle destinazioni d'uso degli immobili, al fine di distinguere in modo accurato gli immobili adibiti ad abitazione principale.

II. REVISIONE DELLE STIME TRA IL 2020 E IL 2021 DI ALCUNI TAX GAP

II.1 REVISIONI DEL GAP DELL'IRPEF DA LAVORO AUTONOMO E DA IMPRESA E DELL'IRES

La metodologia di stima del *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e di impresa e dell'IRES è stata oggetto di una profonda revisione che ha interessato diversi aspetti della procedura di stima. In primo luogo, è stata parzialmente rivista l'ipotesi inerente il passaggio dall'aggregato di riferimento per i confronti macroeconomici (ovvero il Risultato Lordo di Gestione) e la base imponibile effettiva: nella versione precedente delle stime, infatti, era stata adottata un'ipotesi di proporzionalità tra dichiarato ed evaso per tutti gli elementi intermedi tra RLG e base (cfr. sezione C.3 delle Appendici Metodologiche); nella versione attuale, invece, si adotta un'ipotesi intermedia in base alla quale solo per alcuni di tali elementi viene mantenuta l'ipotesi di proporzionalità. In secondo luogo, con particolare riferimento a IRPEFaut, l'utilizzo di una nuova e più dettagliata fonte di dati ha permesso di affinare il calcolo dell'imposta e dell'aliquota dichiarata, isolando in maniera più puntuale la quota di imposta riconducibile a redditi di impresa e lavoro autonomo per la platea oggetto di stima, e di aggiornare il calcolo del differenziale di aliquota tra dichiarato ed evaso, beneficiando della definizione di una procedura *ad hoc* di stima *bottom-up* basata sulla combinazione tra un modello *logit* per la probabilità di accertamento e un algoritmo di *matching* per abbinare a ciascun contribuente non accertato i vicini più prossimi individuati tra i contribuenti accertati.

L'effetto combinato di questi interventi, ha prodotto una riallocazione di base evasa tra IRES e IRPEFaut, un aumento della somma dei due *gap*, con predominanza sull'una o sull'altra imposta a seconda degli anni considerati, e un mantenimento dell'andamento della propensione al *gap* complessiva (Tabelle II.1.2 e II.1.4) attestandosi, nel complesso, su valori leggermente più bassi. Si rammenta che sulle annualità più recenti incide inoltre la natura provvisoria dei dati utilizzati nella precedente edizione della stima.

TABELLA II.1.1: GAP IRPEFaut (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2020 E L'ATTUALE. ANNI 2014-2018

Aggregato	Tipologia	2014	2015	2016	2017	2018
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	29.418	30.385	31.497	31.411	30.872
	Dichiarato e non versato	1.740	1.814	1.848	1.937	1.904
	Totale non versato	31.158	32.199	33.345	33.349	32.777
Gap IRPEF EDIZIONE 2020 in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	29.862	30.384	31.961	30.335	30.900
	Dichiarato e non versato	1.734	1.804	1.851	1.757	1.789
	Totale non versato	31.596	32.188	33.812	32.092	32.690
Differenze tra il Gap IRPEF attuale e l'edizione 2020	Non dichiarato	-444	1	-465	1.076	-28
	Dichiarato e non versato	6	10	-2	181	115
	Totale non versato	-438	10	-467	1.257	87

TABELLA II.1.2: PROPENSIONE AL GAP IRPEFaut (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2020 E L'ATTUALE. ANNI 2014-20168

Aggregato	Tipologia	2014	2015	2016	2017	2018
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEFp)	Non dichiarato	60,3%	61,4%	62,7%	64,1%	63,0%
	Dichiarato e non versato	3,6%	3,7%	3,7%	4,0%	3,9%
	Totale non versato	63,9%	65,1%	66,4%	68,1%	66,9%
Gap IRPEF EDIZIONE 2020 in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEFp)	Non dichiarato	63,9%	64,0%	64,1%	65,9%	63,9%
	Dichiarato e non versato	3,7%	3,8%	3,7%	3,8%	3,7%
	Totale non versato	67,6%	67,8%	67,9%	69,8%	67,6%
Differenze tra il Gap IRPEF attuale e l'edizione 2020	Non dichiarato	-3,6%	-2,6%	-1,4%	-1,8%	-0,9%
	Dichiarato e non versato	-0,1%	-0,1%	0,0%	0,1%	0,2%
	Totale non versato	-3,7%	-2,7%	-1,4%	-1,7%	-0,7%

TABELLA II.1.3: GAP IRES (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2018 E L'ATTUALE. ANNI 2012-2016

Aggregato	Tipologia	2014	2015	2016	2017	2018
Gap IRES EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	9.154	6.883	8.789	7.156	6.355
	Dichiarato e non versato	1.423	1.515	1.526	1.571	1.552
	Totale non versato	10.577	8.398	10.315	8.726	7.907
Gap IRES EDIZIONE 2018 in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	8.306	6.511	7.326	7.261	7.175
	Dichiarato e non versato	1.424	1.518	1.551	1.537	1.519
	Totale non versato	9.729	8.029	8.877	8.798	8.695
Differenze tra il Gap IRES attuale e l'edizione 2018	Non dichiarato	848	372	1.463	-105	-820
	Dichiarato e non versato	-1	-3	-25	33	33
	Totale non versato	848	370	1.437	-72	-788

TABELLA II.1.4: PROPENSIONE AL GAP IRES (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2018 E L'ATTUALE. ANNI 2012-2016

Aggregato	Tipologia	2014	2015	2016	2017	2018
Gap IRES EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	25,8%	19,2%	22,7%	19,6%	17,2%
	Dichiarato e non versato	4,0%	4,2%	3,9%	4,3%	4,2%
	Totale non versato	29,8%	23,4%	26,6%	23,9%	21,5%
Gap IRES EDIZIONE 2020 in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	23,9%	18,3%	19,7%	19,8%	19,3%
	Dichiarato e non versato	4,1%	4,3%	4,2%	4,2%	4,1%
	Totale non versato	28,0%	22,6%	23,8%	24,0%	23,4%
Differenze tra il Gap IRES attuale e l'edizione 2020	Non dichiarato	1,8%	0,8%	3,0%	-0,2%	-2,1%
	Dichiarato e non versato	-0,1%	-0,1%	-0,2%	0,1%	0,1%
	Totale non versato	1,7%	0,8%	2,8%	-0,1%	-1,9%

II.2 REVISIONI DEL GAP DELL'IVA

Le revisioni intervenute in questo attuale rapporto sulla stima del *gap* dell'IVA sono dovute a due fattori: il consueto aggiornamento delle fonti impiegate (Istat) e delle fonti amministrative, con particolare riferimento ai dati dei rimborsi, e la revisione metodologica intervenuta sul calcolo

del valore aggiunto potenziale generato dai contribuenti in regime di vantaggio (*i.e.*, minimi e forfettari).

Questi due fattori hanno comportato una revisione del *gap* dell'IVA in livelli per tutta la serie storica considerata. Rispetto all'edizione precedente il *gap* in valore assoluto è stato rivisto al ribasso (Tabella II.2.1), raggiungendo il massimo (-1,2 miliardi di euro) nel 2018. La modifica del 2018 è legata, oltre a quanto sopramenzionato, alla natura provvisoria dei dati impiegati.

TABELLA II.2.1: GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2020 E L'ATTUALE. ANNI 2014-2018						
Aggregato	Tipologia	2014	2015	2016	2017	2018
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	26.592	25.693	24.920	25.642	22.632
	Dichiarato e non versato	9.243	9.402	9.900	10.621	9.375
	Totale non versato	35.835	35.095	34.820	36.263	32.007
Gap IVA EDIZIONE 2020 in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	27.532	26.483	25.559	26.518	23.886
	Dichiarato e non versato	9.244	9.404	10.029	10.406	9.373
	Totale non versato	36.776	35.887	35.588	36.923	33.259
Differenze tra il Gap IVA attuale e l'edizione 2020	Non dichiarato	-940	-789	-639	-876	-1.254
	Dichiarato e non versato	-1	-2	-130	216	2
	Totale non versato	-941	-792	-768	-660	-1.252

La serie dei mancati versamenti ha subito cambiamenti irrilevanti, con un valore massimo di scostamento raggiunto nel 2017 pari a +216 milioni di euro, dovuto all'aggiornamento degli archivi dei controlli automatizzati delle dichiarazioni. Tuttavia, le revisioni hanno mantenuto invariato il trend della componente "dichiarato e non versato".

È importante sottolineare che la dinamica del *gap* nell'imposta (Tabella II.2.2.) presenta uno scostamento minimo rispetto al dato rilasciato con l'edizione 2020, facendo registrare una differenza nel trend tra le due edizioni di pochi punti percentuali tra il 2014 e il 2018. Infatti, la variazione maggiore per la componente del "non dichiarato" si ha nel 2018, mentre per i mancati versamenti nel 2017 e ciò è in linea con l'andamento dei valori assoluti e con la provvisorietà del dato del 2018 per la precedente edizione.

TABELLA II.2.2: PROPENSIONE AL GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2020 E L'ATTUALE. ANNI 2014-2018						
Aggregato	Tipologia	2014	2015	2016	2017	2018
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	20,34%	19,52%	18,78%	19,06%	16,51%
	Dichiarato e non versato	7,07%	7,14%	7,46%	7,90%	6,84%
	Totale non versato	27,40%	26,66%	26,24%	26,96%	23,36%
Gap IVA EDIZIONE 2020 in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	20,90%	20,00%	19,11%	19,56%	17,22%
	Dichiarato e non versato	7,02%	7,10%	7,50%	7,68%	6,76%
	Totale non versato	27,92%	27,10%	26,60%	27,24%	23,97%
Differenze tra il Gap IVA attuale e l'edizione 2020	Non dichiarato	-0,57%	-0,48%	-0,33%	-0,50%	-0,70%
	Dichiarato e non versato	0,05%	0,04%	-0,04%	0,22%	0,08%
	Totale non versato	-0,52%	-0,44%	-0,36%	-0,28%	-0,62%

II.3 REVISIONI DEL GAP DELL'IRAP

Dal punto di vista dell'analisi di qualità delle banche dati, per l'anno d'imposta 2018, si segnala la disponibilità dei dati dichiarativi definitivi come elemento determinante della revisione del valore del *gap* nell'imposta. Tale aggiornamento tuttavia non modifica la dinamica già registrata nella precedente versione delle stime, sia con riferimento al *gap* non dichiarato in valore assoluto sia per quanto riguarda la propensione al *gap*.

La serie dei mancati versamenti ha subito dei cambiamenti rispetto all'ultima versione rilasciata, dovuti all'aggiornamento degli archivi dei controlli automatizzati delle dichiarazioni. In particolare, si segnala sull'anno 2018 un significativo aumento nell'ammontare dichiarato e non versato (che passa da 1.049 milioni di euro a 1.330 milioni di euro). Tale incremento produce un'inversione di trend del *tax gap* IRAP complessivo (totale non versato) che risulta quindi in aumento tra il 2017 e il 2018.

TABELLA II.3.1: GAP IRAP (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2020 E L'ATTUALE. ANNI 2014-2018.

Aggregato	Tipologia	2014	2015	2016	2017	2018
Gap IRAP EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato	6.595	4.401	3.955	4.118	4.147
	Dichiarato e non versato	1.467	1.093	1.002	1.019	1.330
	Totale non versato	8.062	5.494	4.957	5.138	5.476
Gap IRAP EDIZIONE 2020 In mln euro (IRAPNV)	Non dichiarato	6.595	4.401	3.951	4.118	4.100
	Dichiarato e non versato	1.467	1.082	1.004	1.063	1.050
	Totale non versato	8.061	5.483	4.955	5.182	5.149
Differenze tra il Gap IRAP attuale e l'edizione 2020	Non dichiarato	0	0	4	0	47
	Dichiarato e non versato	1	11	-2	-44	280
	Totale non versato	1	11	2	-44	327

Le revisioni del *tax gap* in valore hanno comportato, naturalmente, revisioni anche in termini di propensione (Tabella II.3.2). Si segnala tuttavia che, rispetto alla precedente *release*, la serie delle propensioni non è cambiata nelle dinamiche. Si continua ad osservare un trend discendente fino al 2016 ed uno crescente dal 2016 in poi.

TABELLA II.3.2: PROPENSIONE AL GAP IRAP (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2020 E L'ATTUALE. ANNI 2014-2018.

Aggregato	Tipologia	2014	2015	2016	2017	2018
Gap IRAP EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPp) ¹	Non dichiarato	18,2%	16,1%	15,0%	15,1%	14,7%
	Dichiarato e non versato	4,0%	4,0%	3,8%	3,7%	4,7%
	Totale non versato	22,2%	20,2%	18,8%	18,9%	19,4%
Gap IRAP EDIZIONE 2020 in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPp) ¹	Non dichiarato	18,2%	16,1%	15,0%	15,1%	15,3%
	Dichiarato e non versato	4,0%	4,0%	3,8%	3,9%	3,9%
	Totale non versato	22,2%	20,1%	18,8%	19,1%	19,2%
Differenze tra il Gap IRAP in % dell'imposta potenziale attuale e l'edizione 2020	Non dichiarato	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	-0,5%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	0,0%	-0,2%	0,8%
	Totale non versato	0,0%	0,0%	0,0%	-0,2%	0,3%

II.4 REVISIONI DEL GAP DELLE LOCAZIONI

Per quanto riguarda il *gap* relativo alle locazioni, non sono intervenute modifiche metodologiche rispetto all'edizione precedente. L'aggiornamento dei dati relativi ai canoni potenziali ha comportato una lieve revisione al ribasso del *gap* per l'anno 2018 senza produrre effetti apprezzabili sulla propensione.

TABELLA II.4.1. GAP LOCAZIONI (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2020 E L'ATTUALE. ANNI 2014-2018.

Aggregato	Tipologia	2014	2015	2016	2017	2018
Gap Locazioni EDIZIONE ATTUALE (in milioni di euro)	Non dichiarato	754	1.275	767	729	695
Gap Locazioni EDIZIONE 2020	Non dichiarato	754	1.275	767	729	693
Differenze tra il Gap Locazioni attuale e l'edizione 2020	Non dichiarato	0	0	0	0	-3

TABELLA II.4.2. LOCAZIONI (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2020 E L'ATTUALE. ANNI 2014-2018.

Aggregato	Tipologia	2014	2015	2016	2017	2018
Gap Locazioni EDIZIONE ATTUALE (% dell'imposta potenziale)	Non dichiarato	9,1%	14,8%	9,4%	8,8 %	8,4%
Gap Locazioni EDIZIONE 2020	Non dichiarato	9,1%	14,8%	9,4%	8,8 %	8,3%
Differenze tra il Gap Locazioni attuale e l'edizione 2020	Non dichiarato	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	-0,03%

III. ASPETTI METODOLOGICI DELL'AGENDA PER IL 2022

III.1 LA STIMA BOTTOM-UP DEL TAX GAP IVA: ESITI DELLA SPERIMENTAZIONE

Le informazioni utilizzate sono state ricavate dalle diverse basi dati nella disponibilità dell'Agenzia delle entrate e si riferiscono ai soggetti (persone fisiche, società di persone e società di capitali) che, in base ai modelli dichiarativi presentati, risultano titolari di redditi di impresa o di lavoro autonomo, e/o che hanno presentato una dichiarazione rilevante ai fini IVA. La platea analizzata è stata preliminarmente partizionata nei seguenti sotto-gruppi: Ditte individuali, Lavoratori autonomi, Società di persone e Società di capitali.

Quest'ultimo insieme è stato poi ulteriormente suddiviso in base alla classe dimensionale di appartenenza del volume d'affari⁴¹ dichiarato. Per ciascun sotto-gruppo di contribuenti sono state considerate un gran numero di informazioni di natura anagrafica, economica, contabile e patrimoniale. Mediante la costruzione di variabili *ad hoc*, sono state, inoltre, incluse nell'analisi alcune informazioni che sintetizzano, in termini di controlli subiti negli anni precedenti al 2018, la storia dei rapporti tra contribuente e Amministrazione fiscale.

Ad esempio, si sono ricostruite le informazioni relative al numero di accertamenti unificati notificati prima del 2018 ed è stata calcolato, sempre rispetto allo stesso anno, il lasso temporale intercorso dall'ultimo accertamento subito.

Poiché l'approccio adottato è di tipo predittivo, si è reso necessario individuare un *output* (oggetto della previsione) da utilizzare per definire una variabile *target*, che, concettualmente, può essere identificata con il *gap* IVA da attribuire al singolo contribuente.

La scelta si è orientata sulla maggiore imposta accertata (MIA), definibile come l'importo della pretesa erariale determinato dall'Amministrazione e "notificato" al contribuente. Qualora la notifica del provvedimento impositivo sia seguita dall'attivazione di un istituto deflattivo del contenzioso, si perviene, tipicamente, ad un ridimensionamento della pretesa impositiva che, nella sua nuova quantificazione, viene denominata: maggiore imposta definita (MID).

Considerato che la MID è rilevabile solo in riferimento agli accertamenti per i quali è intervenuta una definizione, tale importo non è apparso idoneo, come si preciserà a breve, ad essere usato quale variabile *target*. Si è, quindi, proceduto ad una "definizione operativa" della variabile obiettivo in termini di maggiore imposta accertata (MIA), che è stata, però, corretta utilizzando un fattore indicativo del rapporto MID/MIA. Tale fattore è stato stimato sulla base dei dati relativi ai casi in cui si è raggiunta un'intesa con il contribuente.

Il vantaggio derivante dall'utilizzo della MIA, seppur, come spiegato sopra, successivamente "corretta", anziché della MID, è principalmente connesso alla necessità di avere una variabile risposta che sia disponibile per tutti i contribuenti accertati, garantendo quindi degli *output* omogenei: in corrispondenza dei contribuenti che sono iscritti a ruolo per mancata impugnazione, o il cui accertamento evolve in un contenzioso, potrebbe infatti non esistere un valore della MID.

La scelta come variabile obiettivo della maggiore imposta accertata, in luogo dell'imposta potenziale, unitamente all'utilizzo di metodologie appropriate, assicura che l'"imposta dovuta prevista" sia non inferiore a quella dichiarata/versata, evitando pertanto situazioni di "evasione negativa".

Inoltre, a causa della particolarità che connotano l'evasione dell'IVA, che si può concretizzare sia in una diminuzione dell'imposta a debito sia in un incremento, ottenuto tramite detrazioni

⁴¹ La previsione dell'IVA evasa è stata effettuata solo per i contribuenti con volumi d'affari inferiore a 25 milioni di euro. Al di sopra di questa soglia si è stimata l'imposta evasa come media della maggiore imposta definita negli anni 2013 e 2014.

indebite, dell'importo dell'imposta a credito, un approccio che si fosse basato sulla previsione dell'imposta potenziale avrebbe dovuto contemplare la modellazione di due distinte variabili (*i.e.* maggiore imposta e minor credito). Viceversa, un valore positivo della MIA è pienamente compatibile con una maggiore imposta a debito o con una minore imposta a credito.

Il modello predittivo per la MIA è stato addestrato usando l'insieme degli accertamenti unificati che presentano uno stato "definito" (ovvero sono stati scartati gli accertamenti attivati e non notificati o esitati), senza, però, tenere conto di alcune specifiche casistiche: accertamenti "diversi da quelli su redditi d'impresa e lavoro autonomo"; accertamenti da "*voluntary disclosure*".

Al fine di operare in un quadro sufficientemente completo e, conseguentemente, rappresentativo dell'insieme dei controlli aventi ad oggetto un determinato anno, sono stati considerati, per la prima fase di stima, solo gli accertamenti relativi agli anni d'imposta 2013 e 2014 e, per la seconda fase, quelli relativi agli anni dal 2013 in poi (vedi di seguito).

È opportuno sottolineare che gli accertamenti relativi all'anno 2015, seppur teoricamente utilizzabili già nella prima fase dell'analisi, sono stati esclusi per evitare che quest'ultima fosse influenzata dalle regole procedurali introdotte a causa dell'epidemia da COVID-19 nel 2020. Il 2015, infatti, in caso di avvenuta presentazione della dichiarazione era l'anno più remoto ancora accertabile nel 2020.

Il campione così identificato, subordinatamente ad opportune ipotesi di stabilità delle relazioni tra predittori e variabili risposta, è potenzialmente utilizzabile per stimare il *tax gap* riguardante gli anni dal 2013 in poi. Nella sperimentazione condotta, come sopra anticipato, l'anno di interesse è il 2018.

La metodologia impiegata si basa su una analisi a due stadi che viene descritta di seguito.

Primo stadio: stima della probabilità di selezione per accertamento

Per ogni contribuente presente nella platea di riferimento, e per ciascuno degli anni 2013 e 2014, viene stimata la probabilità di essere oggetto di un accertamento unificato. Vengono tuttavia esclusi i contribuenti che applicano regimi fiscali che non prevedono il versamento dell'imposta sul valore aggiunto. La stima della probabilità di ricevere un accertamento viene effettuata tramite un modello logistico, che utilizza come variabile dipendente una variabile binaria indicatrice dell'evento "attivazione di un accertamento unificato".

Lo scopo del passo di stima descritto è quello di limitare i potenziali effetti distorsivi derivanti dal carattere non *random* del meccanismo di selezione dei contribuenti da sottoporre ad accertamento. In seguito a tale passo, la platea di riferimento è stata infatti partizionata in "classi di probabilità di accertamento", coincidenti con i quintili della distribuzione della probabilità di accertamento (stimata) determinata nel primo stadio. La stima della variabile obiettivo è stata quindi effettuata separatamente in ciascuna classe (vedi secondo stadio).

Si osservi che l'utilizzo di classi di probabilità, all'interno delle quali applicare modelli predittivi separati, approssima la situazione di probabilità di accertamento costante all'interno delle classi. In altre parole, si ipotizza che, condizionatamente ad un dato valore della probabilità di accertamento (o più precisamente all'interno di una classe di valori), la variabile target (la MIA) e il meccanismo di selezione siano indipendenti (*ipotesi di ignorabilità del meccanismo di selezione*).

L'analisi della significatività dei parametri del modello ha evidenziato che le variabili che influenzano maggiormente la probabilità di ricevere un accertamento unificato sono riconducibili a indicatori economici, quali quelli di redditività, di incidenza degli acquisti sui ricavi e di rotazione delle scorte.

Da tali indicatori, ricavabili dai dati dichiarativi, è infatti possibile desumere la sussistenza di eventuali anomalie e incoerenze tra quanto dichiarato e il contesto economico in cui opera il contribuente. Un ruolo significativo è rivestito anche dalle variabili dimensionali, quali il volume

d'affari dichiarato e il numero di dipendenti, misurato come la quota massima di dipendenti registrati nell'anno considerato. Infine, si è rilevata una variabile con forte potere predittivo anche la *distanza temporale dall'ultimo accertamento subito*.

Secondo stadio: predizione della maggiore imposta Iva "accertabile"

Nel secondo stadio viene stimata, in ottica predittiva, la maggiore IVA (MIA-IVA) che sarebbe richiesta ad ogni soggetto appartenente alla platea *target*, qualora lo stesso fosse oggetto di accertamento. Come illustrato in precedenza, tale insieme di previsioni consentirà, previa applicazione di opportuno fattore di correzione, di ottenere la stima individuale del *gap IVA*.

All'interno di ciascuna classe di probabilità di selezione, determinata come illustrato nel punto precedente, la previsione della MIA è ottenuta mediante una metodologia integrata, che combina tecniche di *machine learning* e metodi non parametrici del tipo "*nearest neighbour*", in base ai quali ogni unità della platea è associata ad una unità del campione (contribuente accertato) sulla base di un'opportuna metrica (*matching*).

In dettaglio, all'interno degli strati definiti dalla classe di probabilità e dalle caratteristiche strutturali descritte in precedenza, si sono ottenute previsioni della MIA mediante *bagging di alberi di regressione*. Questi ultimi, basati su *input* derivati dalle informazioni anagrafiche e dichiarative, sono stati addestrati sull'insieme dei contribuenti accertati appartenenti allo stesso strato⁴². Le previsioni sono state memorizzate sia per i soggetti accertati (campione) - per i quali il valore della MIA è noto, sia per i contribuenti della platea non sottoposti a controllo.

Infine, ad ogni contribuente non accertato e con un dato valore previsto della MIA è stato associato il valore effettivo della MIA del contribuente accertato con valore previsto più prossimo (*nearest neighbour*).

Questa metodologia, generalmente riportata in letteratura come *predictive mean matching* (Little, 1986), si basa spesso sull'utilizzo di un modello parametrico esplicito (e.g. regressione lineare) nella prima fase ed è usata tipicamente per rendere più robusta l'analisi rispetto alla misspecificazione del modello, collocandosi a metà strada tra gli approcci parametrici e quelli pienamente non parametrici. Nel presente contesto, in cui si utilizza il *bagging di regression trees* nella prima fase, la scelta di una metodologia che incorpora una procedura di *matching* è principalmente motivata dalla necessità di preservare il più possibile le caratteristiche distribuzionali della variabile *target* (MIA). In realtà, a differenza di un metodo *nearest neighbour* basato su una distanza "propria" (come ad es. quella euclidea) nello spazio dei regressori, il PMM in generale non equivale, neppure asintoticamente, al *random drawing* dalla distribuzione della variabile *target* condizionata alle variabili esplicative a disposizione. Tuttavia, in presenza di un gran numero di variabili esplicative, si rende necessaria una "sintesi" dell'informazione su cui basare la "metrica", quale quella ottenuta mediante il *bagging*, per il *matching* delle unità. D'altra parte, pur non possedendo le stesse proprietà asintotiche dei metodi "pienamente *nearest neighbour*", il PMM condivide con questi ultimi, il vantaggio di ottenere previsioni basate su valori effettivamente osservati (*live values*).

Un'alternativa all'approccio utilizzato potrebbe essere quella di ricorrere a metodologie che, come quella a due stadi di Heckman (1976) frequentemente adottata nelle stime *bottom up*, non presuppongono l'*ipotesi di ignorabilità della selezione*. Tuttavia, dal momento che tali metodologie si basano tipicamente su assunzioni modellistiche molto vincolanti (e.g. l'applicabilità della metodologia di Heckman richiede che i dati abbiano una distribuzione normale), si è preferito evitarne l'uso. Infatti, si è ritenuto che i possibili effetti distorsivi originati dalla violazione dell'assunzione di *ignorabilità* fossero ampiamente compensati (e ridotti) dalla possibilità di impiegare tecniche di stima più flessibili di natura non parametrica.

⁴² Si ricorda che il *bagging* consiste, nel caso degli alberi di decisione o di regressione, nell'addestrare un certo numero di alberi su diversi insiemi di dati ottenuti come campioni bootstrap del training set originario, ottenendo la previsione finale come media delle previsioni corrispondenti ai diversi alberi.

Il *tuning* dei parametri della procedura è effettuato mediante un intensivo studio di simulazione.

Le variabili che maggiormente influenzano la MIA sono risultate essere legate sia a fattori propri del contribuente, con specifico riferimento all'IVA, sia a fattori di contesto; questi ultimi fanno riferimento alla collocazione geografica (regionale) e all'attività settoriale prevalente (ATECO). Per quanto concerne i fattori propri, caratterizzanti l'attività d'impresa - o di lavoro autonomo - del contribuente, le variabili più rilevanti sono l'aliquota media relativa alle cessioni, i versamenti dell'imposta, l'ammontare dell'IVA dovuta e dell'IVA a credito risultante dalla dichiarazione annuale. Un ruolo esplicativo significativo è assunto anche dalla variabile che indica la presenza/assenza di accertamenti negli anni che precedono il 2018.

III.2 LA STIMA DEL TAX GAP PER LE FRODI INTRACOMUNITARIE PER MISSING TRADER

La grande variabilità delle stime relative al fenomeno delle frodi IVA riflette le difficoltà insite in qualsiasi analisi che si proponga di quantificarne gli effetti. Tali difficoltà sono riconducibili ad un insieme di aspetti del fenomeno, tra cui spiccano il carattere internazionale delle frodi, la perimetrazione dell'ambito di interesse rispetto alla più ampia fenomenologia dei meccanismi di evasione dell'IVA, il problema dell'individuazione di una metodologia 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 elementi che concorrono a rendere estremamente complesso l'esercizio della stima, va inoltre senz'altro annoverato quello relativo alla grande varietà di meccanismi attraverso i quali si possono manifestare i fenomeni fraudolenti.

La metodologia proposta è di tipo *bottom-up*, ossia basata sulla modellizzazione del fenomeno a partire dai micro-dati a disposizione dell'Amministrazione fiscale. Dal momento che la fenomenologia relativa alle frodi IVA è piuttosto complessa e articolata, manifestandosi attraverso vari meccanismi di interazione fra diversi soggetti nazionali ed esteri, qualsiasi approccio di stima della consistenza delle frodi IVA deve necessariamente partire da una classificazione dei relativi fenomeni e perimetrare il proprio ambito di interesse. In quest'ottica, si è cercato, partendo dall'analisi dei principali schemi di frode intracomunitaria, di classificare i comportamenti dei soggetti coinvolti per evitare la sovrapposizione tra diverse tipologie di meccanismi illeciti e, di conseguenza, una stima distorta degli importi illecitamente sottratti.

L'analisi si è concentrata sulle frodi intra-comunitarie con *missing trader* (MT), che sfruttano il "salto di imposta" associato, di norma, ad un acquisto intra-comunitario per evitare l'addebitamento dell'IVA a titolo di rivalsa e per effettuare successivamente cessioni verso soggetti nazionali con applicazione di un'imposta che, sebbene non sarà mai versata all'erario da parte del cedente MT, verrà nondimeno detratta dal cessionario. Dal momento che ci si è concentrati su questa specifica tipologia di frode, l'analisi non può essere considerata esaustiva del complesso dei fenomeni fraudolenti. Tuttavia, focalizzarsi sul soggetto MT permette di evitare problemi di *double counting* di tutti gli importi evasi tra i soggetti coinvolti in tale tipo di frode. Ai fini delle stime è quindi considerata, come misura dell'IVA evasa, esclusivamente la maggiore imposta IVA accertata (MIA) nei confronti del MT, ossia non includendo nel processo di stima, la MIA che compete al soggetto utilizzatore.

Nel contesto di un approccio metodologico *bottom-up*, come quello presentato, gli elementi essenziali sono:

- 1) la definizione della popolazione di riferimento, platea dei soggetti eleggibili come possibili "missing trader";

- 2) l'individuazione dei casi assimilabili al fenomeno di interesse, sulla base delle informazioni sui controlli effettuati a disposizione dell'Agenzia delle entrate;
- 3) l'individuazione di un metodo che consenta di stimare correttamente il fenomeno sulla base dei dati accertati e di "proiettare" le risultanze dei controlli dell'Amministrazione sull'intera platea di riferimento.

La principale fonte di informazione utilizzata è stata la banca dati dei Modelli Unificati di Verifica (MUV), contenente i dati su controlli, verifiche e accessi mirati effettuati sui contribuenti dall'Agenzia delle entrate, o altro ente preposto.

Il capitolo è articolato come segue: i primi tre paragrafi trattano i tre punti essenziali sopra elencati, mentre il quarto analizza la relazione con le stime *top-down* del *gap*.

Il primo *step* dell'analisi, è stato quello di identificare i MT tra i soggetti classificati come frodatori nella predetta banca dati dei MUV; quest'ultima, infatti, permette di distinguere esclusivamente i casi di controlli effettuati per frode intra-comunitaria da quelli di frode all'esportazione o "miste", senza specificare il ruolo svolto dai soggetti coinvolti. Analizzando le singole posizioni accertate, sono stati individuati gli elementi che consentono di operare, sebbene con un inevitabile margine di incertezza, la distinzione fra MT e utilizzatori.

Di fondamentale importanza, come elemento distintivo, è il comportamento dichiarativo del soggetto coinvolto nella frode. È da ricordare che i MT, tipicamente, effettuano acquisti intracomunitari, senza quindi che sia loro addebitata l'imposta a titolo di rivalsa, per poi operare cessioni sul territorio dello Stato (italiano), spesso a condizioni particolarmente vantaggiose per l'acquirente. In quest'ultima fase, i MT addebitano l'imposta, che non verseranno, agli utilizzatori che la porteranno tuttavia in detrazione determinando quindi una perdita netta per l'erario. I controlli effettuati sugli utilizzatori danno quindi luogo ad una maggiore imposta accertata costituita, in tutto o in parte, dall'IVA formalmente loro addebitata dal cedente MT e impropriamente portata in detrazione. Viceversa, un accertamento sul MT, in assenza di altri comportamenti illeciti, stabilirà di norma una maggiore imposta di IVA a debito, in assenza di IVA portata in detrazione. Queste considerazioni hanno suggerito di escludere dall'insieme dei "candidati" MT, individuati tra i soggetti accertati con innesco di tipo "frode intracomunitaria", quelli per i quali la MIA non ha componenti associabili all'IVA detratta.

Inoltre, la considerazione che nello schema di frode in questione, il MT, a differenza dell'utilizzatore (che porta l'IVA in detrazione), non ha interesse a presentare la dichiarazione annuale, ha portato ad analizzare la presenza di dichiarazione IVA tra i frodatori rimasti "eleggibili" come MT. I risultati dell'analisi sono riportati in Tabella III.2.1, dove le frequenze di presenza di dichiarazione per i "candidati MT" sono messe a confronto con quelle relative agli altri frodatori per gli anni 2014-2017. L'elevata percentuale di casi, tra i primi, in cui la dichiarazione IVA è assente, ha suggerito una "definizione operativa" che ha portato a classificare come MT, i soggetti coinvolti in frodi, con maggiore IVA a debito accertata e che hanno ommesso la presentazione della dichiarazione IVA. Ulteriori analisi hanno inoltre evidenziato che, di norma, il MT non effettua alcun tipo di adempimento dichiarativo, neppure di natura reddituale.

TABELLA III.2.1: ASSENZA DI DICHIARAZIONE IVA PER I MT E ALTRI FRODATORI -ANNO DI IMPSTA 2014-2017

	Anno	2014	2015	2016	2017
MT	(u)	91	74	45	22
	(%)	94,8%	92,5%	88,2%	91,7%
ALTRI FRODATORI	(u)	15	9	8	5
	(%)	5,5%	3,9%	5,1%	8,5%

La specificazione della platea, che normalmente, almeno a livello concettuale, è suggerita dalla natura stessa del problema, presenta invece, nel contesto attuale, aspetti di forte criticità. Infatti, se da una parte la definizione di platea come insieme di tutte le partite IVA non formalmente cessate sarebbe troppo "inclusiva", d'altra parte la limitazione ai soli soggetti passivi IVA

che interagiscono attivamente con l'amministrazione attraverso dichiarazioni fiscali, escluderebbe una parte importante, se non la totalità, dei MT.

La scelta effettuata è stata quella di espungere dall'insieme delle partite IVA non formalmente cessate nell'anno di imposta oggetto di analisi, quelle corrispondenti ai soggetti per i quali si possa escludere *a priori* un comportamento da MT. L'individuazione dei criteri di esclusione si è basata su un'accurata analisi esplorativa dei casi di frodi accertate rinvenibili nelle banche dati dell'Agenzia delle entrate.

Per quanto riguarda la definizione della platea di riferimento, l'analisi ha portato a escludere da quest'ultima i soggetti che: 1) appartengono ad alcuni settori di attività economica, quali A (agricoltura, silvicoltura e pesca); O (amministrazione pubblica e difesa); P (istruzione); Q (sanità e assistenza sociale); R (attività artistiche, sportive, di intrattenimento e divertimento); S (altre attività di servizi); T (attività di famiglie e convivenze come datori di lavoro per personale domestico; produzione di beni e servizi indifferenziati per uso proprio da parte di famiglie e convivenze); U (organizzazioni ed organismi extraterritoriali); 2) interagiscono attivamente con l'amministrazione fiscale (presenza di dichiarazione IVA) 3) non effettuano cessioni B2B "tracciate"⁴³, 4) risultano formalmente cessate (non d'ufficio) nell'anno di imposta di interesse. La platea è stata ulteriormente filtrata escludendo i soggetti di piccola dimensione economica, utilizzando la soglia di 5.000€ sull'imponibile ricostruito attivo risultante da Spesometro.

Non è invece stato possibile escludere dalla platea i soggetti per cui non fossero documentabili attività relative ad operazioni intracomunitarie, in quanto una porzione significativa di frodi sono state messe in atto da parte di soggetti non presenti nell'archivio VIES e/o negli elenchi INTRA.

Le platee dei soggetti "eleggibili" a MT per gli anni di imposta 2015 e 2016 risultano essere composte da 115.850 e 101.210 unità rispettivamente.

La definizione della popolazione dei soggetti potenzialmente eleggibili come MT, si avvale principalmente dell'analisi dei casi documentati in cui sono osservati i fenomeni fraudolenti. La profilazione dei soggetti interessati in termini di caratteristiche anagrafiche ed economiche è inoltre di fondamentale importanza ai fini della predisposizione di una metodologia di stima di tipo statistico-inferenziale. Più in dettaglio, è necessario distinguere, all'interno dei controlli effettuati dalle autorità fiscali, i soggetti classificabili come MT da quelli per i quali i controlli non hanno evidenziato comportamenti fraudolenti, o da quelli che, se coinvolti in frodi IVA, lo sono come utilizzatori. Il fine di questa operazione di "classificazione" è quello di costruire un "campione" che possa essere usato per stimare un modello di tipo regressivo. Specificamente, le variabili target nell'ambito di tale approccio *supervisionato* sono: 1) una variabile dicotomica (*flag*) il cui valore sul soggetto *i*-esimo è pari a 1 nel caso questi sia identificabile come MT e 0 altrimenti; 2) la consistenza dell'imposta sottratta, che viene identificata col valore delle MIA.

Al fine di individuare il "campione", il primo passo consiste nel selezionare gli atti formali emessi dall'Agenzia, o da altro organismo di controllo, che possano essere inquadrati nell'ambito delle azioni di contrasto agli illeciti di natura fraudolenta. La principale fonte informativa a tal riguardo è la banca dati dei processi verbali di controllo, trasmessi a sistema mediante l'applicativo operativo MUV. Tale base di dati contiene informazioni su atti di verifica e accessi mirati, accessi brevi, controllo intra, controllo plafond, arricchite mediante incroci con i dati relativi agli accertamenti eventualmente innescati. In particolare, per ogni processo verbale che ha dato origine ad un accertamento, sono riportati, tra le altre informazioni, gli importi della Maggiore Imposta Constatata/Accertata, le somme (eventualmente) riscosse, l'organo di verifica, e un indicatore che consente di qualificare l'oggetto della verifica, e del corrispondente accertamento, come "frode". Le frodi sono poi ulteriormente distinte in "intra-comunitarie", "intra-comunitarie e alle

⁴³ Poiché l'adozione generalizzata della fatturazione elettronica è stata introdotta nel 2019, negli anni di imposta considerati, si è utilizzata la presenza di vendite in Spesometro, eventualmente ricostruite dal lato cessionario, come segnale di presenza di operazioni attive da parte del contribuente.

esportazioni”, e “alle esportazioni”. I controlli associati ad una frode così identificati, costituiscono una frazione piuttosto esigua del totale dei controlli. A tal riguardo è utile sottolineare che, per motivi connessi a difficoltà di classificazione in presenza di più fonti di innesco, o a causa di un comprensibile atteggiamento prudenziale da parte degli uffici, non sempre comportamenti del soggetto accertato di natura fraudolenta vengono classificati come tali, qualora l’accertamento si origini per “iniziativa dell’ufficio”, ovvero non sia collegato a controlli “sul campo”. Per questa ragione, gli accertamenti di tale tipologia non sono stati inclusi nel campione.

TABELLA III.2.2: CONTROLLI VERBALIZZATI PER ANNI DI IMPOSTA 2010-2016

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Totale
ASSENTI	374.310	358.912	357.795	326.156	310.209	266.537	229.056	2.222.975
INTRA-COMUNITARIE	509	481	441	411	336	313	274	2.765
ALLE ESPORTAZIONI	38	27	17	20	21	16	13	152
INTRA-COMUNITARIE E ALLE ESPORTAZIONI	56	36	22	19	16	9	14	172
TOTALE CONTROLLI	374.913	359.456	358.275	326.606	310.582	266.875	229.357	2.226.064

In media, per anno di imposta, sono stati effettuati circa trecentomila verbali; di questi solo una quota particolarmente esigua (poche centinaia per anno di imposta) hanno evidenziato la presenza di frodi. Le frodi internazionali sono dunque un fenomeno raro, costituendo una piccola parte, anche se di estrema rilevanza, dei comportamenti illeciti di natura tributaria. Inoltre, le frodi classificate come “intracomunitarie” sono le più numerose, mentre le frodi “alle esportazioni” e “intracomunitarie e alle esportazioni” sono poche decine di casi (si veda la Tabella III.2.2).

È utile qui notare che un allargamento del campione agli accertamenti unificati non collegati a MUV implicherebbe la necessità di identificare i controlli che, sebbene non esplicitamente contrassegnati da una fonte di innesco di tipo “frode”, sono effettuati nei confronti di soggetti che hanno posto in essere comportamenti “attivi” finalizzati a sottrarre gettito all’erario a proprio vantaggio. Come “segnali” utili all’individuazione di tale fattispecie, potrebbero essere considerati alcuni elementi caratteristici dell’accertamento e del soggetto accertato quali, ad esempio, la presenza della sola IVA tra le imposte accertate, la cessazione della partita IVA del soggetto ai sensi dell’art.35 comma 15-bis del DPR 633/72, o la mancata presentazione di dichiarazione IVA a fronte di operazioni commerciali con l’estero, in special modo acquisti intracomunitari e importazioni. Lo sfruttamento di questi segnali potrebbe consentire di ampliare significativamente l’insieme di casistiche riconducibili al fenomeno della frode IVA, e conseguentemente di disporre di un maggiore volume di dati da utilizzare come “training set” ai fini della stima del fenomeno di interesse. L’ampliamento del campione per la stima delle frodi sarà l’oggetto di future attività di analisi.

La metodologia adottata è di tipo *bottom up*, ossia basata sulla modellazione del fenomeno a partire dai micro-dati a disposizione dell’Agenzia delle entrate. Specificamente, nell’ambito di un approccio supervisionato, l’insieme di soggetti sui quali l’Agenzia delle entrate ha attivato i controlli sarà utilizzato come “training set”, potendosi per tali soggetti stabilire, con un certo grado di precisione, se essi hanno messo in atto o no comportamenti illeciti di tipo fraudolento e, in caso affermativo, l’entità del conseguente danno erariale. Da un punto di vista statistico, il predetto approccio può essere considerato “predittivo”, in quanto si pone l’obiettivo di fornire un valore “previsto” della variabile target (variabile risposta) per ogni soggetto della platea di interesse. Come illustrato, l’insieme dei soggetti accertati con innesco da MUV, è trattato come un campione della popolazione di riferimento, ossia un sottoinsieme di unità per cui si conosce il valore della variabile risposta.

In questo campione, dal quale sono stati espunti alcuni soggetti in base agli stessi criteri di “taglio” usati per definire la platea di riferimento, vengono identificate, con l’ausilio delle strutture competenti, le caratteristiche del soggetto che maggiormente “spiegano” il comportamento

fraudolento, e che quindi si presentano come naturali “variabili esplicative” nel modello predittivo da utilizzare su tutta la platea.

Lo scenario metodologico per l’analisi delle frodi brevemente illustrato presenta forti analogie con quello di riferimento per i metodi di stima *bottom up* del *tax gap*. Anche per questi ultimi infatti, l’insieme dei soggetti accertati serve da campione su cui stimare un modello predittivo. Inoltre, in entrambi i contesti, a causa del carattere “non casuale” del processo di accertamento, si pone il problema dell’individuazione di metodologie atte a rimuovere il potenziale *bias* da selezione. Tuttavia, mentre nel caso del *tax gap*, la variabile target (tipicamente la maggiore imposta o il maggiore imponibile accertato o definito) ha carattere “continuo” essendo il fenomeno dell’evasione diffuso, le frodi rappresentano un fenomeno più raro, costituendo solo una piccola porzione, ancorché di estrema rilevanza, dei comportamenti illeciti di natura tributaria. Questo aspetto implica problematiche specifiche di natura metodologica nel processo di stima della componente “frode” del *tax gap*. Ad esempio, il carattere “semi-continuo” del fenomeno dell’evasione (concentrazione sul valore zero della variabile target “imposta evasa”), non può essere ignorato nel caso delle frodi.

Per le ragioni menzionate, la scelta modellistica adottata si è orientata sul un modello a due stadi in cui: nel primo stadio viene stimata, mediante un modello logistico, la probabilità che ogni soggetto sia un MT; nel secondo stadio, si effettua la predizione dell’IVA evasa da un soggetto, condizionatamente alla sua connotazione come MT. La stima finale è ottenuta moltiplicando, per ogni soggetto della platea, la probabilità (stimata) che questo sia un MT per la predizione dell’IVA sottratta, condizionatamente a questa ipotesi.

Al fine di valutare il livello di esaustività della stima del *gap* IVA nazionale, è necessario comprendere se quest’ultima includa la sottrazione di gettito attribuibile alle frodi intra-comunitarie. In tal proposito, giova ricordare che la metodologia di stima *top-down* si basa essenzialmente sul confronto tra l’IVA effettiva di competenza (IVAEC) versata nelle casse dello Stato e l’imposta potenziale che sarebbe versata in caso di perfetto adempimento. Il calcolo di quest’ultima si basa sull’applicazione di opportune aliquote alla stima dell’ammontare delle operazioni imponibili (consumi finali, costi intermedi, investimenti, ecc.), e delle corrispondenti quote di indetraibilità. Le stime degli aggregati rilevanti ai fini dell’imposta potenziale sono indipendenti dai comportamenti dichiarativi dei contribuenti e dunque dalle frodi intracomunitarie (ad esempio, l’imposta derivante dalle operazioni B2C è ricavata, in ultima analisi, dall’indagine Istat sui consumi delle famiglie); d’altra parte, le frodi da MT determinano un ammanco di gettito IVA. Per tale motivo, si può ragionevolmente ritenere che la stima del *gap* IVA, ottenuta con metodo *top-down*, includa la componente ascrivibile alle frodi intracomunitarie.

III.3 LA METODOLOGIA BOTTOM UP PER LA STIMA DEL GAP NEI REGIMI AGEVOLATI “MINIMI” E FORFETARI

La Tabella III.3.1 mostra il numero di contribuenti aderenti al regime agevolato e la relativa base imponibile dichiarata per gli anni di imposta 2012-2019.

TABELLA III.3.1: NUMERO CONTRIBUENTI E BASE IMPONIBILE NEI REGIMI FISCALI AGEVOLATI PER ANNI DI IMPOSTA 2012 – 2019

ANNO DI IMPOSTA	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
NUMERO CONTRIB.	442.353	479.787	567.632	728.357	935.406	1.026.536	1.109.904	1.721.412
BASE IMPONIBILE CONTRIB. MINIMI	3.419.589	3.771.829	4.233.300	4.526.837	3.999.942	3.251.041	2.587.723	1.718.194
BASE IMPONIBILE CONTRIB. FORFETARI	-	-	-	815.117	3.430.073	5.288.806	7.104.049	19.979.040
BASE IMPONIBILE SOMMA	3.419.589	3.771.829	4.233.300	5.231.954	7.430.015	8.539.847	9.691.772	21.697.234

Nota: i valori relativi alle basi imponibili sono espressi in migliaia di euro.

È possibile notare che la base imponibile dichiarata dai contribuenti in regime dei minimi è costantemente aumentata fino al 2015 (ovvero l'ultimo anno in cui era possibile aderire a tale regime), per poi diminuire negli anni successivi (in quanto i contribuenti che hanno optato per tale regime stanno progressivamente perdendo i requisiti necessari per rimanervi). Al contrario, la base imponibile relativa ai contribuenti aderenti al regime forfetario è in drastico aumento fin dal 2015 (ovvero l'anno in cui il regime forfetario è stato introdotto). Particolare rilievo assume il considerevole aumento di contribuenti e della base imponibile in regime forfetario che avviene per l'anno di imposta 2019. Tale incremento è dovuto all'estensione dei requisiti per l'accesso al regime forfetario (ed in particolare all'innalzamento della soglia di accesso a tale regime a 65.000 euro, a prescindere dall'attività esercitata) che avviene proprio a partire dall'anno di imposta 2019.

Dal punto di vista metodologico, in questa analisi si intende procedere alla stima del *tax gap* mediante un approccio *bottom-up* basato sui dati degli accertamenti. Il principale vantaggio dell'utilizzo di tale approccio, rispetto ad un approccio di tipo *top-down*, risiede nella possibilità di stimare la base imponibile teorica (BIT) per ciascuna impresa e dunque di identificare i contribuenti che, superando una determinata soglia di ricavi, non effettuano una evasione da regime agevolato, ma bensì evadono le altre imposte che avrebbero dovuto pagare nel regime ordinario.

L'approccio *bottom-up* proposto si basa sulle informazioni derivanti dagli accertamenti effettuati sui singoli contribuenti e prevede la stima del *tax gap* mediante l'applicazione di un modello di Heckman⁴⁴, modificato con l'aggiunta di un ulteriore stadio. Infatti, nel **primo stadio** si corregge la distorsione da selezione⁴⁵ stimando la probabilità di essere selezionato per l'accertamento mediante un modello Probit in cui la variabile risposta è una variabile dicotomica che vale 1 per i contribuenti sottoposti ad accertamento nel periodo considerato e 0 altrimenti. Le variabili esplicative considerate per la definizione del modello comprendono sia le caratteristiche del contribuente (ad esempio la regione di residenza) sia le caratteristiche dell'attività svolta (settore di attività economica, presenza o meno di lavoratori dipendenti, importi dichiarati...). Nel **secondo stadio**, si intende invece stimare l'imponibile evaso da ogni contribuente per ciascun anno di imposta, attraverso l'uso di un modello di regressione lineare nel quale la correzione della distorsione da selezione viene effettuata includendo tra i regressori l'Inverse Mills Ratio ottenuto come output dal primo stadio.

Nel **terzo ed ultimo stadio**, si individuano i contribuenti per i quali la BIT supera la soglia di ricavi per cui era possibile accedere al regime agevolato in base alla normativa vigente nell'anno di imposta in questione. Questa fase risulta di particolare importanza, in quanto è necessario rilevare la base imponibile da escludere dalla stima del *tax gap* nei regimi agevolati e, dunque,

⁴⁴ La verifica delle ipotesi previste da Heckman (1976), tra cui l'assunzione che i dati si distribuiscano normalmente, è propedeutica alla scelta dell'utilizzo di tale modello. Al fine di fornire dei risultati robusti, si prevede di prendere in considerazione anche metodi di stima non parametrici.

⁴⁵ La popolazione relativa ai contribuenti accertati non può essere considerata rappresentativa dell'intera platea dei contribuenti, in quanto gli accertatori non selezionano i contribuenti da accertare in maniera completamente casuale. Per tale motivo, risulta necessario correggere questa distorsione da selezione.

da riportare nella stima del *tax gap* IVA, IRAP ed IRPEF. A tal fine è necessario innanzitutto riuscire a ricostruire l'anno di imposta dal quale sarebbe avvenuta la decadenza del regime per quei contribuenti che, in base alle nostre stime, avrebbero superato la soglia prestabilita.

Nel regime dei minimi, il superamento della soglia prestabilita comporta la decadenza del regime dall'anno successivo a quello in cui è avvenuto il superamento, purché i ricavi siano comunque non superiori a 45.000 euro, mentre la decadenza occorre dallo stesso anno in cui si è verificato il superamento se i ricavi superano la soglia dei 45.000 euro. Differentemente, nel regime forfetario, la fuoriuscita dal regime si determina sempre nell'anno successivo al superamento della soglia dei ricavi prevista dalla legge. Per tale motivo, una volta individuati tutti i contribuenti per i quali la BIT è maggiore della soglia prestabilita, si prosegue operando un'ulteriore distinzione: i contribuenti in regime dei minimi con una BIT maggiore di 45.000 euro (o 65.000 euro a partire dall'anno d'imposta 2019) vengono esclusi dalla stima del *tax gap* nei regimi agevolati dell'anno di imposta corrente; tutti gli altri contribuenti con una BIT maggiore alla soglia prestabilita, e che risultano ancora in regime agevolato negli anni successivi, vengono invece esclusi dalla stima del *tax gap* nei regimi agevolati a partire dall'anno di imposta successivo al superamento della soglia⁴⁶.

Per quanto concerne, invece, la base imponibile relativa ai contribuenti per i quali la BIT non è maggiore della soglia di ricavi che permette l'accesso al regime agevolato, essa viene interamente presa in considerazione per la stima del *tax gap* nei regimi agevolati.

Per ottenere la base imponibile non dichiarata (BIND) totale, per ogni anno, è dunque sufficiente sottrarre, a livello aggregato, la base imponibile dichiarata (BID) alla corrispondente BIT, senza però considerare la base imponibile relativa a quei contribuenti per i quali si stima che non avrebbero avuto diritto al regime agevolato a causa del superamento della soglia.

La stima dell'imposta evasa può essere infine ottenuta moltiplicando la BIND per l'appropriata aliquota.

⁴⁶ Si noti, tuttavia, che non sono da escludere dalla platea quei contribuenti che, in conseguenza di un superamento di soglia, siano passati dal regime dei minimi al regime forfetario.

IV. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Braiotta A., Carfora A., Pansini R.V., (2015), "Tax Gap and Redistributive Aspects across Italy", Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle Entrate, n.2.

Braiotta A., Pisani S., Pisano E. (2013), "Evasione fiscale e distribuzione primaria del reddito", Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze, n. 2.

D'Agosto E., Marigliani M, Pisani S., (2016) "A general framework for measuring Vat compliance in Italy". Argomenti di discussione Agenzia delle Entrate, N.02/2016.

D'Agosto E., Marigliani M, Pisani S., (2014) "Asymmetries in the territorial VAT gap". Argomenti di discussione Agenzia delle Entrate, N.02/2014.

Das-Gupta A., Mookherjee D. (2000), Incentives and institutional reform in tax enforcement an analysis of developing country experience, Lavoisier.

European Commission (2020), "Study and reports on the VAT gap in the EU-28 Member States 2020 final report".

Eurostat (2010) European System of Account - ESA 2010, Luxembourg.

Fiscalis Tax Gap Project Group (2018), The concept of tax gaps - Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.

Fiscalis Tax Gap Project Group (2018), "The concept of tax gaps - Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies", Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission

Gallucci M., Pansini R.V., Pisani S. (2020), Direct taxes gap estimates: methodology and preliminary results, Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle entrate, n. 02/2020.

Heckman, James (1976). "The Common Structure of Statistical Models of Truncation, Sample Selection and Limited Dependent Variables and a Simple Estimator for Such Models". *Annals of Economic and Social Measurement*, 5 (4): 475-492.

HM Revenue & Customs (2021), "Measuring tax gaps 2021 edition - tax gap estimates for 2019 to 2020", March, London

Imperioli L., Manzo M., Monteduro M. T. (2015), Il tax gap sulle imposte immobiliari e la perequazione fiscale, XXXVI Conferenza Italiana di Scienze Regionali.

Liberati C.; Pisani S.; Serra A. (2002) Nota metodologica per effettuare un confronto tra i dati IRAP e di Contabilità Nazionale nel settore privato Documento di lavoro dell'Ufficio Studi, n. 2, Agenzia delle Entrate.

Little, Roderick J. A. (1988). "Missing-Data Adjustments in Large Surveys". *Journal of Business & Economic Statistics*. 6 (3): 287-296.

Pisani S., (2014), "An approach to assess how the activity of the Italian Revenue Agency affects compliance", Argomenti di Discussione dell'Agenzia delle Entrate, n.1.

Pisani S., Polito C (2006), "Metodologia di integrazione tra i dati IRAP e quelli di Contabilità Nazionale", Agenzia delle Entrate, Ufficio Studi, documenti di lavoro

Reckon, (2009), “Study to quantify and analyze the VAT gap in the EU-25 Member States”, Working paper Reckon, 21 September, London, UK.

Ueda J. (2018) Estimating the Corporate Income Tax Gap: the RA Gap Methodology, IMF Technical Notes and Manual, August, Washington.

ALLEGATO IV

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

PAGINA BIANCA

INDICE

I. Sintesi	105
II. L’Economia non osservata: caratteristiche strutturali ed evoluzione temporale 2014-2018	109
II.1 La definizione di Economia non osservata (NOE) nella Contabilità nazionale e l’attuale metodo di stima del sommerso economico	109
II.2 Principali evidenze per il 2018	110
III. Evasione fiscale e contributiva	120
III.1 Principali evidenze per il periodo 2014-2018 e stime provvisorie per il 2019 .	120
III.2 Quantificazione delle maggiori entrate da adempimento spontaneo	154
IV. Strategie e risultati degli interventi di prevenzione e contrasto	157
IV.1 Prevenzione e contrasto dell’evasione fiscale	157
IV.2 Prevenzione e contrasto dell’evasione contributiva.....	202
V. Una valutazione di insieme degli interventi adottati negli ultimi anni, possibili linee di intervento e Agenda per il 2022	213
V.1 Una valutazione di medio periodo delle misure adottate	213
V.2 La riduzione del <i>tax gap</i> nel PNRR	215
V.3 Agenda per il 2022	217

PAGINA BIANCA

I. SINTESI

La Relazione del 2021 è caratterizzata da **alcune novità**¹. In primo luogo, il testo è stato riorganizzato distinguendo, da un lato, i contenuti principali, esposti nei Capitoli da I a V e, dall'altro lato, gli approfondimenti tecnici e di metodo, forniti in apposite appendici. In secondo luogo, la Relazione illustra e applica (nel Capitolo III al Paragrafo 2) il nuovo meccanismo di quantificazione delle maggiori risorse derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo, come previsto dall'articolo 1, commi 2 e successivi, della legge di bilancio per il 2021 (legge 178/2020). Infine, il Capitolo V contiene, con riferimento all'ultimo quinquennio, una valutazione dell'impatto degli interventi adottati in questi anni e, su questa base, l'indicazione di alcune possibili linee di intervento per il futuro, in linea con i compiti della Commissione previsti dalle lettere e) ed f) del comma 4, articolo 10 bis.1 della legge 196/2009.

Secondo le valutazioni effettuate dall'Istat, ed illustrate nel Capitolo II, sulla base dei Conti nazionali pubblicati a marzo del 2021², il valore aggiunto generato dal sommerso economico, che nel 2017 aveva segnato un aumento del 2,9%, mostra nel 2018 una flessione del 3% attestandosi a 189 miliardi di euro; l'incidenza sul Pil scende al 10,7% dall'11,2% dell'anno precedente. Nell'arco del periodo compreso tra il 2015 e il 2018, quindi, il valore aggiunto sommerso si è ridotto di circa 2 miliardi in valore assoluto e di circa 0,8 punti in percentuale del Pil nominale³.

Fra il 2015 e il 2018, la distribuzione dell'economia sommersa per settore di attività economica non ha subito variazioni di rilievo. L'incidenza sul valore aggiunto complessivo risulta particolarmente elevata nel settore terziario, e in particolare nelle Altre attività dei servizi, dove nel 2018 si attesta al 36,4%, nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (22,8 %), nelle Costruzioni (22,7%) e nelle Attività professionali, scientifiche, tecniche (13,8%). Meno rilevante è il peso del sommerso nelle Attività immobiliari (4,5%) e in quelle finanziarie e assicurative (3,1%), in cui il sommerso è generato solo dalle attività ausiliarie dell'intermediazione finanziaria.

Il sommerso economico è generato da dichiarazioni non corrette riguardanti sia il fatturato e/o i costi delle unità produttive (in modo da generare una sotto-dichiarazione del valore aggiunto), sia l'utilizzo di *input* di lavoro (ovvero l'impiego di lavoro irregolare). Nel 2018 la prima componente ha un'incidenza leggermente superiore (5,9 contro 4,9 punti di Pil) ed entrambe le componenti mostrano una flessione. In termini assoluti, nel 2018 il valore aggiunto prodotto dalla componente di lavoro irregolare è molto rilevante nel settore degli Altri servizi alle persone, dove pesa per il 23%, fondamentalmente imputabile al lavoro domestico, e nel settore Agricoltura, silvicoltura e pesca (17,1%). Il contributo del lavoro irregolare è invece decisamente contenuto nei settori della Manifattura (tra l'1,1% e il 2,9% nei tre comparti) e in quello degli Altri servizi alle imprese (1,6%).

Come noto, le stime del sommerso economico, che è una delle componenti dell'economia non osservata, non consentono di quantificare direttamente le entrate complessivamente sottratte alla finanza pubblica dall'**evasione fiscale e contributiva**. Per questa ragione come indicatore dell'evasione viene utilizzato il *tax gap*, che si pone l'obiettivo di

¹ La presente Relazione è stata approvata dalla [Commissione](#) nella seduta del 23 settembre 2021.

² I dati qui riportati si riferiscono all'anno 2018 e sono stati pubblicati dall'Istat nel mese di marzo 2021. La Commissione produrrà nel mese di novembre un aggiornamento dei dati relativi al 2019, che consentiranno di incorporare le più recenti elaborazioni dei Conti nazionali diffuse dall'Istat il 22 settembre.

³ Si vedano, nel Capitolo II, in particolare le Tabelle II.2.1 e II.2.2.

misurare l'impatto del mancato adempimento degli obblighi di dichiarazione e versamento delle principali imposte e dei contributi⁴. All'analisi del *tax gap*, effettuata dall'Istat, dall'Agenzia delle entrate e dal Dipartimento delle finanze, è dedicato il Paragrafo III.1.

Malgrado la differente finalità e metodologia di costruzione del *tax gap* e del sommerso economico, è interessante rilevare che l'andamento di queste due variabili, nel medio periodo, è piuttosto simile. Nell'arco del periodo compreso tra il 2014 e il 2018, infatti, il *tax gap* si è ridotto in termini assoluti di circa 6,7 miliardi e la propensione al *gap*, pari al rapporto tra il *tax gap* e il gettito potenziale per la parte dovuta al mancato pagamento delle imposte al netto della TASI, si è ridotta di circa 2,9 punti percentuali.

Più in particolare il *tax gap* complessivo del 2018, anche dopo le revisioni intervenute nelle serie storiche, si riduce in valore assoluto di circa 5,3 miliardi tra il 2017 e il 2018. L'ammontare complessivo del *tax gap*, fiscale e contributivo, si assesta quindi nel 2018 a poco meno di 103 miliardi. Inoltre, la riduzione della propensione al *gap* tra il 2017 ed il 2018 è di 1,7 punti percentuali, e fa seguito ad una sostanziale stabilità nel triennio 2015-2017 e ad una riduzione ulteriore di 1 punto percentuale tra il 2014 e il 2015.

Questi dati, esito di andamenti diversificati dei singoli *gap*, sono illustrati nelle sottostanti Tabelle I.1 e I.2 e sono oggetto di ulteriori approfondimenti nel Paragrafo III.1.

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

Tipologia di imposta	2014	2015	2016	2017	2018	Differenza 2018-2014	Media 2016-2018	2019
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3.964	4.204	4.103	4.338	4.449	485	4.297	N.D.
IRPEF lavoro autonomo e impresa	31.158	32.199	33.345	33.349	32.777	1.618	33.157	32.443
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	715	780	768	799	800	85	789	N.D.
IRES	10.577	8.398	10.315	8.726	7.907	-2.670	8.983	8.317
IVA	35.835	35.095	34.820	36.263	32.007	-3.828	34.363	26.999
IRAP	8.062	5.494	4.957	5.138	5.476	-2.586	5.190	5.089
LOCAZIONI	754	1.275	767	729	693	-61	730	705
CANONE RAI	977	1.008	240	225	239	-738	235	241
ACCISE sui prodotti energetici	1.306	1.430	1.611	2.077	1.498	192	1.729	1.914
IMU	5.140	5.113	4.989	4.736	4.739	-401	4.821	4.683
TASI	N.D.	N.D.	251	258	258	6	256	249
Totale entrate tributarie (al netto della TASI)	98.488	94.996	95.914	96.381	90.584	-7.904	94.293	N.D.
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.586	2.784	2.764	2.928	2.940	354	2.877	N.D.
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.428	8.516	8.119	8.804	9.317	889	8.746	N.D.
Totale entrate contributive	11.014	11.300	10.883	11.731	12.257	1.243	11.624	N.D.
Totale entrate tributarie e contributive	109.502	106.296	106.797	108.112	102.841	-6.661	105.917	N.D.

Le stime relative al 2019 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati sull'Economia Non Osservata dell'Istat.

La differenza relativa alla TASI è calcolata con riferimento all'anno 2016.

Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti.

⁴ In termini generali, si può dire che il *tax gap* è calcolato, quando viene utilizzata la metodologia c.d. *top down*, partendo dalle stime del sommerso economico ed effettuando una serie di ulteriori elaborazioni, come più dettagliatamente documentato nell'Appendice a questa Relazione.

TABELLA I.2: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA

Propensione al gap nell'imposta	2014	2015	2016	2017	2018	Differenza 2018- 2014	Media 2016- 2018	2019
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3,0%	2,9%	2,8%	2,9%	2,8%	-0,1%	2,8%	N.D.
IRPEF lavoro autonomo e impresa	63,9%	65,1%	66,4%	68,1%	66,9%	3,0%	67,1%	69,2%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,1%	7,3%	7,1%	7,3%	7,1%	0,0%	7,2%	N.D.
IRES	29,8%	23,4%	26,6%	23,9%	21,5%	-8,3%	24,0%	22,8%
IVA	27,4%	26,7%	26,2%	27,0%	23,4%	-4,0%	25,5%	19,9%
IRAP	22,2%	20,2%	18,8%	18,9%	19,4%	-2,8%	19,0%	18,3%
LOCAZIONI	9,1%	14,8%	9,4%	8,8%	8,3%	-0,7%	8,8%	8,4%
CANONE RAI	35,6%	36,6%	9,9%	10,3%	10,8%	-24,8%	10,3%	10,9%
ACCISE sui prodotti energetici	6,9%	7,5%	8,4%	10,7%	7,8%	0,8%	8,9%	9,7%
IMU	26,9%	26,5%	26,3%	25,3%	25,3%	-1,6%	25,7%	25,1%
TASI	N.D.	N.D.	26,9%	25,4%	25,6%	-1,3%	26,0%	25,2%
Totale al netto della TASI	22,2%	21,1%	21,0%	21,0%	19,3%	-2,9%	20,4%	N.D.

Le stime relative al 2019 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati sull'Economia Non Osservata dell'Istat.

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.

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

A seguito della novità introdotta con la legge di bilancio per il 2021⁵, la quantificazione di tali impatti deriva da un'articolata procedura. Il presupposto è il calcolo della riduzione del *tax gap* "riferita al terzo anno precedente alla predisposizione della legge di bilancio". Questo calcolo si basa sul confronto tra il *tax gap* del 2018 (che è appunto il terzo anno precedente il 2021) e il *tax gap* del 2017, a parità di base imponibile potenziale. Secondo le stime riportate nel Paragrafo III.2, la riduzione del *tax gap* del 2018 rispetto al 2017, escludendo l'effetto dovuto alla variazione delle basi imponibili potenziali occorsa tra questi due anni, risulta compresa tra un minimo di 5,6 miliardi di euro e un massimo di 6,4 miliardi di euro⁶.

Le Tabelle I.1 e I.2 riportano anche le stime provvisorie relative al 2019. In particolare, l'ammontare del *tax gap* per le entrate tributarie e la propensione al *gap*, in base a queste prime indicazioni, appaiono in ulteriore riduzione. Tali stime saranno riviste e completate, innanzitutto, nell'Aggiornamento a questa Relazione che verrà pubblicato nel mese di novembre 2021 a seguito della revisione dei Conti nazionali operata dall'Istat e, in secondo luogo, nella Relazione del 2022. Per il momento, quindi, tali stime vanno considerate come provvisorie, ma indicative del consolidamento delle tendenze di medio periodo alla riduzione dell'evasione.

Nella letteratura economica⁷ è ormai consolidata la consapevolezza che i livelli e gli andamenti dell'evasione dipendano da un complesso insieme di fattori, tra i quali hanno

⁵ Articolo 1, commi 2 e successivi della legge 178 del 2020. Si noti, in particolare, che il comma 3 di questa norma richiede una quantificazione riferita al terzo anno precedente alla predisposizione della legge di bilancio e quindi riferita, per questa Relazione, al 2018.

⁶ La variazione della *tax compliance* tra il 2018 e il 2017 si concentra su tre imposte: l'IVA, l'IRPEF per i redditi da lavoro autonomo e d'impresa e l'IRES. Il valore minimo corrisponde alla somma algebrica, con il segno negativo, del *tax gap* nel 2018 rispetto al 2017, così come riportato in Tabella I.1. Il valore massimo considera, invece, il prodotto della variazione della propensione al *gap* e il gettito teorico nel 2018, come meglio illustrato nel Paragrafo III.2, al fine di isolare l'effetto della *compliance* rispetto alle variazioni congiunturali e normative.

⁷ La letteratura di riferimento è veramente 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.

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

TABELLA I.3: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Agenzia delle entrate	Lettere di promozione della <i>compliance</i>	Invio di 952 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. 12 soggetti ammessi al regime di <i>cooperative compliance</i> n. 871 istanze di <i>patent box</i> concluse, di cui 437 con accordo
	Controlli eseguiti	n. 292.120 controlli sostanziali eseguiti
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Settore Dogane	Maggiori diritti accertati (extra UE): 1.636,79 milioni di euro Controlli in linea (extra UE): 1.563.519
	Settore Accise (energie e alcol)	Maggiori diritti accertati: 260,38 milioni di euro Controlli: 213.062
	Settore Accise (tabacchi)	Quantità sequestrata all'interno degli spazi doganali: 45.589,46 kg di tabacco sfuso, 2.846.267 pacchetti di sigarette e sigari. Mancato gettito per lo Stato a titolo di accisa e iva: 20,89 milioni di euro
	Settore Giochi	Esercizi controllati: 10.458 Imposta accertata: 87,78 milioni di euro
Guardia di Finanza	Indagini di polizia giudiziaria	9.833 indagini e attività di polizia giudiziaria svolte.
	Sequestri preventivi per reati tributari	793 milioni di euro sequestrati.
	Verifiche, controlli fiscali e altri controlli	n. 42.692 verifiche e controlli
	Base imponibile netta	9.082 milioni di euro di maggiore base imponibile netta constatata al termine di verifiche e controlli fiscali.
	IVA evasa	3.483 milioni di euro di IVA constatata al termine di verifiche e controlli fiscali (dato comprensivo dell'IVA dichiarata e non versata).
INL	Attività di vigilanza aziende ispezionate	103.857
	Recupero contributi e premi evasi	882.669.154 euro
	Lavoratori in nero	22.366
	Lavoratori irregolari	267.677
INPS Verifiche amministrative	Contributi evasi accertati	136.666.634 euro di maggiori entrate
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni	120.529.386 euro di minori uscite
INAIL Verifiche amministrative	Premi accertati censim./indotto	41.036.585 euro

Nel Capitolo V si suggeriscono, come possibili linee di intervento per il futuro basate sulle evidenze empiriche documentate in questa e nelle precedenti versioni della Relazione, il mantenimento dello *split payment*, compatibilmente con la disciplina dell'Unione europea, e del pagamento del canone RAI in bolletta, nonché l'estensione, più che degli ambiti di applicazione, delle possibilità di uso dei dati della fatturazione elettronica, anche grazie ad una revisione della disciplina sulla *privacy*. Ulteriori possibili linee di intervento potranno emergere dall'Agenda per il 2022 (Paragrafo V.3).

II. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2014-2018

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 SEC⁸ e verificato dalle autorità statistiche europee), assicurando la comparabilità internazionale dei dati sul prodotto interno lordo e il reddito nazionale lordo.

Le principali componenti della NOE sono rappresentate dal sommerso economico e dall'economia illegale; il sommerso statistico e l'economia informale ne completano lo spettro. Il **sommerso economico** include tutte quelle attività che sono volontariamente celate alle autorità fiscali, previdenziali e statistiche. Esso è generato da dichiarazioni non corrette riguardanti sia il fatturato e/o i costi delle unità produttive (in modo da generare una sotto-dichiarazione del valore aggiunto), sia l'utilizzo di *input* di lavoro (ovvero l'impiego di lavoro irregolare). L'**economia illegale** è definita dall'insieme delle attività produttive aventi per oggetto beni e servizi illegali, o che, pur riguardando beni e servizi legali, sono svolte senza adeguata autorizzazione o titolo. Il **sommerso statistico** include tutte quelle attività che sfuggono all'osservazione diretta per inefficienze informative (errori campionari e non campionari, errori di copertura negli archivi, ecc.)⁹. Infine, l'**economia informale** include le attività produttive svolte in contesti poco o per nulla organizzati, basati su rapporti di lavoro non regolati da contratti formali, ma nell'ambito di relazioni personali o familiari.

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

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

La **sotto-dichiarazione del valore aggiunto** è connessa al deliberato occultamento di una parte del reddito da parte delle imprese attraverso dichiarazioni volutamente errate del fatturato e/o dei costi alle autorità fiscali (con un analogo comportamento riscontrato nelle rilevazioni statistiche ufficiali). In questo ambito, sono state definite procedure di stima che hanno consentito il superamento di alcuni limiti del metodo precedentemente utilizzato. In particolare, sul piano delle fonti assume un ruolo centrale il *Frame-SBS*, la base di dati di tipo censuario sui conti economici delle imprese italiane attive che operano

⁸ 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; l'SNA è il System of National Accounts delle Nazioni Unite, la cui versione più recente è quella del 2008.

⁹ Con l'adozione, in occasione dell'ultima revisione dei Conti, di metodi di misurazione basati su nuove fonti informative, l'incidenza del sommerso statistico è ormai considerata marginale.

per il mercato, risultato di una complessa procedura di integrazione di dati d'indagine e amministrativi. L'ampia disponibilità di dati individuali consente di applicare specifiche procedure di stima per diverse tipologie di impresa, definendo modelli di misurazione adatti alle caratteristiche di segmenti omogenei del sistema produttivo; la popolazione delle unità sottoposte alla procedura comprende tutte le imprese attive 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, unità di lavoro equivalenti a tempo pieno ed ore effettivamente lavorate; nella seconda si definisce il contributo al valore aggiunto generato da ciascuna posizione lavorativa irregolare. La procedura è disegnata in modo di assicurare l'additività della stima tra la componente generata dal lavoro irregolare e la componente di rivalutazione dell'utile dell'imprenditore regolare: in particolare, le due componenti sono valutate separatamente, individuando la parte di reddito che l'imprenditore occulta per remunerare il lavoro irregolare impiegato nel processo produttivo.

La Decisione della Commissione del 24/7/1998 (in corso di aggiornamento) prevede, inoltre, che la quota di IVA evasa senza il consenso dell'acquirente, ovvero fatturata regolarmente dal venditore, ma poi non versata all'Erario, venga calcolata ed inclusa nel valore aggiunto in quanto, di fatto, risulta in una quota sommersa del margine operativo lordo. Viene, pertanto, effettuata una stima esogena della frode IVA, che utilizza come base imponibile il valore del reddito sottodichiarato e generato dall'impiego di lavoro irregolare.

La stima del sommerso economico viene completata con l'**individuazione di altre componenti specifiche** stimate in maniera indiretta, come l'attività delle famiglie proprietarie di immobili che li concedono in affitto (ad uso residenziale e non residenziale) 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 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, una quota di economia sommersa che non può essere catturata attraverso le procedure di correzione sopra descritte.

II.2 PRINCIPALI EVIDENZE PER IL 2018

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

Sulla base dei Conti nazionali pubblicati a marzo del 2021, il valore aggiunto generato dal sommerso economico, che nel 2017 aveva segnato un aumento del 2,9%, mostra nel 2018 una flessione del 3% attestandosi a 189 miliardi di euro (Tabella II.2.1); l'incidenza sul Pil scende al 10,7% dall'11,2% dell'anno precedente (Tabella II.2.2).

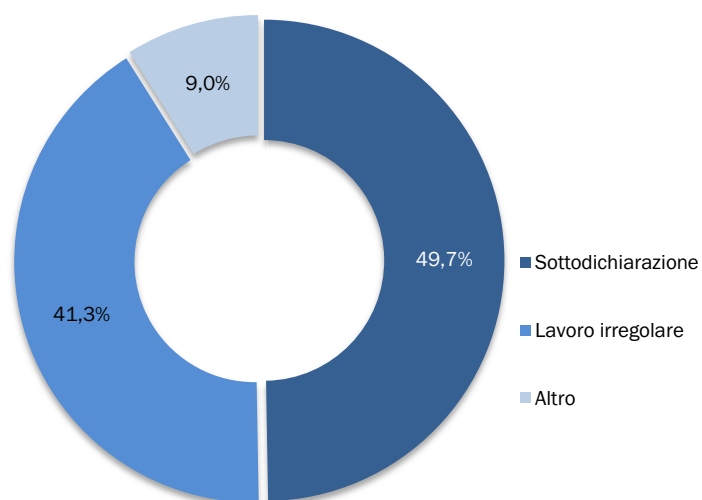
TABELLA II.2.1: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2015-2018, MILIONI DI EURO

Anni	2015	2016	2017	2018
Economia sommersa	191.145	189.392	194.965	189.075
da Sotto-dichiarazione	93.910	95.020	98.473	94.031
da Lavoro irregolare	79.729	78.403	80.234	78.094
Altro	17.506	15.969	16.257	16.950
Totale valore aggiunto	1.488.049	1.522.754	1.557.796	1.589.767
Pil	1.655.355	1.695.787	1.736.593	1.771.566

TABELLA II.2.2: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO E SUL PIL. ANNI 2015-2018 VALORI PERCENTUALI

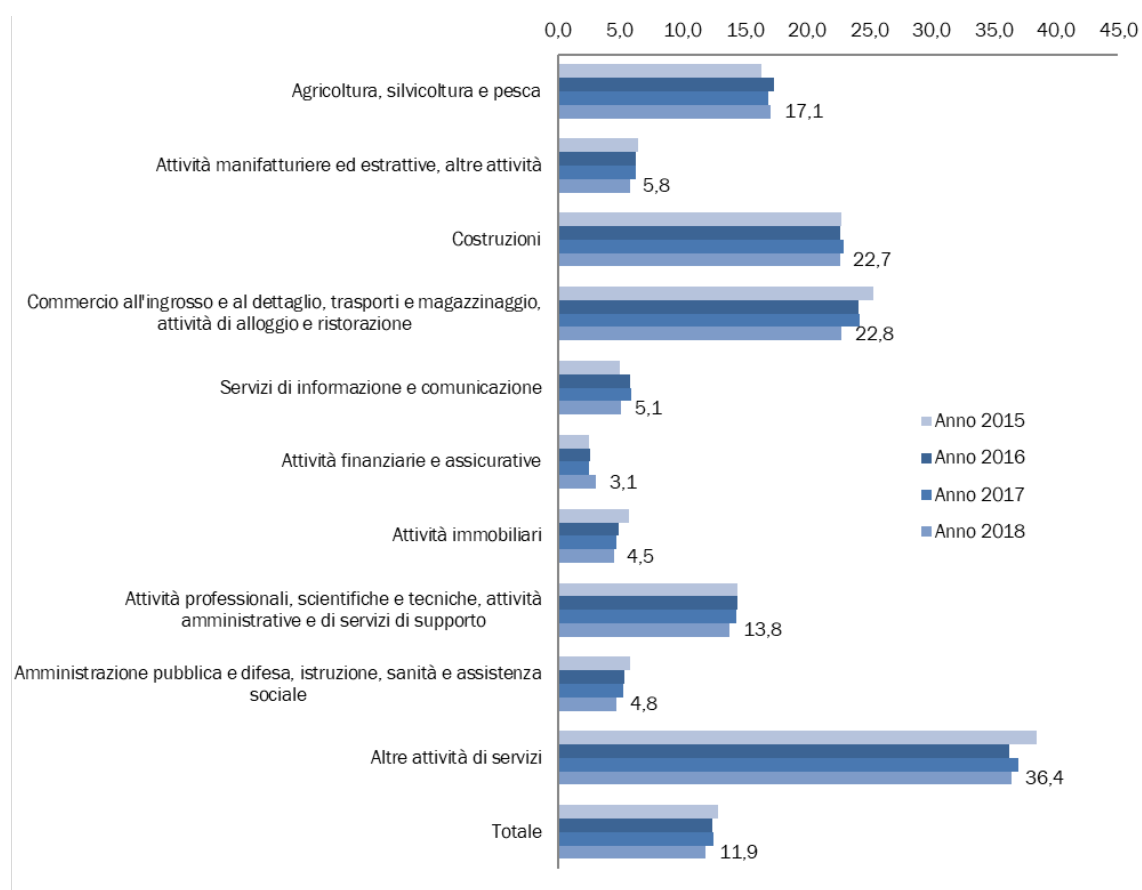
Anni	2015	2016	2017	2018
Incidenza economia sommersa su valore aggiunto	12,8	12,4	12,5	11,9
da Sotto-dichiarazione	6,3	6,2	6,3	5,9
da Lavoro irregolare	5,4	5,1	5,2	4,9
Altro	1,2	1,0	1,0	1,1
Incidenza economia sommersa su Pil	11,5	11,2	11,2	10,7

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 2018, esse generano, rispettivamente, il 49,7% e il 41,3% del valore aggiunto complessivo attribuito all'Economia sommersa. Meno rilevante, ancorché significativo (9%), è il contributo delle altre componenti (mance, fitti "in nero" e integrazione domanda-offerta) (Figura II.2.1).

FIGURA II.2.1: COMPOSIZIONE DELL'ECONOMIA SOMMERSA. ANNO 2018 VALORI PERCENTUALI

Fra il 2015 e il 2018, la distribuzione dell'Economia sommersa per settore di attività economica non ha subito variazioni di rilievo (Figura II.2.2). La sua incidenza sul valore aggiunto complessivo risulta particolarmente elevata nel settore terziario, e in particolare nelle Altre attività dei servizi, dove nel 2018 si attesta al 36,4%, nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (22,8%), nelle Costruzioni (22,7%) e nelle Attività professionali, scientifiche, tecniche (13,8%). Meno rilevante è il peso del sommerso nelle Attività immobiliari (4,5%) e in quelle finanziarie e assicurative (3,1%), in cui il sommerso è generato solo dalle attività ausiliare dell'intermediazione finanziaria. Nel settore Amministrazione pubblica, difesa, istruzione, sanità e assistenza sociale, infine, l'incidenza del sommerso è pari al 4,8% ed è completamente ascrivibile all'attività di produzione per il mercato dell'istruzione, della sanità e dell'assistenza sociale. Le unità classificate nel settore delle Amministrazioni pubbliche sono, infatti, per definizione, escluse dalla popolazione dei potenziali sotto-dichiaranti, né per esse esiste input di lavoro irregolare.

FIGURA II.2.2: INCIDENZA DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO. ANNI 2015-2018, VALORI PERCENTUALI



Al fine di individuare le caratteristiche dell'economia sommersa, nelle tabelle che seguono si propone una disaggregazione settoriale che tiene in considerazione le specificità funzionali delle attività piuttosto che le tipologie di beni o servizi prodotti. La diffusione del sommerso economico, infatti, appare più legata al tipo di mercato e di rapporto tra cliente e fornitore in cui si opera che al tipo di 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 2018, come già evidenziato, l'incidenza sul valore aggiunto complessivo dei flussi generati dall'economia sommersa è pari all'11,9% (Tabella II.2.2), i settori in cui tale incidenza è più elevata sono gli Altri servizi alle persone (36,4%) e il Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (22,8%), seguiti da quelli delle Costruzioni (22,7%), dell'Agricoltura (17,1%) e dei Servizi professionali (16%). Nel settore Istruzione, sanità e assistenza sociale, in cui convivono produttori per il mercato e *non market* (Amministrazioni pubbliche e Istituzioni sociali private al servizio delle famiglie), il valore aggiunto sommerso pesa per il 7,8% ed è completamente ascrivibile alle unità market.

Dall'esame dell'incidenza delle diverse componenti dell'economia sommersa all'interno del valore aggiunto nel periodo considerato (Tabella II.2.3, II.2.4, II.2.5 e 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.

Il peso della sotto-dichiarazione del valore aggiunto sul complesso dei flussi sommersi generati risulta particolarmente significativo negli Altri servizi alla persona, nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione, nelle Costruzioni e nei Servizi professionali (rispettivamente il 12,7%, il 12,4%, l'11,8% e l'11,4% nel 2018). All'interno dell'industria l'incidenza di tale componente è più marcata nelle attività economiche connesse alla Produzione di beni alimentari e di consumo (8,8%) che non in quelle di Produzione di beni di investimento (2,3%). Infine, il peso risulta minimo (0,6%) nella Produzione di beni intermedi, energia e rifiuti.

Nel 2018 il valore aggiunto prodotto dalla componente di lavoro irregolare è molto rilevante nel settore degli Altri servizi alle persone, dove pesa per il 23%, fondamentalmente imputabile al lavoro domestico, e nell'Agricoltura, silvicoltura e pesca (17,1%). Il contributo del lavoro irregolare è invece decisamente contenuto nei settori della manifattura (tra l'1,1% e il 2,9% nei tre comparti) e in quello degli Altri servizi alle imprese (1,6%).

TABELLA II.2.3: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2015, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale Economia sommersa
	da Sotto dichiarazione	da Lavoro irregolare	Altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	16,3	-	16,3
Produzione beni alimentari e di consumo	9,3	3,3	-	12,7
Produzione beni di investimento	2,5	1,7	-	4,2
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,7	1,3	-	2,0
Costruzioni	12,7	10,1	-	22,7
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	13,8	8,4	3,2	25,4
Servizi professionali	10,4	5,3	-	15,8
Altri servizi alle imprese*	2,6	1,7	1,8	6,1
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,4	7,2	-	9,6
Altri servizi alle persone	13,8	23,9	0,7	38,5
TOTALE	6,3	5,4	1,2	12,9

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA II.2.4: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2016, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	Economia sommersa			Totale Economia sommersa
	da Sotto dichiarazione	da Lavoro irregolare	Altro	
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	17,4	-	17,4
Produzione beni alimentari e di consumo	8,9	2,9	-	11,9
Produzione beni di investimento	2,9	1,5	-	4,4
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,8	1,4	-	2,2
Costruzioni	12,3	10,3	-	22,7
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	13,2	7,9	3,0	24,2
Servizi professionali	11,3	4,8	-	16,1
Altri servizi alle imprese*	2,8	1,7	1,4	5,8
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,5	6,4	-	8,9
Altri servizi alle persone	12,8	22,7	0,7	36,2
TOTALE	6,2	5,1	1,0	12,4

TABELLA II.2.5: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2017, VALORI PERCENTUALI

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

**Inclusi i fitti imputati*

TABELLA II.2.6: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNO 2018, VALORI PERCENTUALI

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

**Inclusi i fitti imputati*

II.2.2 Il lavoro irregolare nel 2018

Il ricorso al lavoro non regolare da parte di imprese e famiglie è una caratteristica strutturale del mercato del lavoro italiano. Dopo aver segnato un aumento dello 0,7% nel

2017, nel 2018 le unità di lavoro a tempo pieno (ULA) in condizione di non regolarità mostrano una flessione dell'1,5% rispetto all'anno precedente, attestandosi a 3 milioni e 644 mila, occupate in prevalenza come dipendenti (2 milioni e 647 mila unità) (Tabella II.2.7). La diminuzione ha interessato sia le unità dipendenti (-1,8%) che quelle indipendenti (-0,9%). Nel contempo le unità di lavoro regolari hanno invece segnato una crescita dell'1,2%. Pertanto il tasso di irregolarità, utilizzato quale indicatore di diffusione del fenomeno e calcolato come incidenza percentuale delle ULA non regolari sul totale, scende nel 2018 a 15,1% dal 15,5% dell'anno precedente (Tabella II.2.8).

Rispetto al 2015, poi, le unità di lavoro irregolari nel 2018 sono 56mila in meno, come sintesi di un aumento di 11 mila unità dipendenti e una diminuzione di 67 mila unità indipendenti. Poiché i regolari crescono di 741 mila unità, il tasso di irregolarità scende, nei quattro anni, dal 15,8% del 2014 al 15,1% del 2018.

TABELLA II.2.7: UNITA' DI LAVORO REGOLARI E NON REGOLARI PER POSIZIONE NELLA PROFESSIONE ANNI 2015- 2018, IN MIGLIAIA

Anni	Regolari	Non regolari	Totale	Tasso di regolarità	Tasso di irregolarità
Totale					
2015	19.741	3.700	23.440	84,2	15,8
2016	20.084	3.675	23.759	84,5	15,5
2017	20.245	3.700	23.945	84,5	15,5
2018	20.482	3.644	24.125	84,9	15,1
Dipendenti					
2015	13.577	2.636	16.213	83,7	16,3
2016	13.970	2.616	16.586	84,2	15,8
2017	14.205	2.695	16.900	84,1	15,9
2018	14.474	2.647	17.121	84,5	15,5
Indipendenti					
2015	6.164	1.063	7.227	85,3	14,7
2016	6.114	1.059	7.173	85,2	14,8
2017	6.040	1.005	7.045	85,7	14,3
2018	6.008	996	7.004	85,8	14,2

Il tasso di irregolarità è elevato nell'Agricoltura, silvicoltura e pesca, dove segna una continua crescita, passando dal 17,7% del 2015 al 18,8% nel 2018.

Nell'industria il peso della componente irregolare dell'occupazione si attesta, invece, attorno al 10%, ed è stabile al 10,2% dal 2016 al 2018.

La presenza del lavoro irregolare è molto eterogenea nel comparto dei servizi, poiché al suo interno sono comprese sia le attività della Pubblica Amministrazione, che impiega solo lavoro regolare, sia le attività dei servizi privati alle imprese e alle famiglie, dove gli irregolari sono più diffusi. Nell'insieme dei servizi il tasso di irregolarità è in diminuzione, passando dal 17,2% del 2015, al 16,8% del 2016 e 2017 fino al 16,3% del 2018. Nei quattro anni il tasso di irregolarità del terziario scende di un punto percentuale per i dipendenti e di 0,7 punti per gli indipendenti.

TABELLA II.2.8: TASSO DI IRREGOLARITÀ DELLE UNITÀ DI LAVORO PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNI 2015-2018

Macrosettore	2015			2016			2017			2018		
	dipendenti	indipendenti	Totale	dipendenti	Indipendenti	totale	dipendenti	indipendenti	totale	dipendenti	indipendenti	totale
Agricoltura, silvicoltura e pesca	38,4	7,6	17,7	38,4	8,1	18,3	38,2	7,8	18,4	38,5	8,1	18,8
Industria	10,0	12,2	10,5	9,5	12,2	10,2	9,8	11,6	10,2	9,7	11,8	10,2
Industria in senso stretto	7,4	10,1	7,8	6,9	10,3	7,4	7,1	9,9	7,5	7,0	9,8	7,4
Prod. beni alimentari e di consumo	9,4	10,0	9,5	8,9	10,5	9,3	9,1	10,0	9,3	9,0	9,8	9,2
Prod. beni di investim.	5,7	9,7	6,2	5,4	9,4	5,8	5,5	9,5	5,9	5,3	9,4	5,7
Prod. beni intermedi, energia e rifiuti	6,4	12,1	6,7	6,1	11,6	6,3	6,3	11,7	6,6	6,2	11,4	6,4
Costruzioni	20,1	13,9	17,2	19,7	13,7	16,9	20,5	12,9	17,0	20,5	13,3	17,3
Servizi	17,5	16,5	17,2	17,0	16,5	16,8	17,1	16,0	16,8	16,5	15,8	16,3
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	15,1	17,8	16,2	14,5	17,7	15,8	14,7	17,5	15,8	14,1	17,7	15,4
Servizi professionali	10,7	8,2	8,8	10,0	8,0	8,6	10,7	7,2	8,1	10,0	6,9	7,8
Altri servizi alle imprese	7,6	15,4	9,7	7,4	15,9	9,6	7,5	15,0	9,4	7,4	14,7	9,2
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	7,8	19,1	9,5	7,5	17,9	9,0	7,7	17,1	9,0	7,1	16,9	8,6
Altri servizi alle persone	52,3	27,4	48,0	51,8	28,3	47,6	52,0	27,6	47,7	51,1	27,1	46,9
TOTALE	16,3	14,7	15,8	15,8	14,8	15,5	15,9	14,3	15,5	15,5	14,2	15,1

II.2.3 La distribuzione territoriale dell'economia non osservata

La distribuzione territoriale dell'incidenza dell'economia non osservata, disaggregata nelle sue principali componenti, presentata in questo rapporto utilizza le informazioni rese disponibili dalle procedure di calcolo dei Conti economici territoriali. Su base regionale vengono identificate la sotto-dichiarazione e l'attività generata dal lavoro irregolare, mentre sono aggregati in un'unica stima le rimanenti componenti del sommerso economico (mance, fitti in nero e integrazione domanda-offerta) e l'economia illegale. Per rendere chiaro il confronto, occorre considerare che l'incidenza complessiva sul Pil¹⁰ del 2018 di questo insieme di componenti dell'economia non osservata è pari al 2,1%.

L'incidenza dell'economia non osservata è molto alta nel Mezzogiorno, dove rappresenta il 18,8% del complesso del valore aggiunto, seguita dal Centro dove il peso si attesta al 13,8%. Sensibilmente più contenute, e inferiori alla media nazionale pari al 13,1%, sono le quote raggiunte nel Nord-ovest e nel Nord-est, pari rispettivamente al 10,3% e 10,9%.

Il peso relativo delle tre diverse componenti dell'economia non osservata si conferma anche a livello ripartizionale; a pesare di più è ovunque la rivalutazione da sotto-dichiarazione che raggiunge un picco nel Mezzogiorno (pari all'8% del valore aggiunto) mentre registra nel Nord-ovest l'incidenza più contenuta (4,7%).

¹⁰ Le elaborazioni sono state effettuate in occasione della diffusione, il 22 dicembre 2020, della Statistica Report: Conti economici territoriali, anni 2017-2019 (<https://www.istat.it/it/archivio/251960>). I dati sono coerenti con le stime a livello nazionale pubblicate a settembre 2020 e quindi lievemente diverse, in termini di aggregati nazionali, a quelli presentati nel resto del capitolo che, come già osservato, corrispondono alla versione dei Conti di marzo 2021.

Anche la quota di valore aggiunto generato da impiego di lavoro irregolare è significativa nel Mezzogiorno, dove si attesta al 7,5%. L'incidenza risulta lievemente superiore alla media nazionale (pari al 4,9%) al Centro (5%), mentre è inferiore nelle altre due ripartizioni (3,8% il Nord-ovest e 3,9% il Nord-est).

La Calabria è la regione in cui il peso dell'economia non osservata è massimo, con il 21,3% del valore aggiunto complessivo; l'incidenza più bassa si registra invece nella Provincia Autonoma di Bolzano-Bozen (8,4%). Puglia (8,9%), Molise e Marche (entrambe 8,2%) presentano la quota più alta di rivalutazione del valore aggiunto sotto-dichiarato; le quote più basse si registrano invece nella Provincia autonoma di Bolzano-Bozen (2,8%) e nella Provincia Autonoma di Trento (3,7%).

Il peso del sommerso dovuto all'impiego di input di lavoro irregolare è particolarmente elevato in Calabria (9,8% del valore aggiunto) e Campania (8,5%), le quote più contenute sono quelle osservate in Lombardia (3,6%) e Veneto (3,7%).

FIGURA 2.3: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA SUL VALORE AGGIUNTO NELLE REGIONI ITALIANE . ANNO 2018, VALORI PERCENTUALI

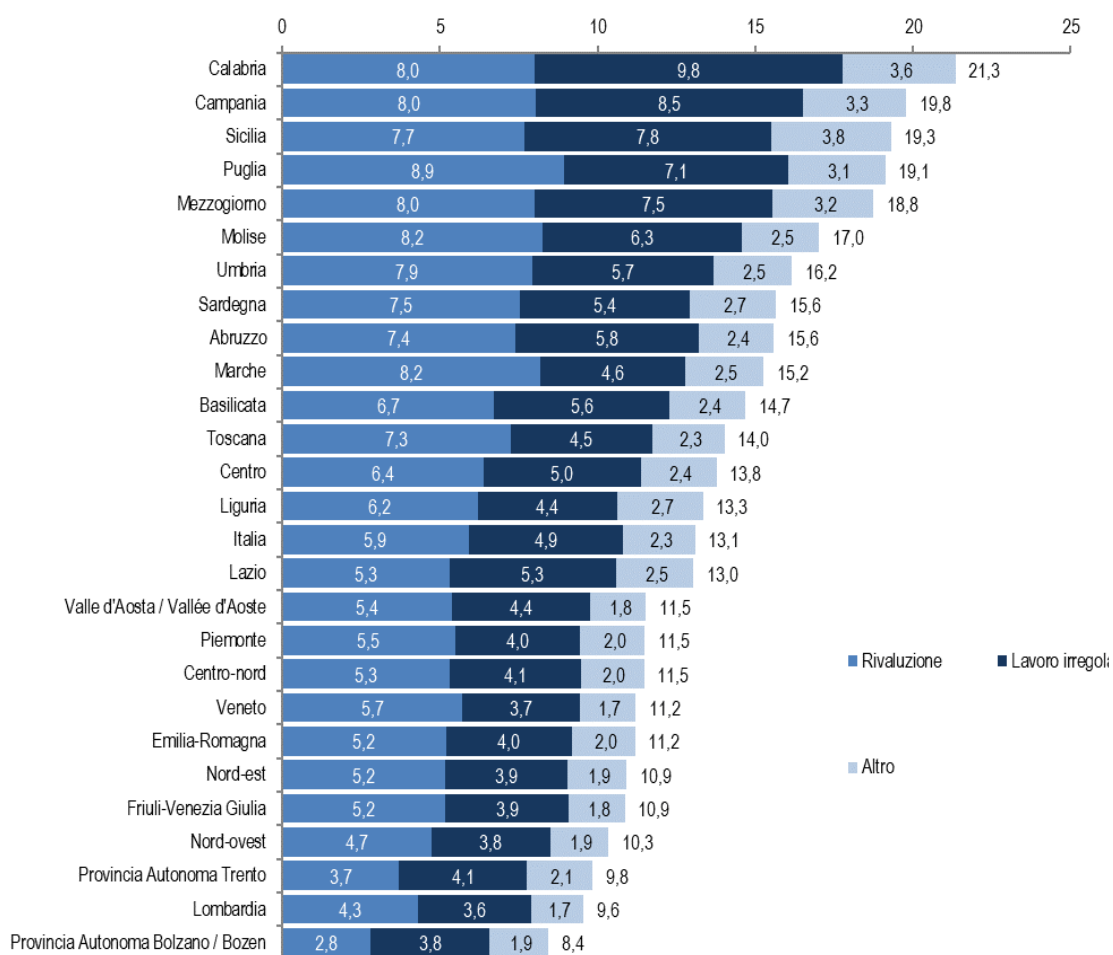


TABELLA II.2.9: COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA PER REGIONE. DISTRIBUZIONE PERCENTUALE. ANNO 2018

	Sotto-dichiarazione	Lavoro irregolare	Altro	Totale NOE
Mezzogiorno	30,1	34,4	31,5	31,9
Nord-ovest	26,5	25,3	26,8	26,1
Centro	23,2	21,9	22,8	22,7
Nord-est	20,2	18,3	18,9	19,3
Lombardia	16,1	16,3	16,4	16,2
Lazio	10,1	12,1	12,1	11,2
Campania	8,4	10,7	8,9	9,3
Veneto	8,9	7,0	7,0	7,9
Emilia-Romagna	8,0	7,5	8,0	7,8
Sicilia	6,5	8,0	8,3	7,4
Toscana	8,1	6,0	6,7	7,1
Piemonte	7,2	6,3	6,9	6,8
Puglia	6,5	6,3	5,8	6,3
Calabria	2,5	3,8	2,9	3,1
Liguria	2,9	2,5	3,3	2,8
Marche	3,3	2,2	2,6	2,8
Sardegna	2,5	2,1	2,4	2,3
Abruzzo	2,3	2,2	2,0	2,2
Friuli-Venezia Giulia	1,9	1,7	1,7	1,8
Umbria	1,7	1,5	1,4	1,6
Provincia Autonoma Bolzano / Bozen	0,7	1,1	1,1	0,9
Provincia Autonoma Trento	0,7	1,0	1,1	0,9
Basilicata	0,8	0,8	0,8	0,8
Molise	0,5	0,5	0,4	0,5
Valle d'Aosta / Vallée d'Aoste	0,2	0,2	0,2	0,2
Italia	100,0	100,0	100,0	100,0

III. EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA

III.1 PRINCIPALI EVIDENZE PER IL PERIODO 2014-2018 E STIME PROVVISORIE PER IL 2019

Come anticipato, nell'arco del periodo compreso tra il 2014 e il 2018, il *tax gap* si è ridotto in termini assoluti di circa 6,7 miliardi. Tale riduzione è derivata soprattutto da una forte riduzione del *gap* dell'IVA (quasi 4 miliardi), dell'IRES (circa 2,7 miliardi) e dell'IRAP (circa 2,6 miliardi). In controtendenza, invece, si segnalano un aumento del *gap* dell'IRPEF, sia per la componente lavoro autonomo e impresa (di circa 1,6 miliardi) sia per la componente di lavoro irregolare (di circa 500 milioni).

TABELLA III.1.1: GAP DELLE ENTRATE TRIBUTARIE E CONTRIBUTIVE – DATI IN MILIONI DI EURO

Tipologia di imposta	2014	2015	2016	2017	2018	Differenza 2018-2014	Media 2016-2018
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3.964	4.204	4.103	4.338	4.449	485	4.297
IRPEF lavoro autonomo e impresa	31.158	32.199	33.345	33.349	32.777	1.618	33.157
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	715	780	768	799	800	85	789
IRES	10.577	8.398	10.315	8.726	7.907	-2.670	8.983
IVA	35.835	35.095	34.820	36.263	32.007	-3.828	34.363
IRAP	8.062	5.494	4.957	5.138	5.476	-2.586	5.190
LOCAZIONI	754	1.275	767	729	693	-61	730
CANONE RAI	977	1.008	240	225	239	-738	235
ACCISE sui prodotti energetici	1.306	1.430	1.611	2.077	1.498	192	1.729
IMU	5.140	5.113	4.989	4.736	4.739	-401	4.821
TASI	N.D.	N.D.	251	258	258	6	256
Totale entrate tributarie (al netto della TASI)	98.488	94.996	95.914	96.381	90.584	-7.904	94.293
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.586	2.784	2.764	2.928	2.940	354	2.877
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.428	8.516	8.119	8.804	9.317	889	8.746
Totale entrate contributive	11.014	11.300	10.883	11.731	12.257	1.243	11.624
Totale entrate tributarie e contributive	109.502	106.296	106.797	108.112	102.841	-6.661	105.917

La differenza relativa alla TASI è calcolata con riferimento all'anno 2016. Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti.

Rapportando il *tax gap* stimato per ciascuna imposta (esclusa la TASI) al suo gettito potenziale si ottiene la cosiddetta propensione al *gap* che, come già rilevato, nell'arco del periodo compreso tra il 2014 e il 2018 si riduce di circa 2,9 punti percentuali. Anche in questo caso, le tendenze per le singole imposte sono diversificate: si riducono la propensione al *gap* dell'IRES (quasi 8 punti percentuali), dell'IVA (circa 4 punti) e dell'IRAP (quasi 3 punti), mentre aumenta di 3 punti percentuali la propensione al *gap* dell'IRPEF dovuta dai lavoratori autonomi e dalle imprese non societarie. Da segnalare, tenendo presente che si tratta di ambiti oggetto di interventi finalizzati proprio al contrasto dell'evasione (su cui si tornerà nel Capitolo V), la riduzione del *tax gap* del canone RAI di quasi un quarto e quella,

invece, meno rilevante relativa alle locazioni (meno di un punto percentuale tra il 2018 e il 2014).

TABELLA III.1.2: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA

Propensione al gap nell'imposta	2014	2015	2016	2017	2018	Differenza 2018-14	Media 2016-18
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)**	3,0%	2,9%	2,8%	2,9%	2,8%	-0,1%	2,8%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	63,9%	65,1%	66,4%	68,1%	66,9%	3,0%	67,1%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,1%	7,3%	7,1%	7,3%	7,1%	0,0%	7,2%
IRES	29,8%	23,4%	26,6%	23,9%	21,5%	-8,3%	24,0%
IVA	27,4%	26,7%	26,2%	27,0%	23,4%	-4,0%	25,5%
IRAP	22,2%	20,2%	18,8%	18,9%	19,4%	-2,8%	19,0%
LOCAZIONI	9,1%	14,8%	9,4%	8,8%	8,3%	-0,7%	8,8%
CANONE RAI	35,6%	36,6%	9,9%	10,3%	10,8%	-24,8%	10,3%
ACCISE sui prodotti energetici	6,9%	7,5%	8,4%	10,7%	7,8%	0,8%	8,9%
IMU	26,9%	26,5%	26,3%	25,3%	25,3%	-1,6%	25,7%
TASI	N.D.	N.D.	26,9%	25,4%	25,6%	-1,3%	26,0%
Totale al netto della TASI	22,2%	21,1%	21,0%	21,0%	19,3%	-2,9%	20,4%

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

Tra gli obiettivi della Relazione vi è anche la distinzione tra l'evasione dovuta a mancata dichiarazione e quella risultante da errori dei contribuenti e omessi versamenti¹¹. Questa distinzione è tecnicamente fattibile, allo stato, per tutte le principali imposte, ovvero l'IRPEF (in particolare con riferimento ai titolari di Partita IVA), l'IVA, l'IRES, l'IRAP, nonché per il canone RAI, da cui derivano circa 80 miliardi di *tax gap* nel 2018 (Tabella III.1.3), di cui circa 65 da mancata dichiarazione. Per queste stesse imposte è possibile disaggregare nelle due componenti anche la propensione al *gap*, che è pari al 30,2% nel 2018, di cui circa il 25% da mancate dichiarazioni (Tabella III.1.4).

Questa analisi consente di affermare che le tendenze descritte in precedenza sono ascrivibili a cambiamenti nella componente dichiarativa. Ciò vale sia per le imposte per le quali il *tax gap* si riduce tra il 2018 e il 2014 in termini assoluti e relativi (IVA, IRES, IRAP), sia per le imposte per le quali il *tax gap* mostra invece una tendenza all'aumento tra il 2014 e il 2018 (IRPEF dei lavoratori autonomi e delle imprese). In entrambi i casi, si notano oscillazioni contenute della componente evasiva dovuta ad errori e mancati versamenti¹², ed invece cambiamenti più netti (riduzioni per IRES, IVA e IRAP, aumenti per IRPEF) della componente dichiarativa.

¹¹ Cfr. lettere a) e b) del comma 5 dell'articolo 10.bis.1 della legge 196/2009.

¹² Va tuttavia notato che, nel caso dell'IVA, gli effetti di riduzione della propensione al *gap* degli omessi versamenti sono risultati visibili solo a partire dal 2018 a causa della possibilità di dilazione nel versamento dell'imposta per alcuni soggetti.

TABELLA III.1.3: GAP NELL'IMPOSTA DISTINTO TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*) – DATI IN MILIONI DI EURO

Tipologia di imposta	2014	2015	2016	2017	2018	Differenza 2018-2014	Media 2014-2018
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	31.158	32.199	33.345	33.349	32.777	1.618	32.566
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	29.418	30.385	31.497	31.411	30.872	1.454	30.717
<i>IRPEF MV (**)</i>	1.740	1.814	1.848	1.937	1.904	164	1.849
IRES totale	10.577	8.398	10.315	8.726	7.907	-2.670	9.185
<i>di cui IRES netto MV</i>	9.154	6.883	8.789	7.156	6.355	-2.799	7.667
<i>IRES MV (**)</i>	1.423	1.515	1.526	1.571	1.552	129	1.517
IVAsc totale	35.835	35.095	34.820	36.263	32.007	-3.828	34.804
<i>di cui IVAsc netto MV</i>	26.592	25.693	24.920	25.642	22.632	-3.960	25.096
<i>IVAsc MV (**)</i>	9.243	9.402	9.900	10.621	9.375	132	9.708
IRAP totale	8.062	5.494	4.957	5.138	5.476	-2.586	5.825
<i>di cui IRAP netto MV</i>	6.595	4.401	3.955	4.118	4.147	-2.448	4.643
<i>IRAP MV (**)</i>	1.467	1.093	1.002	1.019	1.330	-138	1.182
LOCAZIONI	754	1.275	767	729	693	-61	843
CANONE RAI	977	1.008	240	225	239	-738	538
<i>di cui CANONE netto MV</i>	837	865	169	149	163	-674	437
<i>CANONE MV (**)</i>	139	143	71	77	75	-64	101
Totale	87.363	83.469	84.444	84.430	79.098	-8.265	83.761
<i>di cui netto MV</i>	73.350	69.502	70.097	69.205	64.862	-8.488	69.403
<i>MV (**)</i>	14.013	13.967	14.347	15.225	14.236	223	14.357

Note: (*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2018 sono da considerarsi semi-definitivi; (**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2017 e 2018; IVAsc = IVA senza consenso.

TABELLA III.1.4: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA DISTINTA TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*)

Propensione al gap nell'imposta	2014	2015	2016	2017	2018	Differenza 2018-2014	Media 2014-2018
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	63,9%	65,1%	66,4%	68,1%	66,9%	3,0%	66,1%
<i>di cui IRPEF netto MV</i>	60,3%	61,4%	62,7%	64,1%	63,0%	2,7%	62,3%
<i>IRPEF MV (**)</i>	3,6%	3,7%	3,7%	4,0%	3,9%	0,3%	3,8%
IRES totale	29,8%	23,4%	26,6%	23,9%	21,5%	-8,3%	25,0%
<i>di cui IRES netto MV</i>	25,8%	19,2%	22,7%	19,6%	17,2%	-8,5%	20,9%
<i>IRES MV (**)</i>	4,0%	4,2%	3,9%	4,3%	4,2%	0,2%	4,1%
IVAsc totale	27,4%	26,7%	26,2%	27,0%	23,4%	-4,0%	26,1%
<i>di cui IVAsc netto MV</i>	20,3%	19,5%	18,8%	19,1%	16,5%	-3,8%	18,8%
<i>IVAsc MV (**)</i>	7,1%	7,1%	7,5%	7,9%	6,8%	-0,2%	7,3%
IRAP totale	22,2%	20,2%	18,8%	18,9%	19,4%	-2,8%	20,1%
<i>di cui IRAP netto MV</i>	18,2%	16,1%	15,0%	15,1%	14,7%	-3,4%	16,0%
<i>IRAP MV (**)</i>	4,0%	4,0%	3,8%	3,7%	4,7%	0,7%	4,1%
LOCAZIONI	9,1%	14,8%	9,4%	8,8%	8,3%	-0,7%	10,1%
CANONE RAI	35,6%	36,6%	9,9%	10,3%	10,8%	-24,8%	21,8%
<i>di cui CANONE netto MV</i>	30,5%	31,4%	7,0%	6,8%	7,4%	-23,1%	17,7%
<i>CANONE MV (**)</i>	5,1%	5,2%	2,9%	3,5%	3,4%	-1,7%	4,1%
Totale	33,3%	32,6%	32,7%	32,8%	30,2%	-3,1%	32,3%
<i>di cui netto MV</i>	28,0%	27,2%	27,1%	26,9%	24,8%	-3,2%	26,8%
<i>MV (**)</i>	5,3%	5,5%	5,5%	5,9%	5,4%	0,1%	5,5%

Note: (*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2018 sono da considerarsi semi-definitivi; (**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2017 e 2018; IVAsc = IVA senza consenso.

Per quanto riguarda il 2019, il valore provvisorio¹³ del *tax gap* complessivo, derivante dalla somma dei *gap* calcolati per le singole imposte, ammonta nel 2019 a 80,4 miliardi di euro, in riduzione rispetto al valore stimato per il 2018, a sua volta pari a 85,3 miliardi di euro. Tale riduzione appare, a questa prima analisi, ascrivibile quasi esclusivamente all'ulteriore calo del *gap* dell'IVA, sia in termini assoluti sia in termini relativi. Se queste prime stime verranno confermate, per la prima volta la serie storica della propensione al *gap* dell'IVA si ridurrebbe sotto la soglia "simbolica" del 20 per cento.

Tuttavia, da un lato, la propensione al *gap* nel 2019 appare in aumento, rispetto all'anno precedente, per le imposte dirette dei redditi da lavoro autonomo e d'impresa (+2,4 punti percentuali nel caso dell'IRPEF e +1,4 punti percentuali nel caso dell'IRES) e, dall'altro, la propensione al *gap* delle accise risulta, ad oggi, in incremento di due punti percentuali. In particolare, nel 2018 la propensione al *gap* IRPEF per i redditi da lavoro autonomo e d'impresa si riduce, mentre le stime preliminari per l'anno d'imposta 2019 segnalano un incremento della propensione al *gap* dovuta al fatto che alla riduzione degli importi dichiarati, determinata dall'estensione del regime forfetario, non risulta associata una altrettanto marcata riduzione del *gap* d'imposta. Al tempo stesso, va segnalato che questi risultati potrebbero essere stati influenzati dalla circostanza che la presentazione

¹³ La natura provvisoria delle stime deriva principalmente dal fatto che le stime di Contabilità nazionale sono oggetto di revisione nel corso del tempo.

delle dichiarazioni dei redditi relative al 2019, nel pieno della pandemia da Covid-19, può aver influenzato il comportamento dei contribuenti¹⁴.

Nei successivi paragrafi vengono descritte più dettagliatamente le stime per le singole imposte e contributi, incluse quelle provvisorie per il 2019, con rimandi alle Appendici metodologiche dove necessario.

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 AL GETTITO, ANNI 2014-2018

	Anno	2014	2015	2016	2017	2018	2019*
Gap IRPEF imprese e lav.aut in mln di euro (IRPEF _{nv})	Non dichiarato (*)	29.418	30.385	31.497	31.411	30.872	30.513
	Non versato (**)	1.740	1.814	1.848	1.937	1.904	1.929
	Complessivo	31.158	32.199	33.345	33.349	32.777	32.443
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % dell'imposta potenziale (IRPEF _{nv} / IRPEF _p)	Non dichiarato (*)	60,3%	61,4%	62,7%	64,1%	63,0%	65,1%
	Non versato (**)	3,6%	3,7%	3,7%	4,0%	3,9%	4,1%
	Complessivo	63,9%	65,1%	66,4%	68,1%	66,9%	69,2%
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % del PIL (IRPEF _{nv} / PIL)	Non dichiarato (*)	1,8%	1,8%	1,9%	1,8%	1,7%	1,7%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	1,9%	1,9%	2,0%	1,9%	1,9%	1,8%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2019 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2018 semi-definitivi.

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2018 e 2019.

Dopo un periodo di continua crescita dell'importo complessivo del *tax gap* da omessa dichiarazione, **a partire dall'anno 2017 si registra un'inversione di tendenza** che sembrerebbe riconducibile alle innovazioni normative intervenute, in particolare con riferimento alla riforma del regime di contabilità semplificata (quadro RG della dichiarazione). L'impatto di tale innovazione, tuttavia, non si riflette immediatamente sulla propensione al *gap*, che presenta un andamento crescente, fino al 2017, per poi flettere, almeno in base ai dati attualmente disponibili, solo nel 2018. **Le stime preliminari per l'anno d'imposta 2019 lasciano presagire una battuta d'arresto rispetto a tale miglioramento di compliance:** nello specifico, dai dati provvisori risulta che la riduzione degli importi dichiarati, determinata dall'estensione del regime forfetario, non sia stata accompagnata da una altrettanto marcata riduzione del *gap* d'imposta; a tal proposito si sottolinea che la presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative a tale anno ha avuto luogo nel pieno della pandemia da Covid-19 e che questo può aver influenzato il comportamento dei contribuenti. L'andamento del *gap* da omesso versamento risulta invece tendenzialmente più stabile.

Box 1: Il *tax gap* delle addizionali per i titolari di Partita IVA

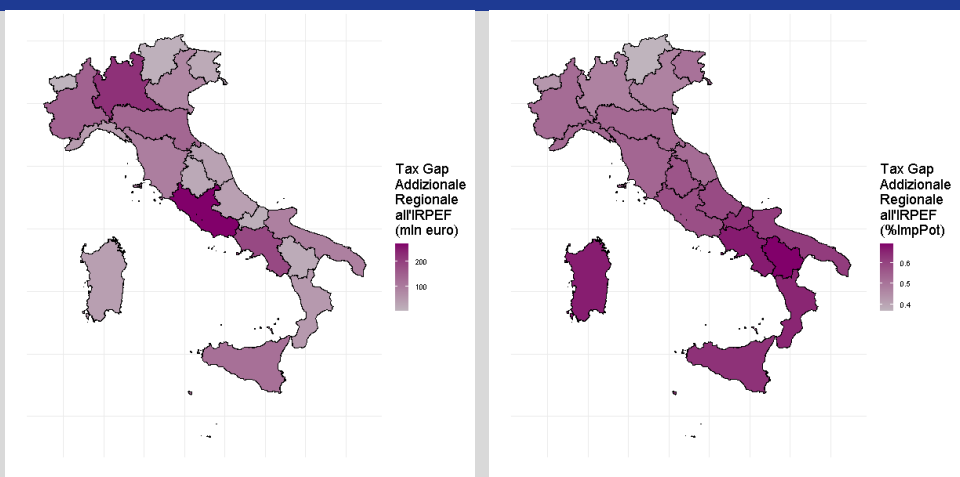
Le addizionali regionali e comunali all'IRPEF rappresentano la quota aggiuntiva di imposta sui redditi destinata agli Enti locali, la cui determinazione risulta dall'applicazione di un'aliquota differenziata sul territorio, all'interno dei margini fissati dalla legge, ad una base imponibile pressoché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

¹⁴ Occorre, altresì, evidenziare che, dalle stime dell'evasione fiscale di tipo *bottom up* (Bazzoli et al. 2020), si evince una maggiore propensione all'evasione per i redditi da lavoro autonomo e d'impresa più elevati. Ciò potrebbe spiegare l'incremento della propensione all'evasione IRPEF, a seguito dell'estensione del regime forfetario per i contribuenti al di sotto della soglia di 65 mila euro di ricavi e compensi.

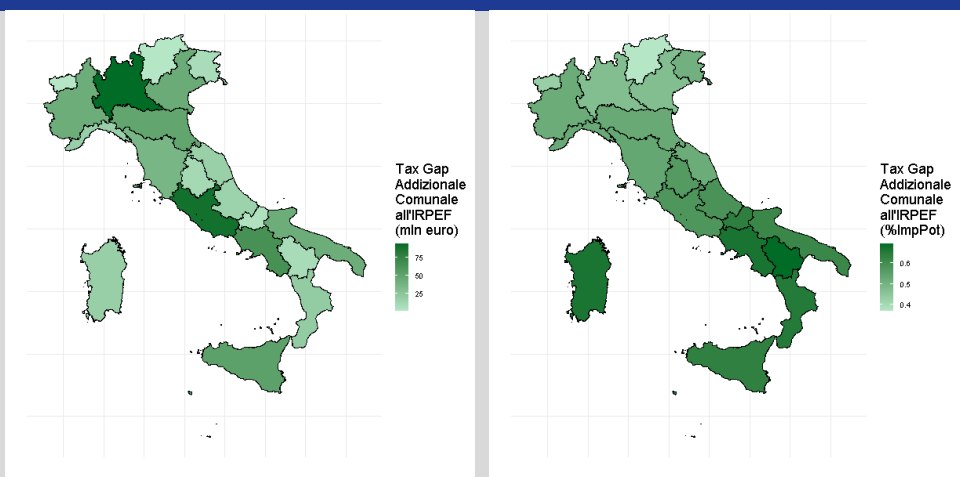
del tributo nazionale. Le seguenti mappe mostrano la distribuzione del *gap* delle addizionali regionale e comunale (media 2014-2018) per i contribuenti titolari di partita IVA.

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, la regione maggiormente colpita dal fenomeno risulta essere il Lazio, che oltre a detenere una quota non trascurabile del *gap* IRPEF, è anche caratterizzata da aliquote delle addizionali più elevate. D'altra parte, se si osserva lo stesso fenomeno in termini di propensione, ovvero rapportando gli importi al gettito potenziale, si riscontra la consueta dicotomia tra regioni settentrionali e meridionali, con queste ultime che presentano una maggiore tendenza alla *non-compliance*.

DISTRIBUZIONE REGIONALE DEL GAP DELL'ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA POTENZIALE (A DESTRA). MEDIE 2013-2018.



DISTRIBUZIONE REGIONALE DEL GAP DELL'ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA POTENZIALE (A DESTRA). MEDIE 2013-2018.



Per quanto riguarda il *tax gap* dell'IRPEF riconducibile ai lavoratori dipendenti irregolari, si riportano, di seguito, le stime relative al periodo 2014-2018, già pubblicate il 5 dicembre 2020 a seguito della revisione dei Conti nazionali effettuata dall'Istat. Per stimare i valori relativi al 2019 occorre attendere che l'Istat provveda alla pubblicazione dei dati relativi all'Economia Non Osservata nei Conti nazionali prevista per il mese di settembre 2021.

La stima dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) evasa dai lavoratori dipendenti irregolari è complementare rispetto alle stime effettuate dall'Agenzia delle entrate per calcolare il *tax gap* dell'IRPEF riconducibile ad altre categorie di soggetti. I lavoratori dipendenti irregolari rappresentano una quota rilevante del mercato del lavoro irregolare che, in senso ampio, può essere definito come 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. Da questo punto di vista, l'*input* di lavoro dipendente irregolare può riguardare un insieme eterogeneo di tipologie lavorative: posizioni totalmente irregolari, lavoratori formalmente regolari con altre occupazioni non regolari, ore lavorate in nero o con retribuzioni e/o altri compensi percepiti "fuori busta paga", immigrati illegali.

Con riferimento agli anni di imposta 2014-2018, le stime dell'evasione fiscale IRPEF riconducibili al lavoro dipendente irregolare sono state effettuate mediante un approccio basato sulle elaborazioni Istat relative alle retribuzioni dei lavoratori irregolari misurate all'interno della Contabilità nazionale¹⁵ e sui dati delle dichiarazioni fiscali elaborati dal Ministero dell'economia e delle finanze. Tale approccio consente di approssimare l'IRPEF evasa sulle posizioni lavorative classificate dall'Istat come totalmente irregolari applicando le aliquote registrate nel mercato regolare nella stessa branca di attività.

La Tabella che segue riporta i risultati ottenuti per gli anni di imposta 2014-2018. I dati si riferiscono alle posizioni lavorative irregolari dipendenti per l'intera economia e al dettaglio per i settori più numerosi in termini di posizioni irregolari. Si considerano due scenari: i) l'ipotesi in base alla quale i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria uguale a quella dei dipendenti regolari (per strato); ii) l'ipotesi in base alla quale i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria diversa da quella dei dipendenti regolari. Come già evidenziato nell'Aggiornamento alla Relazione 2020, considerando la prima ipotesi, la dinamica dell'evasione fiscale IRPEF da lavoro dipendente irregolare ha registrato un lieve aumento nel 2018, pari a circa 111 milioni di euro¹⁶.

¹⁵ 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".

¹⁶ È utile rilevare come i risultati rappresentati possano derivare da una sottostima del fenomeno, per almeno tre motivi: i) sono state considerate aliquote calcolate sulla base degli importi dichiarati che riflettono il peso delle imposte dichiarate in ciascuna branca di attività economica; ii) non viene presa in considerazione l'evasione dovuta alle addizionali regionali e locali; iii) le stime si riferiscono alle sole posizioni lavorative irregolari totali. In aggiunta, la costruzione delle aliquote effettive risente delle ulteriori limitazioni di seguito indicate: i) sono state considerate imprese con un numero di addetti fino a 19; ii) la classificazione per dimensione di impresa operata da Istat non trova esatto riscontro in quella presente nel database MEF. Al tempo stesso, poiché la retribuzione dei lavoratori dipendenti irregolari è inferiore a quella dei lavoratori regolari, l'aliquota effettiva applicata potrebbe essere distorta verso l'alto, il che determinerebbe una sovrastima del gettito IRPEF evaso.

TABELLA III.1.1.2: AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER LAVORATORI DIPENDENTI IRREGOLARI – ANNI 2014-2018

VARIABILE	2014		2015		2016		2017		2018	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
Base imponibile evasa totale	35.022	27.647	37.705	29.175	37.096	27.947	38.791	28.927	38.957	28.830
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.287	1.530	2.585	1.618	2.669	1.689	2.725	1.778	2.848	1.862
Personale Domestico Famiglie	9.169	9.495	9.323	9.499	8.832	8.881	8.806	8.831	8.660	8.712
Base imponibile IRPEF evasa	32.653	25.984	34.657	26.916	34.145	25.836	35.683	26.724	35.827	26.630
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.084	1.395	2.356	1.474	2.433	1.540	2.484	1.621	2.596	1.697
Personale Domestico Famiglie	9.169	9.495	8.806	9.043	8.470	8.517	8.444	8.469	8.305	8.355
Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	3.964	3.109	4.204	3.215	4.103	3.045	4.338	3.171	4.449	3.216
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	161	107	181	116	157	100	164	107	191	125
Personale Domestico Famiglie	1.073	1.111	1.039	1.058	962	967	969	971	952	958
GAP addizionale regionale lavoratori dipendenti irregolari	513	408	558	433	550	416	571	428	570	424
GAP addizionale comunale lavoratori dipendenti irregolari	202	161	222	172	219	165	228	171	230	171
Totale Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	4.679	3.678	4.984	3.821	4.871	3.626	5.137	3.770	5.249	3.811
n. posizioni lavorative irregolari*		3.056		3.098		3.054		3.096		3.048

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, in base alla quale i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria uguale a quella dei dipendenti regolari (per strato), e 2, in base alla quale i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria diversa da quella dei dipendenti regolari, così come definite nella scheda tecnica Istat.

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

La serie storica dal 2012 a 2017, ultimo anno per cui sono disponibili i dati, evidenzia un ammontare degli omessi versamenti che passa da 917 a 1.075 milioni di euro, con una crescita continua su tutto il periodo. Tuttavia, rapportando tale valore all'imposta dichiarata, l'incidenza risulta pressoché costante, con un valore pari allo 0,5%. L'entità molto modesta di tale percentuale, se confrontata con quanto osservato per i titolari di partita IVA, è ascrivibile al ruolo esercitato dai sostituti di imposta che per una larga parte dei redditi dichiarati dalla platea sotto osservazione presiedono anche al versamento dell'imposta.

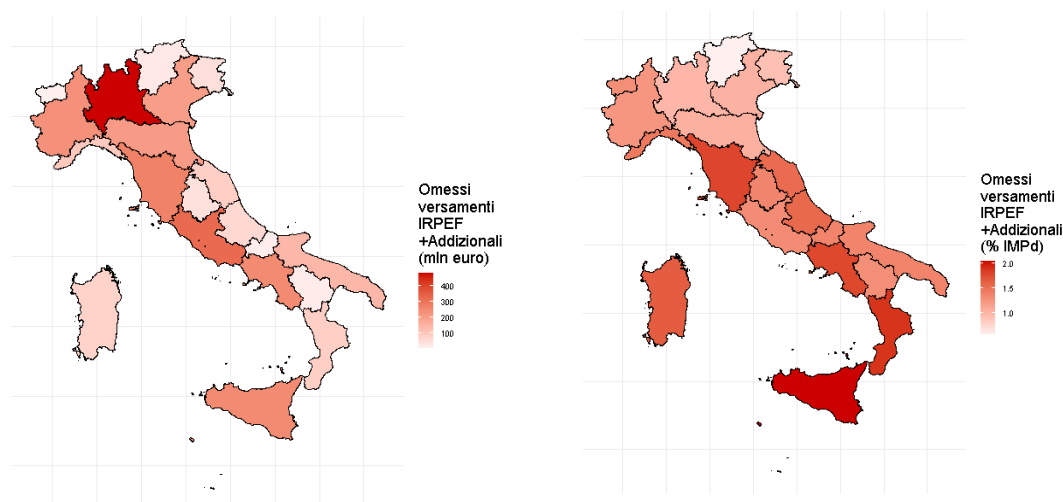
TABELLA III.1.1.3: AMMONTARE DEGLI OMESSI VERSAMENTI (IN MILIONI DI EURO) IRPEF E ADDIZIONALI, PER I NON TITOLARI DI PARTITA IVA - ANNI 2012-2017.

	Anno	2012	2013	2014	2015	2016	2017
		Non titolari di partita IVA	Ammontare	917	971	1.009	1.031
	Propensione	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%

La figura che segue riporta, invece, la distribuzione territoriale dei mancati versamenti IRPEF e delle relative addizionali (media 2012-2017) 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 IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA DICHIARATA (A DESTRA). MEDIE 2012-2017.



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 2014-2019

		Anno	2014	2015	2016	2017	2018	2019*
Gap IRES in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato (*)		9.154	6.883	8.789	7.156	6.355	6.684
	Non versato (**)		1.423	1.515	1.526	1.571	1.552	1.632
	Complessivo		10.577	8.398	10.315	8.726	7.907	8.317
Gap IRES in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato (*)		25,8%	19,2%	22,7%	19,6%	17,2%	18,3%
	Non versato (**)		4,0%	4,2%	3,9%	4,3%	4,2%	4,5%
	Complessivo		29,8%	23,4%	26,6%	23,9%	21,5%	22,8%
Gap IRES in % del PIL (IRESNV/PIL)	Non dichiarato (*)		0,6%	0,4%	0,5%	0,4%	0,4%	0,4%
	Non versato (**)		0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo		0,6%	0,5%	0,6%	0,5%	0,4%	0,5%

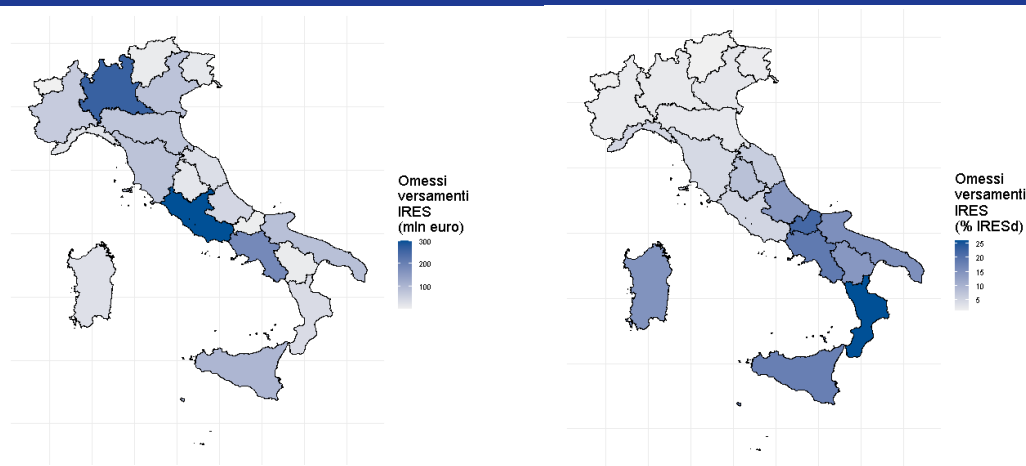
(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2019 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2018 semi-definitivi.

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2018 e 2019.

La serie storica del *gap* da omessa dichiarazione presenta un andamento altalenante, con un trend complessivamente decrescente, sia negli importi che nella propensione, mentre, anche in questo caso, la componente dei mancati versamenti presenta maggiore stabilità. 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, mentre l'incidenza percentuale del fenomeno è 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 2012-2017



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*¹⁷ deriva, in estrema sintesi, dalla differenza tra l'IVA potenziale, ricavata dai dati di Contabilità nazionale¹⁸ resi coerenti con la normativa tributaria, e quella effettivamente generata dal sistema economico a seguito delle transazioni gravate dal tributo nel periodo di riferimento. Quest'ultimo aggregato, coerentemente con i criteri di contabilizzazione dei Conti nazionali¹⁹, equivale all'IVA effettiva di competenza (IVAEC), e viene calcolato scontando l'IVA lorda da adempimento spontaneo²⁰ dei rimborsi, delle compensazioni e della variazione dello stock di credito. In questo modo, si perviene al flusso di finanza pubblica riportato nella Tabella III.1.3.1 (colonna 5).

¹⁷ Per ulteriori approfondimenti si veda la nota metodologica in Appendice.

¹⁸ 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. Per motivi di confrontabilità con analoghe stime effettuate in ambito europeo, nel testo sono presentati unicamente i risultati relativi all'ipotesi senza consenso. Si veda: Fiscalis tax gap Project Group (2016).

¹⁹ A livello comunitario viene utilizzata l'IVA di competenza economica. La procedura è quella definita in sede unionale in accordo con il regolamento SEC95 e successive modificazioni.

²⁰ L'ammontare in oggetto esclude gli introiti derivanti da attività di accertamento e controllo e non comprende le somme versate per condoni e sanatorie.

TABELLA III.1.3.1: FLUSSI CHE CONCORRONO ALLA FORMAZIONE DEL GETTITO IVA DI COMPETENZA. ANNI 2014-2019 (MILIONI DI EURO)

Anni	IVA lorda (1)	IVA competenza Economica (2)	Stock crediti (3)	Variazione stock crediti (4)	IVA effettiva di competenza (IVAEC) (5)
2014	114.490	93.473	34.456	-1.454	94.927
2015 ¹	119.376	97.395	35.309	853	96.543
2016	124.336	98.735	36.161	852	97.883
2017 ²	129.569	102.760	40.683	4.522	98.238
2018	133.577	104.294	39.940	-743	105.037
2019	136.861	106.380	37.717	-2.223	108.603

¹ Introduzione dello *split payment* (1 gennaio 2015).

² Allargamento dello *split payment* (luglio 2017).

Nell'arco temporale 2014-2019, 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)²¹ presentano una dinamica positiva, sospinta presumibilmente dall'introduzione (nel 2015) e dall'allargamento (nel 2017) dello *split payment*, e della fatturazione elettronica (nel 2019).

Tuttavia, la crescita registrata nel 2017 differisce notevolmente tra i due aggregati a causa della crescita eccezionale dello stock di crediti (+4,5 miliardi di euro) che ha fortemente ridotto la crescita dell'IVAEC rispetto a quella dell'IVA di competenza economica. Tale variazione è in parte fisiologica e riconducibile al provvedimento relativo all'estensione dello *split payment* alle società partecipate della Pubblica amministrazione e a quelle quotate nel FTSE MIB²², le quali hanno potuto usufruire di una proroga nei versamenti di agosto e novembre che, verosimilmente, ha traslato al 2018 buona parte dell'IVA dovuta sui loro acquisti in *split*, lasciando inalterata la periodicità della detrazione della stessa imposta.

Tali effetti contabili hanno portato ad un *break* nella dinamica dello stock di credito che si è ripercosso nella serie storica del *gap* in valore assoluto (Tabella III.1.3.2); infatti, l'andamento decrescente nell'intervallo 2014-2019 della serie si interrompe nel 2017, pur rimanendo al di sotto del valore registrato nel 2014.

TABELLA III.1.3.2: GAP IVA (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN MLN DI EURO) E RAPPORTI RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) E AL PIL. ANNI 2014-2019.

Aggregato	Tipologia	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Gap IVA in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	26.592	25.693	24.920	25.642	22.632	19.091
	Dichiarato e non versato ¹	9.243	9.402	9.900	10.621	9.375	7.908
	Totale non versato	35.835	35.095	34.820	36.263	32.007	26.999
Gap IVA in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	20,3%	19,5%	18,8%	19,1%	16,5%	14,1%
	Dichiarato e non versato ¹	7,1%	7,1%	7,5%	7,9%	6,8%	5,8%
	Totale non versato	27,4%	26,7%	26,2%	27,0%	23,4%	19,9%
Gap IVA in % del PIL (IVANV/PIL)	Non dichiarato	1,6%	1,6%	1,5%	1,5%	1,3%	1,1%
	Dichiarato e non versato ¹	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,5%	0,4%
	Totale non versato	2,2%	2,1%	2,1%	2,1%	1,8%	1,5%

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

Anche l'utilizzo di una misura più accurata della *compliance*, ovvero la propensione a non versare l'imposta, ottenuta come rapporto tra *gap* e imposta potenziale, conferma quanto sopra esposto (Tabella III.1.3.2), evidenziando gli effetti benefici dell'introduzione nel 2015 del meccanismo dello *split payment*²³.

²¹ 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.

²² Il provvedimento è entrato in vigore a partire dal mese di luglio.

²³ Il meccanismo dello *split payment* è stato introdotto a gennaio 2015, per cui, a differenza del secondo, ha espletato i suoi effetti già nel 2015.

Osservando in particolare il dato del non dichiarato, il rialzo della propensione a non adempiere l'imposta nel 2017 rispetto al 2016 di 0,3 punti percentuali deve essere letto alla luce degli effetti contabili dello *split* legati all'utilizzo dell'IVAEC nel calcolo del *gap* in percentuale dell'imposta, notando che, comunque, tale valore non supera quello registrato nel 2014. Infatti, il sopracitato peggioramento di *compliance* nel 2017 è legato alla possibilità, data dall'ampliamento dello *split payment*, per le società partecipate delle Pubbliche amministrazioni e le maggiori società quotate in borsa, di usufruire di un periodo di dilazione del versamento dell'imposta sugli acquisti. Se nel calcolo fosse stata utilizzata l'IVA di competenza economica, il segno sarebbe risultato invertito e si sarebbe registrato un sensibile miglioramento della *compliance*, con una riduzione della propensione di circa 3 punti percentuali. Ciò implica che i flussi di bilancio pubblico hanno beneficiato, nel 2017, di un extra-gettito dovuto alla riduzione del *gap* per l'IVA. Tale effetto, in termini di effettiva competenza economica, si registra nel 2018, comportando un recupero di evasione IVA di circa 3 miliardi nel predetto anno. Infatti, per quantificare l'effettivo miglioramento del 2018, bisogna scontare la perdita registrata nel 2017, dovuta alla proroga sopra accennata, che ha portato all'effetto di cassa del notevole aumento dello *stock* di crediti. L'effetto complessivo si può quindi stimare in 2,3 miliardi in meno di *gap* non dichiarato.

L'ultimo biennio è caratterizzato da un forte recupero di *compliance* legato, oltre al "secondo" *split payment*²⁴, all'altra misura di contrasto all'evasione: la fatturazione elettronica²⁵, introdotta nel 2018 per alcune categorie di soggetti e generalizzata nel 2019.

Tali meccanismi di contrasto hanno comportato una riduzione del *gap* non dichiarato di circa 2,4 punti percentuali, corrispondenti ad un recupero in termini monetari di circa 3,5 miliardi di euro²⁶.

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)²⁷. Attualmente, i dati disponibili in versione pressoché definitiva, riguardano gli anni 2013-2017, 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, che in termini di propensione al *gap*. Il confronto di queste due grandezze è determinante per capire la modalità di estensione territoriale; infatti, come mostrato dalla Tabella III.1.3.3, che riporta la media degli anni 2015-2018²⁸ 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 12 miliardi di euro, che corrispondono al 34,5% del totale nazionale, mentre sia alle regioni del Nord Est (7,1 miliardi di euro), sia all'area del Centro Italia (7,4 miliardi di euro), è ascrivibile il 20% del *gap*. L'Italia meridionale contribuisce per un quarto al *gap* nazionale, di cui circa l'8% (2,8 miliardi di euro) nelle Isole e il rimanente 17% nelle altre regioni del Sud (6,1 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 l'imposta è superiore alla media

²⁴ Il "secondo" *split payment* è stato introdotto a luglio 2017.

²⁵ Per una quantificazione degli effetti della fatturazione elettronica si veda Relazione Evasione edizione 2020.

²⁶ 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.

²⁷ 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.

²⁸ Le stime sono coerenti con la serie del *gap* IVA rilasciata nell'edizione 2020. Le annualità a cui si riferiscono i dati di Contabilità nazionale territoriali sono pubblicate l'anno seguente a quello cui si riferiscono i dati nazionali.

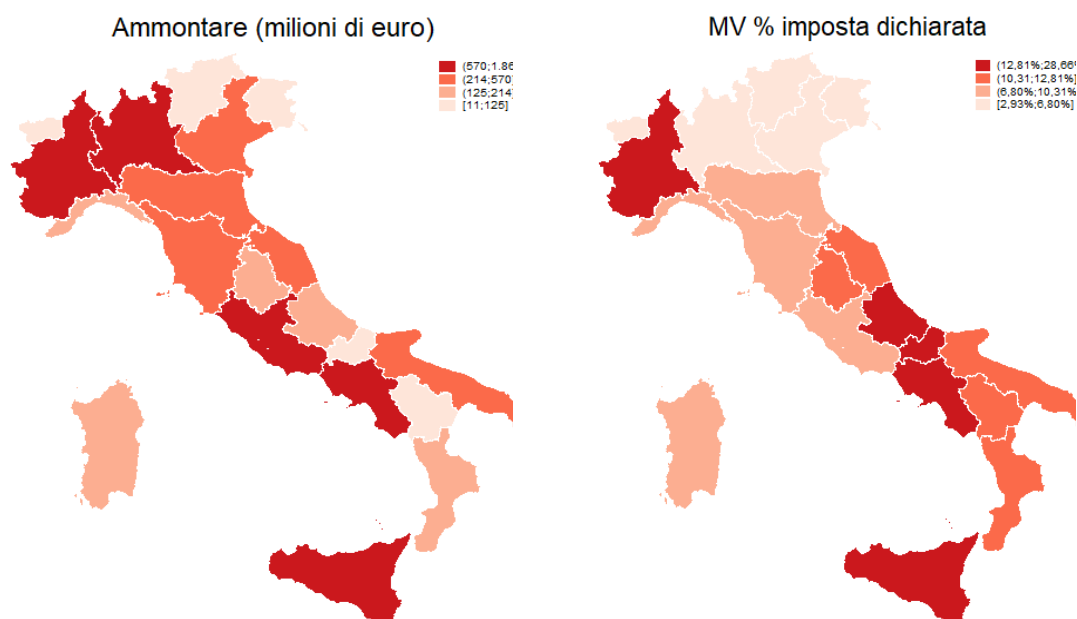
nazionale, con 5 punti percentuali di distacco nel Sud, e dall'altro il Settentrione e il Centro Italia con valori al di sotto della media nazionale.

TABELLA III.1.3.3: GAP IVA PER RIPARTIZIONE TERRITORIALE IN LIVELLI (IPOTESI SENZA CONSENSO, IN MLN DI EURO) E RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %), MEDIA 2015-2018

Ripartizione Territoriale	Gap IVA mil di euro	Ripartizione territoriale del Gap IVA	Propensione media al Gap IVA
NORD OVEST	12.205	34,5%	26,0%
NORD EST	7.066	20,0%	24,3%
CENTRO	7.185	20,3%	23,8%
SUD	6.155	17,4%	31,1%
ISOLE	2.803	7,9%	28,4%
ITALIA	35.414	100,0%	27,2%

La Figura III.1.3.1 mostra in dettaglio i livelli dei mancati versamenti in media, sia in termini assoluti che percentuali, per il periodo 2012 - 2017 nelle regioni. Anche a livello regionale si nota la non corrispondenza tra ammontare evaso e propensione all'evasione: le regioni in cui la propensione all'evasione è minore, hanno un ammontare evaso in milioni di euro superiore alle altre, come nel caso della Lombardia e del Lazio. Al contrario, ad esempio, Basilicata e Molise registrano un basso livello di evasione in termini monetari, ma un alto livello di propensione. Questo fenomeno è imputabile alle differenze nelle dimensioni economiche e demografiche tra le regioni sopramenzionate.

FIGURA III.1.3.1: DISTRIBUZIONI REGIONALI DEI MANCATI VERSAMENTI IN MLN DI EURO E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA DICHIARATA, MEDIA 2012-2017



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

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, associata alla vastità della platea dei contribuenti interessati dal tributo (circa 3,4 milioni di contribuenti nel 2019, 320.000 in meno

rispetto all'anno di imposta 2018), 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 gli 8,1 miliardi del 2014 e i 5,1 del 2019. La consistente contrazione del *gap* che si osserva tra il 2014 e il 2016, pari a circa 4 miliardi di imposta, è dovuta, principalmente, ai provvedimenti normativi che in quegli anni hanno ridotto la base imponibile IRAP da dichiarare, sia escludendo alcuni aggregati economici sia esonerando alcune categorie di soggetti.²⁹

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

Nella seconda parte della tabella, per valutare l'intensità del *gap* IRAP 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 considerato 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 a circa il 19,65%.

TABELLA III.1.4.1: AMMONTARE DEL GAP IRAP E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2014-2019

	Anno	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Gap IRAP in mln di euro	Non dichiarato	6.595	4.401	3.955	4.118	4.147	3.944
	Non versato	1.467	1.093	1.002	1.019	1.330	1.145
	Complessivo	8.062	5.494	4.957	5.138	5.476	5.089
Gap IRAP in % dell'imposta potenziale	Non dichiarato	18,2%	16,1%	15,0%	15,1%	14,7%	14,2%
	Non versato	4,0%	4,0%	3,8%	3,7%	4,7%	4,1%
	Complessivo	22,2%	20,2%	18,8%	18,9%	19,4%	18,4%
Gap IRAP in % del PIL	Non dichiarato	0,41%	0,40%	0,26%	0,23%	0,23%	0,22%
	Non versato	0,09%	0,09%	0,06%	0,06%	0,06%	0,06%
	Complessivo	0,50%	0,49%	0,32%	0,29%	0,29%	0,28%

Il tax *gap* non versato 2019 è una stima provvisoria suscettibile di revisioni.

La procedura ordinaria di stima del *gap* dell'IRAP prevede che il dato dell'ultimo anno disponibile, il 2019, sia provvisorio e, quindi, suscettibile di revisioni dovute alla disponibilità di informazioni di base più consolidate, sia sul versante statistico sia su quello fiscale. Tenendo presente queste cautele si segnala che, per l'anno d'imposta 2019, si assiste ad una leggera riduzione del *gap* sia in termini assoluti (387 milioni di euro) che in termini relativi (1 punto percentuale).

Per i 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

²⁹ A tal proposito si segnalano, per l'anno d'imposta 2015: l'introduzione della deduzione integrale del costo del lavoro relativo ai dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato (legge di stabilità 2015) e, per l'anno d'imposta 2016: i) l'esenzione dall'imposta per il settore agricolo e della pesca, ii) l'aumento della deduzione per i soggetti di minori dimensioni, iii) l'estensione ai lavoratori stagionali della deduzione del costo residuo per il personale dipendente (legge di stabilità 2016).

assoluti che in termini relativi) sopra evidenziata sia ascrivibile alla riduzione della platea dei soggetti tenuti al versamento del tributo.

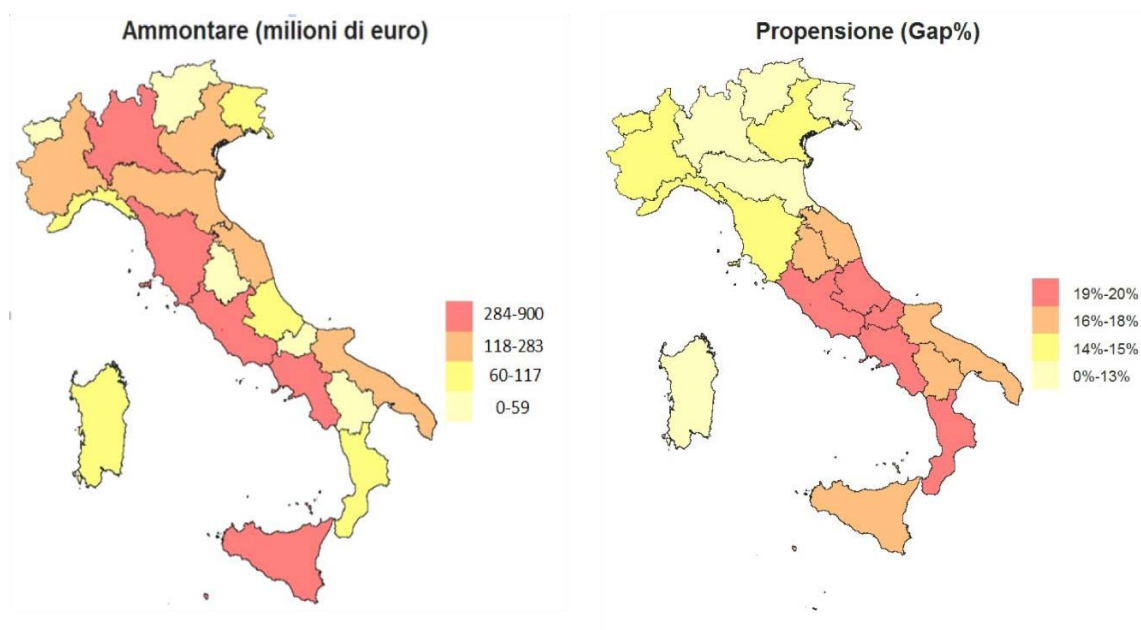
Infatti, la riduzione della propensione che si osserva dopo il 2016 (il *gap* in percentuale dell'imposta potenziale si stabilizza intorno al 19%) è verosimilmente dovuto non tanto ad un miglioramento di *compliance*, quanto ad un cambiamento di composizione della platea di riferimento. Infatti, negli ultimi quattro anni il numero di contribuenti che hanno 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 sono state ulteriormente innalzate dalla Legge di Stabilità per il 2019 ("regime forfetario"). Questo trend ha generato una fuoriuscita dalla platea IRAP di tutti quei soggetti che si può supporre (ipotesi di studio di cui si discuterà nel successivo paragrafo III del capitolo V Agenda per il 2022) siano potenzialmente a maggiore rischio di evasione, e può aver contribuito così alla riduzione della propensione media al *gap* dei contribuenti IRAP. Questo calo è, probabilmente, avvenuto anche a causa degli effetti sulla propensione dovuti alle altre misure intervenute negli ultimi anni, quali la deduzione del costo del lavoro per gli assunti a tempo indeterminato e l'esclusione del settore agricolo dall'imposta. In generale, quindi, l'ipotesi da suffragare quando si avranno a disposizione dati più precisi sui singoli interventi, è che le modifiche normative abbiano riguardato le aree con una propensione al *gap* maggiore con un effetto di riduzione, pertanto, sulla propensione al *gap* complessiva.

Se si compara la dinamica del *gap* percentuale IRAP con quello dell'IVA, illustrato nel paragrafo precedente, si osservano andamenti parzialmente divergenti. Lo stesso fenomeno si constata, in forma ancora più accentuata, anche per gli altri tributi considerati nella presente Relazione, a riprova del fatto che i comportamenti evasivi non seguono traiettorie solidali, ma si caratterizzano per oscillazioni cicliche proprie. Il fenomeno, che potrebbe essere legato in particolare ai diversi aggregati economici che concorrono a determinare le basi imponibili, deve essere approfondito, beneficiando, in futuro, di serie storiche più lunghe.

Con riferimento al punto a) è emblematico il confronto IRAP-IVA, le cui basi divergono essenzialmente per la diversa imposizione sui flussi di commercio estero e sugli investimenti. Le esportazioni, infatti, concorrono a determinare la base IRAP, ma sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA; di contro, le importazioni generano gettito IVA, ma sono considerate componenti negative della base IRAP. Gli investimenti, inoltre, influenzano la base IRAP in ragione degli ammortamenti, mentre, l'IVA assolta sugli acquisti di beni ammortizzabili è, di norma, ammessa in detrazione. Con riferimento alle misure di *policy* è, invece, necessario considerare l'impatto delle innovazioni relative sia alla determinazione del tributo (le aliquote, le detrazioni, ecc.), sia agli strumenti posti in essere per prevenire e contrastare l'evasione.

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 2014-2019. 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, ovvero: Lazio, Lombardia, Campania Toscana e Sicilia. Il Lazio si caratterizza anche per avere un'elevata propensione all'evasione, insieme a Calabria, Campania, Molise e Abruzzo. Le regioni più produttive mostrano i tassi di evasione più bassi.

FIGURA III.1.4.1: DISTRIBUZIONI REGIONALI DEL GAP NON DICHIARATO (DATI IN MILIONI DI EURO) E DELLA PROPENSIONE AL GAP (VALORI PERCENTUALI). MEDIE 2014-2019*.



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

III.1.5 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 che si è consolidato a partire dall'anno d'imposta 2016. Infatti, dopo il picco del 2015, presumibilmente riconducibile alla diffusione del fenomeno degli affitti di appartamenti per vacanze anche per tramite di portali on line, si registra una sostanziale **stabilizzazione del gap** intorno ad un importo di circa **700 milioni di euro**, corrispondenti ad una **propensione al gap inferiore al 9%**. A tale inversione di tendenza ha contribuito l'estensione agli affitti brevi della possibilità di usufruire del regime della cedolare secca (Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50) e la contestuale introduzione dell'obbligo, per gli intermediari, di comunicare all'Agenzia delle entrate i dati dei contratti di locazione breve stipulati a partire dal 1° giugno 2017 per il loro tramite. Per l'anno d'imposta 2019, le stime provvisorie registrano un aumento sia dei canoni potenziali che di quelli dichiarati, a fronte del quale si evidenzia un moderato aumento del *gap* in livelli (+1,7%) e un andamento pressoché costante della propensione (+0,1pp). Nello specifico, l'aumento dei canoni dichiarati è trainato dalla dinamica degli importi ricompresi nel regime della cedolare secca (+9%), in parte ascrivibile all'estensione di tale regime anche a talune tipologie di affitti commerciali.

TABELLA III.1.5.1: AMMONTARE DEL GAP SULLE LOCAZIONI DELLE PERSONE FISICHE E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2010-2015

	Anno	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Gap locazioni in mln di euro	Non dichiarato	754	1,275	767	729	693	705
Gap locazioni in % dell'imposta potenziale	Non dichiarato	9,1%	14,8%	9,4%	8,8 %	8,3%	8,4%
Gap locazioni in % del PIL	Non dichiarato	0,05%	0,08%	0,05%	0,04%	0,04%	0,04%
Gettito dichiarato in % del PIL		0,46%	0,44%	0,44%	0,44%	0,43%	0,43%

III.1.6 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 fino al 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 che sono passati dagli oltre 7,5 milioni di famiglie del 2015 ai circa 1,7 milioni del 2016.

Negli ultimi anni, tuttavia, il numero degli evasori è tornato ad aumentare, risultando sempre maggiore del numero dei nuovi iscritti a ruolo - ossia del numero degli utenti per i quali è stato accertato il possesso di un apparecchio TV -, confermandosi quindi un trend di crescita delle famiglie soggette a canone che non adempiono al versamento dell'imposta. A fronte, infatti, di una crescita complessiva tra il 2017 ed il 2019 di circa 130 mila soggetti tenuti al pagamento del canone, solamente 43 mila circa risultano iscritti a ruolo (Tabella III.1.6.1).

TABELLA III.1.6.1: CALCOLO DELLE FAMIGLIE CHE EVADONO COMPLETAMENTE IL CANONE

Anno	Famiglie residenti	Famiglie soggette a canone utenti potenziali	Iscritti a ruolo	Evasori
	(a)	(b)	(c)	(d)=(b)-(c)
2014	25.791.690	24.067.271	16.720.087	7.347.184
2015	25.816.311	24.142.464	16.560.310	7.582.154
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

In termini monetari si nota poi come negli anni successivi alla riforma del 2016, il gettito sia pressoché stabile, attestandosi su circa 1,97 miliardi di euro (si ricorda che il canone ammonta a 90 euro per famiglia), che denota come, nonostante la crescita degli iscritti a ruolo sopra richiamata, resta pressoché stabile l'ammontare delle famiglie che versano il canone ed elevata la quota di famiglie morose. Pur tuttavia, nel 2019 si evidenzia un lieve incremento rispetto al 2018 sia degli utenti che versano il canone sia del canone effettivamente versato per effetto delle iniziative di recupero crediti intraprese (Tabella III.1.6.2).

TABELLA III.1.6.2: CALCOLO DEL CANONE ANNUO MEDIO

Anno	Canone effettivamente versato - Euro*1.000 (a)	Utenti che versano Canone (b)	Canone annuo medio - Euro (c) =(a)/(b)*1.000
2014	1.766.500	15.498.224	114,0
2015	1.746.300	15.308.816	114,1
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

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 agli evasori e morosi si osserva come gli stessi superino la soglia dei 2,67 milioni di famiglie nel 2019 con un incremento di oltre 270 mila unità rispetto ai 2,4 milioni del 2016. In virtù dell'aumento degli evasori si osserva come il *gap* sia in costante aumento dal 2017 al 2019, passando da 225,3 milioni di mancato gettito a circa 241 milioni, nonostante sia diminuito nell'ultimo anno il numero dei morosi che resta, tuttavia, elevato superando le 824 mila unità per un mancato versamento di oltre 74 milioni di euro.

TABELLA III.1.6.3: CALCOLO DEL GAP DEL CANONE

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
2014	8.569.047	1.221.863	114,0	976.707	139.269
2015	8.833.648	1.251.494	114,0	1.007.668	142.760
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

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 discesa di tale indice dal 36,6% del 2015 al 9,9% del 2016, grazie all'introduzione della nuova normativa, lo stesso risulti in lenta ma costante risalita fino al 10,9% fatto registrare nel 2019.

TABELLA III.1.6.4: CALCOLO DELLA PROPENSIONE AL GAP DEL CANONE

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
2014	976.707	1.766.500	35,6%
2015	1.007.668	1.746.300	36,6%
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%

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 sul medesimo approccio permette di stimare il differenziale di retribuzione oraria tra lavoratore regolare e lavoratore irregolare a livello di settore di attività economica (a 98 branche) e classe dimensionale di impresa (si assume che i lavoratori irregolari siano presenti nelle classi dimensionali 1-5 addetti, 6-9 e 10-19).

Il differenziale retributivo così stimato viene applicato alla retribuzione oraria dei lavoratori regolari (a parità di settore di attività economica e classe dimensionale di impresa) per ottenere una misura della retribuzione oraria dei lavoratori irregolari. Applicando tale retribuzione al relativo numero di ore lavorate si ottiene la stima del valore complessivo di costo del lavoro riferibile ai lavoratori irregolari, per i quali, per definizione, i datori di lavoro non pagano contributi né altri oneri sociali. In altri termini, nel caso del lavoro dipendente irregolare, per il datore di lavoro la retribuzione corrisponde al costo del lavoro totale, mentre per il lavoratore la retribuzione lorda corrisponde alla retribuzione netta (ossia i lavoratori non pagano i contributi a loro carico né le imposte).

Nella Tabella III.1.7.1 sono riportate le stime per l'anno 2018 dei salari orari lordi dei lavoratori regolari e di quelli irregolari per macro-settore di attività economica, riferiti al complesso dei datori di lavoro dei settori *market*, nonché i differenziali impliciti di salario orario lordo (rapporto tra le retribuzioni della componente irregolare del settore e di quella irregolare). Il rapporto tra la retribuzione lorda dei dipendenti irregolari e quella dei regolari è pari al 49% per il complesso dei settori, con un valore più basso nell'industria in senso stretto (44%) e piuttosto alto nel comparto degli altri servizi (66%), dove è fortemente influenzato dalla presenza preponderante del comparto del lavoro domestico e di cura. Misure analoghe sono disponibili all'interno delle stime dei Conti Nazionali dall'anno 2011 in avanti.

A partire dalle stime delle retribuzioni si ottiene, come già esposto, la stima relativa al monte salariale irregolare. Nel 2018 le retribuzioni pagate ai lavoratori irregolari ammontano a 30,3 miliardi di euro, il 5,8% del totale delle retribuzioni lorde, in diminuzione rispetto ai 30,4 miliardi del 2017 (6,1% del totale); nel 2011 il medesimo aggregato era stato stimato in circa 27 miliardi, con un'incidenza sulla massa retributiva totale pari al 5,8%.

TABELLA III.1.7.1: STIMA DI CONTABILITÀ NAZIONALE DEI SALARI ORARI MEDI DEI LAVORATORI DIPENDENTI REGOLARI E IRREGOLARI; ANNO 2018 (VALORI IN EURO E DIFFERENZIALI RELATIVI)

	Salario orario lordo dei regolari (imprese market)	Salario orario degli irregolari	Differenziali (salario orario lordo regolari =1)
Agricoltura	10,4	6,2	0,6
Industria senso stretto	18,5	8,2	0,4
Costruzioni	15,0	8,7	0,6
Servizi	15,9	8,2	0,5
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	15,5	9,5	0,6
servizi alle imprese	19,0	9,4	0,5
altri servizi	11,2	7,4	0,7
Totale economia	16,4	8,1	0,5

La misura delle retribuzioni relative al lavoro irregolare è la variabile di base su cui è basata la stima dell'evasione contributiva, sia per la quota di contributi a carico del datore di lavoro, che entra nel costo del lavoro, sia la quota a carico del lavoratore, inclusa nelle retribuzioni lorde per i lavoratori regolari. Per quanto riguarda i contributi a carico dei datori di lavoro, si fa riferimento a una parte dei soli contributi effettivi di loro competenza;

tra di essi rientrano anche i versamenti che le aziende effettuano presso il fondo di tesoreria INPS e i fondi pensione a seguito della riforma della previdenza complementare (Decreto legislativo n. 252/2005) che prevede, a partire 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 ad 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 (normalmente inclusi tra i contributi effettivi secondo gli schemi classificatori di Contabilità nazionale) e dei contributi figurativi. Questi ultimi sono la contropartita delle prestazioni sociali erogate direttamente dai datori di lavoro ai dipendenti, senza passare attraverso gli organismi di sicurezza sociale; tra di essi rientrano i giorni di malattia a carico del datore di lavoro o il rimborso (totale o parziale) effettuato direttamente dal datore di lavoro di spese sanitarie effettuate dal lavoratore, come da accordi aziendali, etc.

Date queste premesse, è possibile definire stime dei contributi evasi, utilizzando due diverse ipotesi che definiscono una soglia minima e una 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 i risultati ottenuti per gli anni 2015-2018, separatamente per i contributi a carico del lavoratore e per quelli a carico del datore di lavoro e per settore di attività. L'ipotesi massima di contributi commisurati alla retribuzione dei lavoratori regolari porta a una stima dell'evasione contributiva dell'ordine di 11,3 miliardi nel 2015, che si riduce a 10,9 miliardi nel 2016, per effetto della riduzione dell'input di lavoro dipendente irregolare e dei provvedimenti a sostegno dell'occupazione. Dal 2017 l'evasione contributiva riprende a crescere, arrivando a circa 12,3 miliardi nel 2018. Analogamente nell'ipotesi minima, che considera come imponibile la retribuzione effettiva stimata per gli irregolari, si giunge a un'evasione contributiva che nei quattro anni varia dagli 8,3 miliardi del 2015 agli 8,6 del 2018, con un calo solo nel 2016 quando scende a circa 7,8 miliardi.

TABELLA III.1.7.2: STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA NELLE DUE IPOTESI. ANNI 2015- 2018. IMPORTI IN MILIONI DI EURO

Anno 2015	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale
Agricoltura	516	232	748	318	143	461
Industria senso stretto	1.041	328	1.370	687	217	904
Costruzioni	1.204	307	1.510	759	193	952
Servizi	5.755	1.917	7.672	4.490	1.493	5.982
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.351	791	3.141	1.633	551	2.182
servizi alle imprese	864	296	1.160	600	205	805
altri servizi	2.540	831	3.371	2.257	737	2.995
Totale economia	8.516	2.784	11.300	6.253	2.046	8.299

Anno 2016	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale	Contr. carico datore	Contr. carico lavoratore	Totale
Agricoltura	531	239	770	332	150	481
Industria senso stretto	957	316	1.273	609	202	810
Costruzioni	1.182	310	1.492	730	191	921
Servizi	5.449	1.898	7.347	4.131	1.433	5.565
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.238	786	3.024	1.521	534	2.056
servizi alle imprese	799	297	1.096	541	200	741
altri servizi	2.412	815	3.227	2.070	699	2.768
Totale economia	8.119	2.764	10.883	5.801	1.976	7.777

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

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

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

Come per gli anni precedenti, si è scelto di concentrare l'analisi del *tax gap* delle accise sul settore della distribuzione dei carburanti (benzina e gasolio) che ha subito negli ultimi

decenni profonde trasformazioni, con la diffusione di operatori petroliferi non abituali e impianti di distribuzione “no logo”, e che, sulla base di informazioni condivise dalle associazioni di categoria, risulta essere caratterizzato da diffusi fenomeni di non assolvimento delle imposte con conseguenti distorsioni del mercato.

In particolare, coerentemente con la strategia utilizzata dall’Agenzia delle dogane e dei monopoli per orientare i controlli antifrode nel settore dei carburanti, si è deciso di limitare l’analisi a benzina e gasolio per autotrazione consumati attraverso la rete di distributori stradali, che rappresenta oltre il 70% dei consumi totali (99% per la benzina e 66% per il gasolio).

La serie storica analizzata è relativa al periodo 2014-2019 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 consumo³⁰, 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 249/2012³¹.

Con riferimento alla base imponibile teorica, i dati relativi alla benzina e al gasolio 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 scarico³².

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 macroaggregati fornisce una stima dei quantitativi di prodotto (espressi in litri) per i quali l’accisa non è stata assolta³³.

³⁰ 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.

³¹ 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.

³² Ai sensi degli artt. 4 e 5 del D.M. 01/8/1980 e del telescritto MF prot. 4010 del 04/11/1996.

³³ Per ulteriori approfondimenti sulla metodologia si rinvia alla Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva - Anno 2018, pagg. 72-96

TABELLA III.1.8.1: CONFRONTO BASE IMPONIBILE EFFETTIVA VS. BASE IMPONIBILE TEORICA

Aggregato		Unità di misura	2014	2015	2016	2017	2018	2019
BENZINA	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mln di litri	10.462	10.380	10.184	10.033	9.790	9.991
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MISE)	.000 tonnellate	7.652	7.601	7.399	7.148	7.211	7.255
		mln di litri	10.237	10.169	9.898	9.563	9.647	9.706
	Differenza	mln di litri	225	211	285	470	143	285
	%	2,2%	2,0%	2,8%	4,7%	1,5%	2,9%	
GASOLIO	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mln di litri	19.406	20.027	20.445	20.922	21.042	21.424
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MISE)	.000 tonnellate	14.621	14.952	15.129	15.078	15.638	15.534
		mln di litri	17.563	17.960	18.173	18.112	18.784	18.659
	Differenza	mln di litri	1.843	2.067	2.272	2.810	2.257	2.765
	%	9,5%	10,3%	11,1%	13,4%	10,7%	12,9%	

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 per mille litri per la benzina e € 617,4 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 per 1000 litri e che, sulla base del Rapporto annuale sulle spese fiscali allegato allo Stato di previsione dell'Entrata della Legge di Bilancio 2020-2022³⁴, ha un peso pari al 96% delle agevolazioni fiscali concesse sui carburanti a uso autotrazione.

I risultati, in termini di *tax gap*, ottenuti per gli anni 2014-2019 sono riportati nella Tabella che segue. Tali risultati evidenziano come il *tax gap*, in crescita fino al 2017, dopo la consistente riduzione registrata nel 2018, mostri un incremento nel 2019, rispettivamente a 2,9% per la benzina e 13,8% per il gasolio. A livello complessivo, il *tax gap* passa da 6,9% nel 2014 a 9,7% nel 2019.

³⁴ Ai sensi dell'art. 21, comma 11-bis, della Legge 196/2009 (Legge di contabilità e finanza pubblica) "Allo stato di previsione dell'entrata è allegato un rapporto annuale sulle spese fiscali, che elenca qualunque forma di esenzione, esclusione, riduzione dell'imponibile o dell'imposta ovvero regime di favore, derivante da disposizioni normative vigenti, con separata indicazione di quelle introdotte nell'anno precedente e nei primi sei mesi dell'anno in corso. Ciascuna misura è accompagnata dalla sua descrizione e dall'individuazione della tipologia dei beneficiari e, ove possibile, dalla quantificazione degli effetti finanziari e del numero dei beneficiari. Le misure sono raggruppate in categorie omogenee, contrassegnate da un codice che ne caratterizza la natura e le finalità. Il rapporto individua le spese fiscali e ne valuta gli effetti finanziari prendendo a riferimento modelli economici standard di tassazione, rispetto ai quali considera anche le spese fiscali negative. Ove possibile e, comunque, per le spese fiscali per le quali sono trascorsi cinque anni dalla entrata in vigore, il rapporto effettua confronti tra le spese fiscali e i programmi di spesa destinati alle medesime finalità e analizza gli effetti micro-economici delle singole spese fiscali, comprese le ricadute sul contesto sociale".

TABELLA III.1.8.2: STIMA DEL TAX GAP SULLE ACCISE BENZINA E GASOLIO PER AUTOTRAZIONE

Aggregato		2014	2015	2016	2017	2018	2019
BENZINA	Gettito effettivo	7.477	7.407	7.210	6.965	7.027	7.070
	<i>Tax Gap</i>	165	154	208	343	104	208
	Gettito teorico	7.642	7.561	7.418	7.308	7.131	7.277
GASOLIO	Gettito effettivo	10.048	10.235	10.436	10.361	10.755	10.684
	<i>Tax Gap</i>	1.142	1.276	1.403	1.735	1.394	1.707
	Gettito teorico	11.190	11.511	11.839	12.095	12.149	12.391
TOTALE	Gettito effettivo	17.525	17.642	17.646	17.326	17.782	17.754
	<i>Tax Gap</i>	1.306	1.430	1.611	2.077	1.498	1.914
	Gettito teorico	18.831	19.071	19.257	19.403	19.280	19.668

Importi espressi in milioni di euro

TABELLA III.1.8.3: PROPENSIONE AL GAP SULLE ACCISE BENZINA E GASOLIO PER AUTOTRAZIONE

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
BENZINA	2,2%	2,0%	2,8%	4,7%	1,5%	2,9%
GASOLIO	10,2%	11,1%	11,9%	14,3%	11,5%	13,8%
TOTALE	6,9%	7,5%	8,4%	10,7%	7,8%	9,7%

Sebbene l'incremento del 2019 comporti un *tax gap* comunque inferiore a quello registrato nel 2017, la recrudescenza dei fenomeni evasivi rende necessaria l'adozione di ulteriori provvedimenti nel settore, oltre quelli già previsti dalle leggi 11 dicembre 2016, n.232 e 27 dicembre 2017, n.205. Questi ultimi hanno portato ad una riduzione spesso solo temporanea del *tax gap*, in quanto le frodi sono state poi riproposte anche se con nuove modalità elusive delle predette norme. A tal riguardo, L'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha proposto specifiche modifiche normative (nel D.l.124/2019 e nella legge 178/2020) e, a partire dal 2020, ha adottato i provvedimenti attuativi dalle stesse previste (ad es: introduzione e-DAS; INFOIL presso i depositi di capacità non inferiore a 3.000 mc; documento CAR per gli oli lubrificanti; ecc.)³⁵. Inoltre, è stata intensificata l'attività di controllo conseguendo importanti risultati³⁶ sia relativamente alle accise sia con riferimento all'IVA gravante sui carburanti.³⁷

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

Come negli anni precedenti, il *tax gap* delle imposte immobiliari, definito come il divario tra il gettito teorico e il gettito effettivo, è stato stimato separatamente per le due componenti IMU e TASI.

La stima segue la metodologia degli anni precedenti, al netto di alcune variazioni metodologiche che verranno illustrate in Appendice.

³⁵ Si veda il paragrafo IV.1.2.

³⁶ Si veda il paragrafo IV.1.2.

³⁷ Per maggiori informazioni è possibile consultare il Libro blu 2020, pubblicato sul sito ADM: <https://www.adm.gov.it/portale/libro-blu-2020>

Nel 2019, il *tax gap* dell'IMU è stimato per un ammontare di circa 4,7 miliardi, pari al 25,1% 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 616 miliardi³⁸.

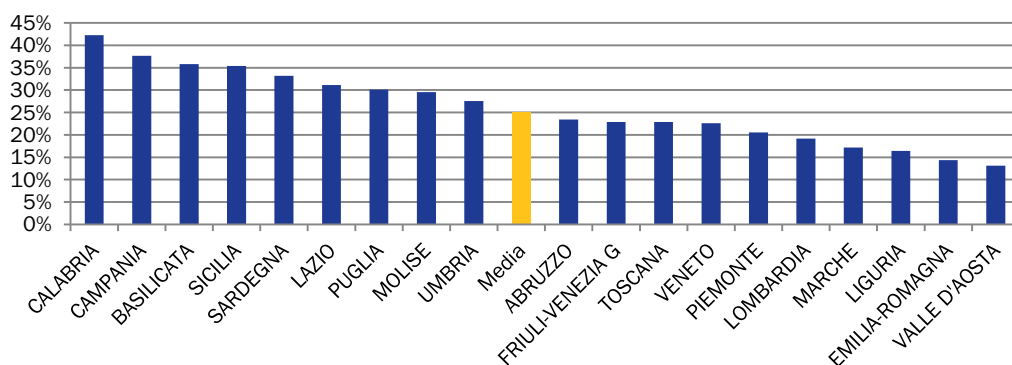
TABELLA III.1.9.1: TAX GAP IMU 2019 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)

Totale IMU teorica	Totale IMU effettiva	Tax gap IMU	Propensione al gap	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
18.667	13.985	4.683	25,1%	2.456.221	1.840.085

Dati in milioni di euro

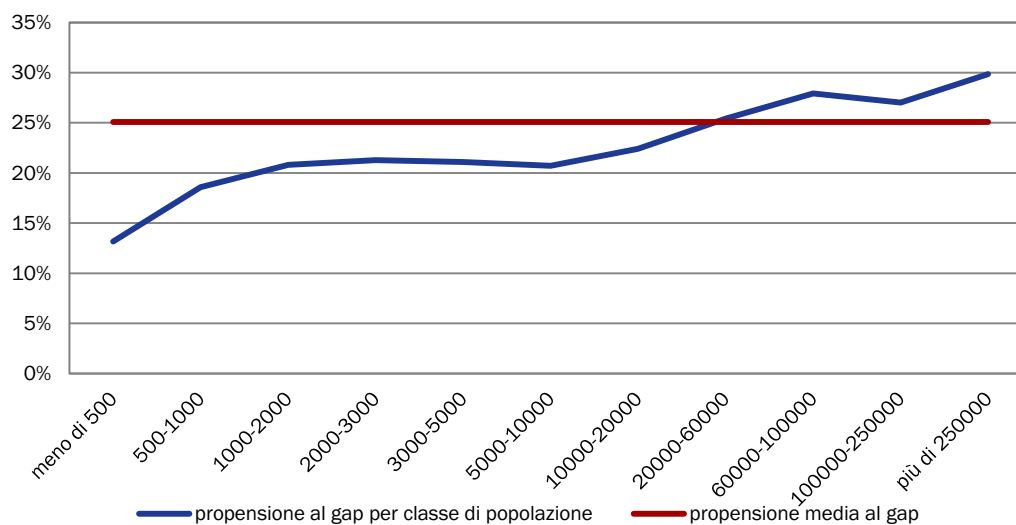
A livello regionale, l'indicatore del *tax gap* dell'IMU varia dal 42,3% del gettito teorico in Calabria al 13,1% in Valle d'Aosta e presenta valori più elevati nelle regioni meridionali (Figura III.1.9.1). Particolarmente significativo è anche il *tax gap* registrato in Campania (37,6% del gettito teorico), in Basilicata (35,8%) e in Sicilia (35,4%). Valori più bassi si osservano, invece, in Emilia Romagna (14,3%), in Liguria (16,4%) e nelle Marche (17,2%).

FIGURA III.1.9.1: TAX GAP IMU 2019 PER REGIONE

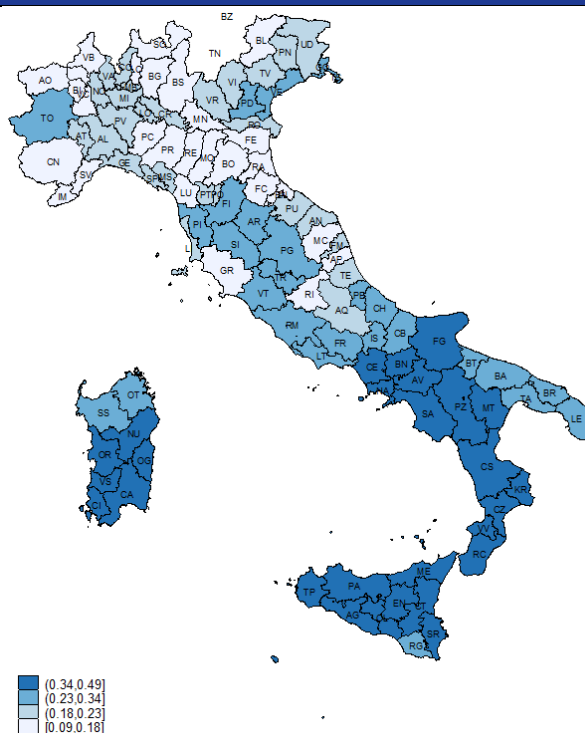


La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura III.1.9.2, evidenzia una relazione tra la propensione al *gap* e l'ampiezza demografica dei comuni. Il *tax gap* in media risulta pari al 13,2% del gettito teorico IMU nei comuni con meno di 500 abitanti e cresce all'aumentare della dimensione demografica dei comuni, fino a raggiungere il valore di 29,9% 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.

³⁸ 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.

FIGURA III.1.9.2: PROPENSIONE AL GAP IMU 2019 PER CLASSE DI POPOLAZIONE DEI COMUNI

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

FIGURA III.1.9.3: TAX GAP IMU 2019 PER PROVINCIA

Per quanto riguarda la TASI, nel 2019 il *tax gap* è stimato in circa 249 milioni, pari al 25,2% del gettito TASI teorico (Tabella III.1.9.2). La differenza tra la base imponibile TASI teorica e la base imponibile TASI effettiva è di circa 249 miliardi³⁹.

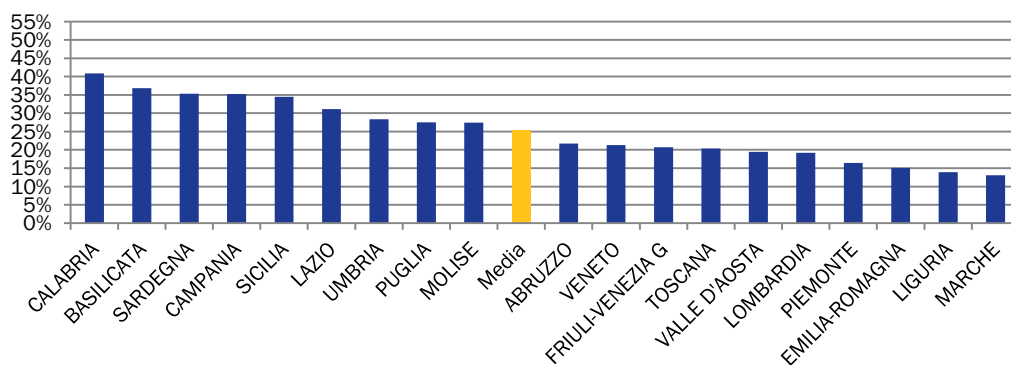
TABELLA III.1.9.2: TAX GAP TASI 2019 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)

Totale TASI teorica	Totale TASI effettiva	Tax gap TASI	Propensione al <i>gap</i>	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
985	737	249	25,2%	985.311	736.569

Dati in milioni di euro.

A livello regionale, l'indicatore del *tax gap* della TASI varia dal 40,9% del gettito teorico in Calabria al 13,1% nelle Marche e presenta valori più elevati nelle regioni meridionali (Figura III.1.9.4). Particolarmente significativo è il *tax gap* registrato in Basilicata (36,8%), in Sardegna (35,3% del gettito teorico), e in Campania (35,2%). Valori più bassi si osservano, invece, in Liguria (13,9%), in Emilia Romagna (15,1%) e in Piemonte (16,5%).

FIGURA III.1.9.4: TAX GAP TASI 2019 PER REGIONE

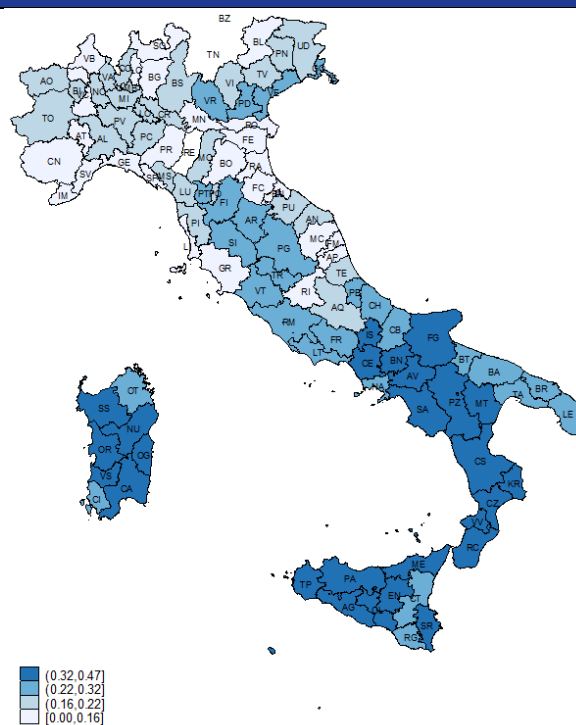


La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura III.1.9.5, evidenzia una relazione tra la propensione al *gap* e l'ampiezza demografica dei comuni. Il *tax gap* risulta pari al 13,5% del gettito teorico TASI nei comuni con meno di 500 abitanti e cresce all'aumentare della dimensione demografica dei comuni, fino a raggiungere il valore massimo di 28,4% del gettito teorico nei comuni compresi nella fascia tra 60 mila e 100 mila abitanti. Per i comuni compresi nelle ultime quattro classi si registrano valori del *tax gap* superiori al valore medio.

³⁹ La propensione al *gap* TASI viene analizzata per i soli 3.995 comuni, che nel 2019 avevano deliberato la relativa aliquota. Per i rimanenti 3.628 comuni, si considera una propensione al *gap* nulla. Inoltre, non sono state considerate le Province Autonome di Trento e Bolzano.

FIGURA III.1.9.5: TAX GAP TASI 2019 PER CLASSI DI POPOLAZIONE

La mappa in Figura III.1.9.6 mostra la propensione al *gap* della TASI per provincia ed evidenza, in modo analogo al *tax gap* dell'IMU, 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.

FIGURA III.1.9.6: TAX GAP TASI 2019 PER PROVINCIA

Nella Tabella III.1.9.3 è illustrato l'andamento del *tax gap* dell'IMU per gli anni 2014-2019. In generale, per gli anni presi in considerazione, il *tax gap* dell'IMU ha registrato un andamento decrescente. L'ammontare del *tax gap* dell'IMU per gli altri fabbricati diversi dall'abitazione principale nel 2014 è di 5,1 miliardi circa, pari al 26,9% del gettito teorico.

Nel 2015 si osserva una leggera diminuzione, con un *tax gap* di 5,1 miliardi e una percentuale rispetto al gettito teorico pari al 26,5%. Nel 2016, il *tax gap* continua a diminuire, assestandosi al di sotto dei cinque miliardi, con una percentuale rispetto al gettito teorico pari al 26,3%. Nel 2017 e nel 2018 si osserva un'ulteriore diminuzione: il *tax gap* risulta essere pari a 4,7 miliardi e la propensione al *gap* è del 25,3%.

TABELLA III.1.9.3: DINAMICA DEL TAX GAP IMU PER GLI ANNI 2014-2019 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)

	2014	2015	2016	2017*	2018*	2019*
IMU teorica altri fabbricati	19.084	19.275	18.939	18.730	18.695	18.667
IMU effettiva altri fabbricati	13.944	14.162	13.951	13.994	13.956	13.985
Tax gap IMU altri fabbricati	5.140	5.113	4.989	4.736	4.739	4.683
Indicatore tax gap IMU altri fabbricati	26,9%	26,5%	26,3%	25,3%	25,3%	25,1%

Dati in milioni di euro.

* Anni oggetto di revisione metodologica

Per quanto riguarda la TASI, si registra una forte diminuzione dell'indicatore del *tax gap* tra il 2016, dove il *tax gap* è pari al 26,9% del gettito teorico, e il 2017, dove il *gap* è pari al 25,4% del gettito teorico. Nel 2018, sebbene l'ammontare del *tax gap* sia pari a circa 258 milioni di euro, come nel 2017, la propensione al *gap* aumenta leggermente al 25,6%, per effetto di una diminuzione del gettito teorico⁴⁰.

TABELLA III.1.9.4: DINAMICA DEL TAX GAP TASI PER GLI ANNI 2016-2019 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)

	2016	2017*	2018*	2019*
TASI teorica altri fabbricati	934	1.015	1.007	985
TASI effettiva altri fabbricati	682	758	749	737
tax gap TASI altri fabbricati	251	258	258	249
Indicatore tax gap TASI altri fabbricati	26,9%	25,4%	25,6%	25,2%

Dati in milioni di euro.

*Anni oggetto di revisione metodologica

III.1.10 Il *tax gap* nel lungo periodo

La serie storica dei dati del *tax gap* degli ultimi 19 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 il 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.

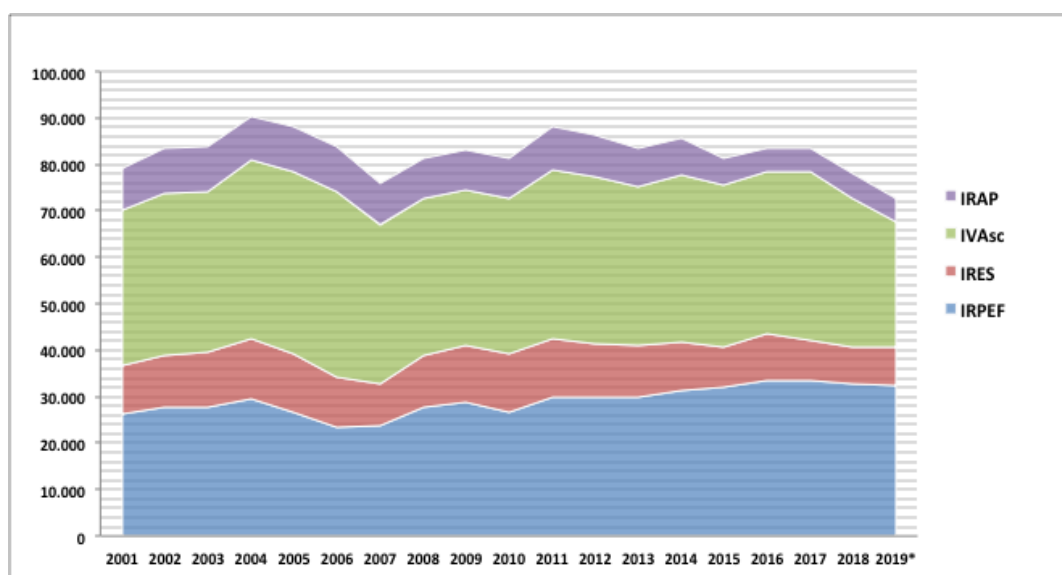
La media annuale del *tax gap* tra il 2001 e il 2019 in Italia si attesta sugli 82,8 miliardi di euro. Pur se la variazione complessiva è relativamente modesta il fenomeno ha subito significative oscillazioni nel corso del periodo considerato. Dalla figura 1.E.1 si evince, infatti, che il *tax gap* ha 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.

⁴⁰ È bene precisare che la stima del *tax gap* TASI viene effettuata limitatamente ai comuni che, per l'anno oggetto di stima, abbiano deliberato l'aliquota. Per questo l'andamento del *gap* TASI nel tempo può discostarsi da quello dell'IMU.

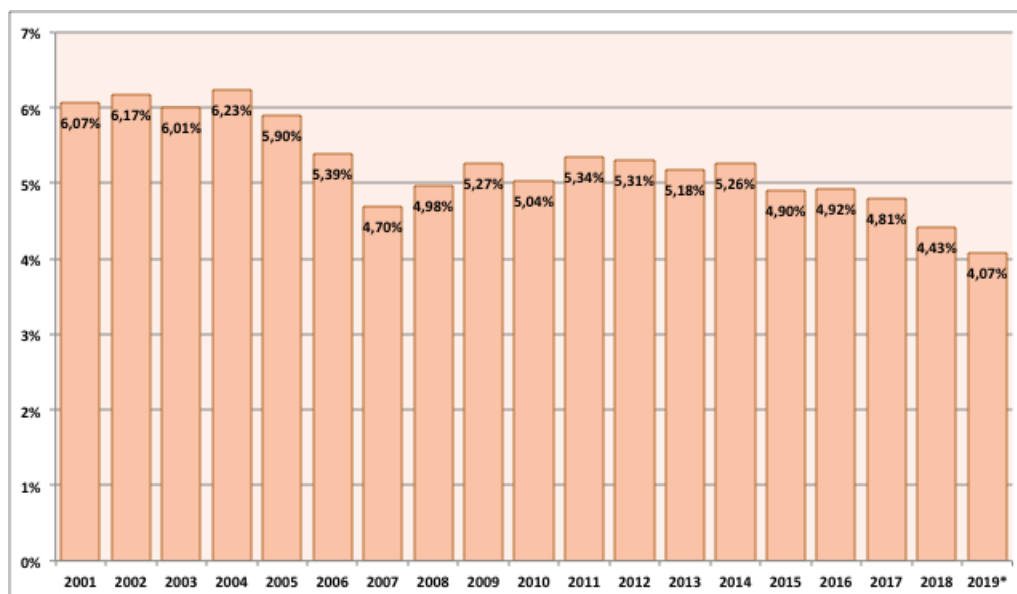
Tra il 2011 e il 2018 si verifica un trend complessivamente decrescente che riporta il *tax gap* circa ai livelli iniziali. Tuttavia, anche in questi anni, le fluttuazioni sono notevoli: nel 2015 ad esempio si registra una forte contrazione seguita nel 2016 da un rimbalzo che attesta il *gap* su un valore di circa 83,4 miliardi, confermato anche nell'anno successivo. Tra il 2017 e il 2019, infine, si osserva una significativa riduzione (da 83,4 a 72,8 miliardi).

Nella stessa Figura III.1.10.1 è raffigurata anche la disaggregazione del *tax gap* per tipologia di imposta. La parte più rilevante del *gap* è rappresentata dall'IVA, con una media di 34,9 miliardi all'anno. Seguono l'evasione IRPEF da lavoro autonomo e impresa, che ammonta a circa 29,1 miliardi all'anno, quella IRES, con in media 10,7 miliardi, e infine il *gap* IRAP con una media di 8 miliardi all'anno. Da un punto di vista della dinamica si osserva una significativa correlazione tra tutte e quattro le imposte spiegata dal fatto che esiste un legame contabile che le lega tra loro. Tale correlazione è più marcata tra IVA e IRAP e meno evidente con le imposte dirette il cui andamento è influenzato da poste specifiche che ne caratterizzano la base imponibile.

FIGURA III.1.10.1: TAX GAP IN ITALIA (MILIONI DI EURO, ANNI 2001-2019)



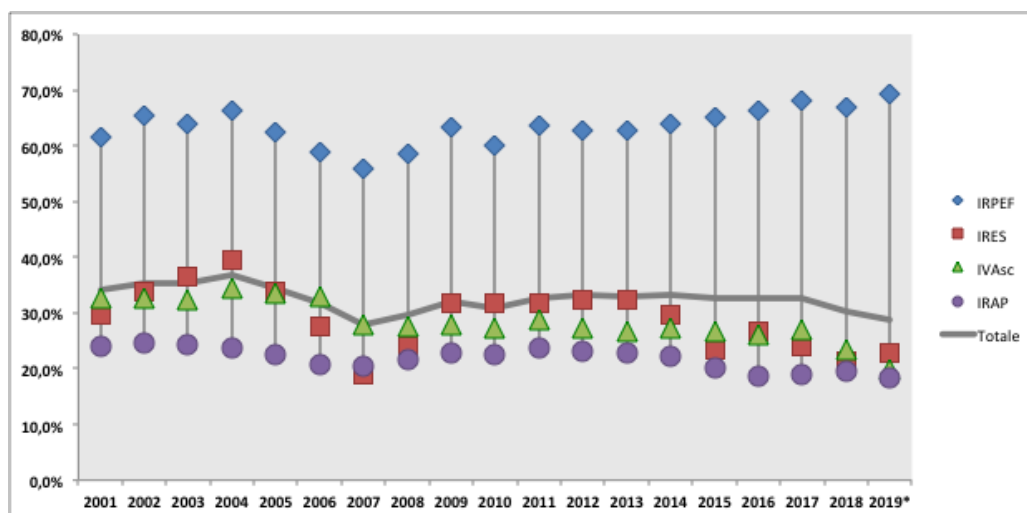
Il *tax gap* è una grandezza espressa in termini monetari e pertanto risente sia delle dinamiche inflazionistiche sia dell'andamento del ciclo economico. Per sterilizzare entrambi gli effetti si osserva l'incidenza del *gap* sul PIL nominale (Figura III.1.10.2). L'andamento di questo indicatore rivela 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 (2007-2019) il valore medio scende al 5%. Se si sofferma l'attenzione ai 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 2019 (*tax gap* su PIL pari a 4,1%).

FIGURA III.1.10.2: INCIDENZA TAX GAP SUL PIL (VALORI PERCENTUALI, ANNI 2001-2019)

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 19 anni la propensione al *gap* si è ridotta. Negli anni esaminati la media della propensione al *gap* a livello nazionale si è aggirata intorno al 32,5%, riducendosi dal 34,2% nel 2001 al 28,7% nel 2019; la riduzione maggiore a livello complessivo è avvenuta tra il 2004 e il 2007 (da 36,9% a circa 27,8%) dovuto in buona parte all'innalzamento dell'imposta potenziale, ma anche ad una costante riduzione del *gap* in valore assoluto che passa da circa 91 a circa 76 miliardi di euro. Successivamente, 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 stabile, mentre il 2018 segna un abbassamento, seguito da un ulteriore abbassamento nel 2019. Quello che risulta essere interessante è che la propensione ad evadere si muove sistematicamente in direzione opposta rispetto all'economia nazionale, tendendo ad aumentare negli anni di recessione e a ridursi negli anni di espansione. L'evidenza empirica che sembra emergere dall'analisi descrittiva dei dati disponibili è coerente con la teoria del reddito permanente.

Il valore piuttosto elevato della propensione è da attribuirsi principalmente alle cifre che riguardano l'IRPEF da lavoro autonomo e impresa. Come appare evidente dalla Figura III.1.10.3, in questo ambito l'ammontare dell'imposta evasa rappresenta mediamente il 63,4% - e raggiunge in diversi anni quasi il 70% - di quella potenziale. Essa presenta inoltre un andamento divergente rispetto alle altre imposte, considerando la costante crescita osservata negli ultimi anni. All'estremo opposto si trova l'IRAP, che risulta essere non solo l'imposta dove l'evasione è di entità minore in valore assoluto ma anche quella in cui la propensione ad evadere è minima (valore medio nel periodo 21,8%). L'IVA e l'IRES presentano un tasso di propensione in media essenzialmente simile (rispettivamente 28,6% e 29%), sebbene la propensione relativa all'imposta sul valore aggiunto sia caratterizzata da una maggiore persistenza.

FIGURA III.1.10.3: PROPENSIONE AL GAP IN ITALIA (VALORI PERCENTUALI, ANNI 2001-2019)

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 19 anni l'ammontare dei mancati versamenti passa da meno di 6 miliardi a circa 13 miliardi. 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 crescente per tutte le imposte salvo l'IRPEF, in cui i mancati versamenti rappresentano una fetta pressoché costante di evasione.

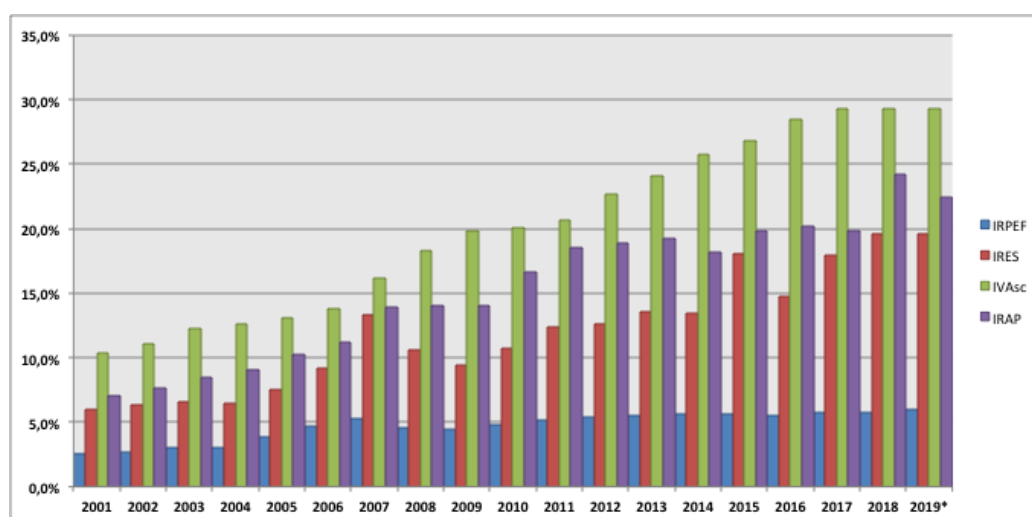
FIGURA III.1.10.4: INCIDENZA MANCATI VERSAMENTI SU TAX GAP COMPLESSIVO (VALORI PERCENTUALI, ANNI 2001-2019)

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
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	32.199	33.345	33.349	32.777	32.443
di cui IRPEF netto MV	25.642	26.929	26.758	28.605	25.571	22.187	22.588	26.412	27.428	25.505	28.207	28.163	28.114	29.418	30.385	31.497	31.411	30.872	30.513
IRPEF MV (**)	666	753	841	907	1.016	1.106	1.268	1.278	1.267	1.277	1.535	1.606	1.644	1.740	1.814	1.848	1.937	1.904	1.929
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	8.398	10.315	8.726	7.907	8.317
di cui IRES netto MV	9.628	10.347	11.089	12.186	11.572	10.058	7.669	9.934	11.236	10.980	11.035	10.226	9.798	9.154	6.883	8.789	7.156	6.355	6.684
IRES MV (**)	617	698	779	840	941	1.024	1.174	1.183	1.174	1.322	1.566	1.471	1.546	1.423	1.515	1.526	1.571	1.552	1.632
IVAsc 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	35.095	34.820	36.263	32.007	26.999
di cui IVAsc netto MV	30.073	31.143	30.485	33.476	34.349	34.299	28.827	27.700	26.649	26.721	28.916	27.721	25.818	26.592	25.693	24.920	25.642	22.632	19.091
IVAsc MV (**)	3.498	3.890	4.283	4.835	5.154	5.498	5.565	6.202	6.599	6.714	7.541	8.151	8.207	9.243	9.402	9.900	10.621	9.375	7.908
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	5.494	4.957	5.138	5.476	5.089
di cui IRAP netto MV	8.404	8.832	8.706	8.762	8.540	8.514	7.584	7.538	7.527	7.225	7.518	7.272	6.763	6.595	4.401	3.955	4.118	4.147	3.944
IRAP MV (**)	644	728	812	876	982	1.068	1.225	1.234	1.224	1.447	1.705	1.689	1.619	1.467	1.093	1.002	1.019	1.330	1.145
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	81.186	83.437	83.476	78.167	72.847
di cui netto MV	73.747	77.251	77.038	83.030	80.032	75.057	66.667	71.585	72.839	70.430	75.677	73.381	70.494	71.759	67.362	69.161	68.327	64.006	60.233
MV (**)	5.425	6.069	6.714	7.458	8.093	8.696	9.232	9.898	10.264	10.760	12.348	12.918	13.016	13.873	13.824	14.276	15.149	14.161	12.614

Note: (*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2019 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2018 semi-definitivi;

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2018 e 2019; IVAsc = IVA senza consenso.

†Le serie riportate in tabella per il periodo 2014-2019 sono tratte dalla "Relazione sull'Economia non Osservata e sull'Evasione Fiscale e Contributiva (art. 10-bis.1 c. 3 legge 31 dicembre 2009, n.196) - Aggiornamenti per gli anni 2014-2019 a seguito della revisione dei Conti Nazionali Apportata dall'ISTAT". Gli anni precedenti sono stati elaborati in base alla stessa metodologia approvata dalla "Commissione per la redazione della Relazione sulla Economia non Osservata e sull'Evasione Fiscale e Contributiva" e utilizzando delle serie storiche dei Conti Nazionali coerenti con quelle impiegate per il calcolo degli anni 2014-2019.

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
IRPEF totale lavoro autonomo e im-presa	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%	66,4%	68,1%	66,9%	69,2%
di cui IRPEF netto MV	57,9%	60,8%	59,2%	61,2%	57,1%	53,1%	50,3%	53,1%	57,2%	54,2%	56,6%	59,4%	59,3%	60,3%	61,4%	62,7%	64,1%	63,0%	65,1%
IRPEF MV (**)	3,7%	4,5%	4,7%	5,2%	5,4%	5,7%	5,7%	5,5%	6,2%	5,9%	7,1%	3,4%	3,5%	3,6%	3,7%	3,7%	4,0%	3,9%	4,1%
IRES totale	29,8%	33,8%	36,6%	39,4%	33,8%	27,6%	18,9%	23,9%	31,7%	34,8%	31,7%	32,3%	32,3%	29,8%	23,4%	26,6%	23,9%	21,5%	22,8%
di cui IRES netto MV	27,9%	31,4%	33,8%	36,4%	30,9%	24,8%	16,3%	21,2%	28,3%	27,9%	27,3%	28,7%	28,3%	25,8%	19,2%	22,7%	19,6%	17,2%	18,3%
IRES MV (**)	2,1%	2,6%	3,0%	3,3%	3,1%	2,9%	2,6%	2,8%	3,5%	3,9%	4,4%	3,7%	4,0%	4,0%	4,2%	3,9%	4,3%	4,2%	4,5%
IVAsc 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%	26,7%	26,2%	27,0%	23,4%	19,9%
di cui IVAsc netto MV	27,9%	27,6%	27,1%	28,4%	27,6%	27,0%	22,3%	21,6%	21,2%	20,7%	21,8%	20,9%	20,1%	20,3%	19,5%	18,8%	19,1%	16,5%	14,1%
IVAsc MV (**)	4,6%	4,8%	5,2%	5,7%	5,7%	5,9%	5,5%	6,1%	6,6%	6,5%	7,1%	6,4%	6,6%	7,1%	7,1%	7,5%	7,9%	6,8%	5,8%
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%	18,9%	19,4%	18,3%
di cui IRAP netto MV	21,9%	22,2%	21,8%	21,0%	19,8%	18,1%	17,1%	18,3%	19,1%	18,2%	18,7%	18,7%	18,3%	18,2%	16,1%	15,0%	15,1%	14,7%	14,2%
IRAP MV (**)	2,1%	2,3%	2,5%	2,6%	2,8%	2,7%	3,2%	3,5%	3,7%	4,3%	4,9%	4,3%	4,4%	4,0%	4,0%	3,8%	3,7%	4,7%	4,1%
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%	32,6%	32,7%	32,8%	30,2%	28,7%
di cui netto MV	32,4%	33,2%	32,9%	34,1%	31,5%	28,8%	24,7%	26,4%	28,2%	27,0%	28,1%	28,2%	27,8%	28,0%	27,2%	27,1%	26,9%	24,8%	23,8%
MV (**)	2,6%	2,9%	3,2%	3,5%	3,4%	3,5%	3,3%	3,7%	4,1%	4,1%	4,6%	5,0%	5,1%	5,3%	5,5%	5,5%	5,9%	5,4%	4,9%

Note: (*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2019 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2018 semi-definitivi;

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2018 e 2019; IVAsc = IVA senza consenso.

† Le serie riportate in tabella per il periodo 2014-2019 sono tratte dalla "Relazione sull'Economia non Osservata e sull'Evasione Fiscale e Contributiva (art. 10 bis.1 c. 3 legge 31 dicembre 2009, n.196) - Aggiornamenti per gli anni 2014-2019 a seguito della revisione dei Conti Nazionali Apportata dall'ISTAT". Gli anni precedenti sono stati elaborati in base alla stessa metodologia approvata dalla "Commissione per la redazione della Relazione sull'Economia non Osservata e sull'Evasione Fiscale e Contributiva" e utilizzando delle serie storiche dei Conti Nazionali coerenti con quelle impiegate per il calcolo degli anni 2014-2019.

III.2 QUANTIFICAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE DA ADEMPIMENTO SPONTANEO

L'articolo 1, comma 3, della Legge di Bilancio 2021-2023⁴¹, ha introdotto un nuovo dispositivo di alimentazione del Fondo speciale, istituito dal comma 2 della medesima legge al fine di dare attuazione a interventi in materia di riforma del sistema fiscale (d'ora in avanti "Fondo"). Il Fondo è alimentato dalle risorse stimate come maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo, fermo restando il rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica. Conseguentemente, il comma 6 ha abrogato i commi da 431 a 435 dell'articolo 1 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, che avevano istituito il precedente "Fondo per la riduzione della pressione fiscale".

Si ricorda che le risorse da destinare al precedente "Fondo per la riduzione della pressione fiscale" erano quantificate sulla base della verifica di tre condizioni: *i)* che le entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale risultassero superiori rispetto alle previsioni iscritte nel triennio del bilancio a legislazione vigente; *ii)* che le entrate derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale fossero maggiori rispetto a quelle effettivamente incassate nell'esercizio precedente; *iii)* che le predette maggiori entrate fossero permanenti. La verifica positiva di tali condizioni consentiva - in occasione della predisposizione del disegno di Legge di Bilancio - di iscrivere, nello stato di previsione dell'entrata e, contestualmente, nel fondo, le maggiori risorse permanenti derivanti dall'attività di contrasto dell'evasione fiscale. Nel previgente meccanismo di determinazione delle risorse, la quantificazione veniva effettuata con riferimento ai soli ruoli, interessi e sanzioni, ovvero all'efficacia delle attività di accertamento e controllo, senza tener conto degli effetti positivi delle numerose misure introdotte negli ultimi anni per incentivare l'adempimento spontaneo, ovvero per promuovere il miglioramento della *compliance*⁴².

A differenza del previgente meccanismo di alimentazione del fondo, il nuovo "Fondo speciale" verrà alimentato con le sole entrate generate dal miglioramento dell'adempimento spontaneo dei contribuenti (*tax compliance*) e potrà essere destinato al finanziamento di interventi di riduzione della pressione fiscale, con l'obiettivo di creare un collegamento diretto tra il recupero di entrate derivante dalla riduzione della propensione all'evasione e la diminuzione del carico fiscale sui contribuenti "onesti".

Come evidenziato nel comma 4 della Legge di Bilancio 2021-2023, 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, nell'Aggiornamento della 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 2018, così come riportata nell'Aggiornamento alla Relazione 2020, pubblicato il 5 dicembre 2020, ma tenendo conto degli ulteriori aggiornamenti indicati nella Relazione 2021. Sulla base della metodologia utilizzata dalla Commissione incaricata di redigere la Relazione, delle *best practices* internazionali e delle principali evidenze della letteratura teorica e empirica in materia, la variazione della *tax compliance* è costituita dalla variazione (col segno negativo) del *tax gap* nel 2018 rispetto al 2017.

⁴¹ Legge 30 dicembre 2020, n. 178.

⁴² In generale, si teneva conto dell'attività di contrasto all'evasione fiscale finalizzata al recupero del gettito evaso, come i ruoli, ma non di quella orientata al miglioramento dell'adempimento spontaneo da parte dei contribuenti: la prima componente di fatto rappresenta l'evasione cumulata nel passato; la seconda componente è strettamente connessa all'evasione che si è determinata in quel periodo d'imposta e costituisce l'unica autentica base di riferimento per introdurre meccanismi incentivanti di riduzione della pressione fiscale.

Sotto il profilo metodologico, la quantificazione della variazione del *tax gap* può essere basata su due criteri: la differenza in termini assoluti tra il *tax gap* del 2018 rispetto a quello registrato nel 2017; il prodotto tra la variazione della *propensione al gap* (come *proxy* della propensione all'evasione), tra il 2017 e il 2018, e il gettito teorico dell'imposta nel 2018. In quest'ultimo modo, come evidenziato anche nella Relazione 2020⁴³, è possibile isolare l'impatto della variazione della *tax compliance* dagli effetti delle variazioni congiunturali e normative sulla base imponibile e sul gettito teorico dell'imposta. In altri termini, è possibile tenere conto del c.d. controfattuale, ovvero di quale sarebbe stata l'evasione dell'imposta nel 2018 se la propensione all'evasione fosse stata quella registrata nel 2017.

Inoltre, la quantificazione fa riferimento esclusivamente al *tax gap* dell'IVA e delle imposte dirette (IRPEF e IRES) sul reddito da lavoro autonomo e d'impresa, in considerazione di aspetti legati al calcolo e al monitoraggio della *tax compliance*, sulla base dei requisiti e delle condizioni previste dalla norma che ha introdotto il Fondo speciale.

La Tabella III.2.1 riporta il calcolo della variazione della *tax compliance* nel 2018 rispetto al 2017; la variazione della *compliance* viene riportata sia considerando il *tax gap* in termini assoluti, sia considerando la variazione nella *propensione al gap*. I risultati mostrano un miglioramento della *tax compliance* nel 2018 rispetto al 2017 pari a un minimo di 5,6 miliardi di euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione assoluta del *tax gap*) e un massimo di 6,4 miliardi di euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione della propensione al *gap*).

TABELLA III.2.1: LA VARIAZIONE DELLA TAX COMPLIANCE -2018-2017-. DATI IN MILIONI DI EURO.						
		Anno	IVA	IRPEF	IRES	Totale
Propensione al <i>gap</i>	a)	2017	27,0%	68,1%	23,9%	
	b)	2018	23,4%	66,9%	21,5%	
Gettito teorico	c)	2017	134.501	48.992	36.481	
	d)	2018	137.044	48.997	36.857	
<i>Tax gap</i>	e)	2017	36.263	33.349	8.726	
	f)	2018	32.007	32.777	7.907	
Variazione <i>tax compliance</i>	g) = - (f) - e)	<i>tax gap</i>	4.256	572	819	5.648
	h) = - (b) - a) * d)	Propensione al <i>gap</i>	4.942	576	909	6.426

La norma vigente prevede due condizioni necessarie per determinare le risorse da destinare al Fondo. La prima condizione è indicata al comma 4 e si riferisce alla definizione delle maggiori entrate "permanenti"; la seconda condizione, indicata al comma 5, concerne il rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica. La verifica di queste due condizioni non è di competenza di questa Relazione, ma appare utile descrivere sinteticamente come essa si svolge.

La condizione di cui al comma 4 prevede che le maggiori entrate, così come determinate nella Tabella III.2.1, 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 risulti non negativa. Tale condizione implica, di fatto, che il miglioramento della *tax compliance* registrato nel 2018 non sia stato successivamente annullato da un peggioramento della *tax compliance* nel triennio successivo 2019-2021. Il successivo periodo del medesimo comma prevede che qualora la 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 e il valore negativo della somma algebrica della variazione delle entrate da miglioramento dell'adempimento spontaneo stimata con riferimento ai tre anni successivi. Viceversa, se la differenza di cui al periodo precedente è negativa o pari a zero, l'ammontare delle maggiori entrate permanenti è pari a zero. In sintesi, nel primo caso si fa

⁴³ Vedi Box 1.C.3, Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva. Anno 2019, pp. 11-12.

riferimento a un peggioramento parziale della *tax compliance*; nel secondo caso a un peggioramento in grado di annullare tutta la variazione positiva della *tax compliance* registrata nel 2018.

Infine, il comma 5 prevede che, nel rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica, la Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza indichi la quota delle maggiori entrate permanenti rispetto alle previsioni tendenziali formulate per il Documento di economia e finanza, derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo e determinate ai sensi del comma 4, da destinare al Fondo di cui al comma 2. Vi sono, quindi, due passaggi da considerare: i) la verifica dell'ammontare delle maggiori entrate rispetto alle previsioni formulate per il Documento di economia e finanza; ii) l'indicazione della quota delle maggiori entrate permanenti da destinare al Fondo per la riduzione della pressione fiscale.

Si rimanda, pertanto, alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza per la determinazione delle maggiori entrate permanenti da destinare al Fondo per la riforma del sistema fiscale.

IV. STRATEGIE E RISULTATI DEGLI INTERVENTI DI PREVENZIONE E CONTRASTO

IV.1 PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE

Strategie e interventi attuati nell'anno 2020

Nel 2020 l'attività dell'Amministrazione fiscale, come l'attività di tutta la Pubblica Amministrazione, è stata condizionata dalla pandemia da Covid-19 ed è stata volta soprattutto a mitigarne le conseguenze socio-economiche. Al riguardo rilevano, in particolare, tutta quella serie di misure che il Governo ha introdotto per sostenere l'economia e i contribuenti e che l'Amministrazione fiscale ha puntualmente attuato, quali, da un lato, la cancellazione, sospensione o riduzione degli obblighi fiscali, nonché la sospensione delle attività di recupero dei crediti tributari e, dall'altro, i ristori e i sostegni economici in favore degli operatori in difficoltà.

Le restrizioni adottate dal Governo per contrastare la pandemia hanno, inoltre, imposto una rapida riorganizzazione da parte degli uffici dei diversi enti della fiscalità (con un notevole ricorso al lavoro agile da parte dei lavoratori), al fine di rispondere all'esigenza, da parte dei contribuenti, di ottenere risposte rapide ed esaustive proprio in relazione alla situazione emergenziale. In tale contesto, l'Amministrazione ha inteso - e intende tuttora - sfruttare appieno le innovazioni adottate nel periodo emergenziale, nell'ottica del consolidamento del rapporto di fiducia con i contribuenti e dell'incremento del livello di *compliance* volontaria.

Le misure emergenziali adottate durante la pandemia non hanno, tuttavia, cambiato gli obiettivi generali dell'Amministrazione finanziaria, quali, in primo luogo, la riduzione del *tax gap*, da perseguire attraverso il rafforzamento dell'adempimento spontaneo degli obblighi tributari e contributivi, nonché del contrasto ai fenomeni evasivi ed elusivi. Al tempo stesso, a partire dal 2020, l'Amministrazione finanziaria ha dovuto far fronte anche alle nuove condotte fraudolente emerse proprio in relazione ai provvedimenti emergenziali adottati dall'Esecutivo e volte ad ottenere illegittimamente i benefici e i ristori previsti a favore dei contribuenti maggiormente colpiti dall'emergenza epidemiologica.

Con riferimento all'obiettivo di riduzione del *tax gap*, anche nel corso del 2020, la strategia condotta dall'Amministrazione fiscale è stata orientata: (i) al miglioramento della qualità dei servizi erogati, declinata principalmente come semplificazione degli obblighi contabili e dichiarativi, per favorire la riduzione dei costi di *compliance* e gli adempimenti fiscali; (ii) all'introduzione di strumenti e procedure finalizzati ad agevolare la comunicazione con l'Amministrazione, in un quadro di reciproca e leale collaborazione; (iii) alla riduzione dei tempi di esecuzione dei rimborsi fiscali ai cittadini e alle imprese, con particolare riguardo a quelli accelerati e da *split payment*.

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

- il potenziamento delle sinergie operative con altre Autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, anche rafforzando lo scambio di informazioni e gli strumenti di cooperazione internazionale;
- l'intensificazione del coordinamento e della complementarietà tra le diverse componenti dell'Amministrazione finanziaria;
- il rafforzamento della certezza del diritto e miglioramento dei rapporti tra Fisco e contribuenti, ponendo particolare attenzione agli strumenti di cooperazione rafforzata con il

Fisco e al potenziamento dei servizi telematici e degli strumenti di messa a disposizione dei dati finalizzati a facilitare e razionalizzare gli adempimenti. Da questo punto di vista, ad esempio, la dichiarazione dei redditi precompilata è divenuta oramai la forma ordinaria di dichiarazione dei redditi per lavoratori dipendenti e pensionati;

- l'intensificazione del dialogo collaborativo con i contribuenti, per supportarli sia nel momento dichiarativo, sia nel pagamento dei tributi. Al riguardo, rilevano principalmente le comunicazioni dirette a favorire l'emersione delle basi imponibili ai fini IVA, ovvero l'effettiva capacità contributiva dei contribuenti (cd. lettere di *compliance*), con segnalazioni di probabili errori ed omissioni compiuti in fase di compilazione della dichiarazione e possibilità per il contribuente di rimediare agli stessi mediante l'istituto del ravvedimento operoso ed usufruire, quindi, del pagamento delle sanzioni in misura ridotta. Tuttavia, tale attività è rimasta in gran parte sospesa nel 2020 per favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali a seguito della pandemia da Covid-19. Sempre sotto il profilo della prevenzione, è continuato l'aggiornamento degli indici di affidabilità fiscale, finalizzati a favorire una maggiore *compliance* dichiarativa delle piccole e medie imprese e dei professionisti;
- l'ottimizzazione della qualità dei controlli. A tal fine, da un lato, si è fatto ricorso agli strumenti di cooperazione internazionale, ad avanzate tecniche di analisi e valutazione del rischio di *non compliance* e al monitoraggio dei comportamenti di soggetti ad elevata pericolosità fiscale e, dall'altro, sono state sfruttate le potenzialità derivanti dall'introduzione generalizzata della fatturazione elettronica, che consente di effettuare controlli incrociati tra le diverse operazioni dichiarate dai contribuenti e di monitorare i pagamenti IVA. Particolare attenzione è stata inoltre prestata ai possibili fenomeni fraudolenti aventi ad oggetto le esenzioni, sospensioni e agevolazioni fiscali contenute nelle misure di sostegno all'economia che si sono susseguite nel corso del 2020 per far fronte alle conseguenze economiche e sociali della citata pandemia.

Gli indirizzi del triennio 2021-2023

Nell'ottica di ridurre il *tax gap*, nel triennio 2021-2023, il Governo intende proseguire la revisione della struttura funzionale dell'Amministrazione fiscale avviata negli ultimi anni, con l'obiettivo di assicurare un approccio sempre più *customer-oriented* nell'erogazione dei servizi ai contribuenti, favorire la *tax compliance* e razionalizzare l'impiego delle risorse. Tutto ciò in aderenza con gli obiettivi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) che, a tali fini, indica come prioritario il rafforzamento della *compliance* e il potenziamento dei controlli.

Tale indirizzo strategico, volto a ridurre il *tax gap*, è funzionale all'abbassamento della pressione fiscale e al progetto di riforma che il Governo intende attuare per promuovere un sistema fiscale sempre più equo e favorevole al rilancio economico del Paese, esigenza fortemente sentita anche in conseguenza delle ricadute negative della pandemia da Covid-19.

In tale contesto, diventa elemento imprescindibile anche il miglioramento delle *performance* dell'Amministrazione fiscale. In questa prospettiva, saranno attuate le indicazioni strategiche contenute nell'Atto d'indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2021-2023, che puntano, da un lato, a perseguire la semplificazione degli adempimenti, il miglioramento dei servizi offerti per favorire l'assolvimento degli obblighi tributari e l'emersione spontanea delle basi imponibili e, dall'altro, a contrastare l'evasione attraverso mirati interventi di controllo e accertamento *ex post*, all'esito di specifiche analisi di rischio.

Le indicazioni programmatiche contenute nel citato Atto di indirizzo sono state tradotte nelle Convenzioni 2021-2023, in corso di stipula, tra il Ministro dell'economia e delle finanze e le Agenzie. Il processo di aggiornamento di tali documenti, da un lato, ribadisce gli spazi di autonomia e flessibilità gestionale già riconosciuti alle Agenzie nell'esercizio delle rispettive attività, in linea

con il consolidato modello *Principal-Agent*⁴⁴; e, dall'altro, conferma l'obiettivo prioritario di semplificare i rapporti tra Fisco e contribuenti, garantire maggiore certezza agli operatori economici e attrarre nuovi investimenti nel Paese, secondo una prospettiva di diminuzione strutturale del *tax gap*, senza trascurare al contempo le esigenze di presidio della legalità negli ambiti di competenza dell'Amministrazione finanziaria e il contrasto dei fenomeni criminali.

Per la redazione dei Piani delle attività del 2021 è stata, inoltre, confermata l'adozione della metodologia basata sul modello che contempla le dimensioni di efficienza (*input-output*), e di efficacia (*output-outcome*), allo scopo di misurare gli effetti degli interventi di breve periodo in termini di prodotto immediatamente risultante dalle attività condotte dalle Agenzie (*output*), nonché di verificarne gli impatti sul contesto socio-economico (*outcome*), in modo da poter valutare, in una prospettiva di medio-lungo periodo, l'effettiva attuazione delle priorità politiche definite in campo fiscale e, in particolare, la riduzione del *tax gap*.

In continuità con l'anno precedente saranno condotte, tra l'altro, le seguenti attività:

- consolidamento dell'esperienza e delle soluzioni maturate per la gestione dell'emergenza nell'adozione di innovazioni in una prospettiva di lungo periodo, così da proseguire e rafforzare il processo di semplificazione ed efficientamento dell'attività amministrativa. Assicurare un'efficace gestione delle problematiche collegate al perdurare della crisi e fornire risposte rapide ai bisogni dei contribuenti potrebbe comportare, inoltre, rilevanti ricadute in termini reputazionali per tutta l'Amministrazione finanziaria, contribuendo a consolidare il rapporto di fiducia tra contribuenti e Fisco;
- potenziamento del coordinamento e della complementarietà tra le componenti dell'Amministrazione finanziaria, nonché delle sinergie operative con altre Autorità pubbliche nazionali, europee e internazionali, rafforzando lo scambio di informazioni e gli strumenti di cooperazione internazionale, quali ad esempio la partecipazione alle attività di manutenzione e aggiornamento della Lista UE delle giurisdizioni non cooperative. Tali attività avranno come obiettivo principale un più incisivo contrasto alle frodi fiscali, con un'intensificazione degli sforzi per combattere l'evasione fiscale nazionale e internazionale. Saranno, inoltre, supportate le sinergie operative tra l'Amministrazione finanziaria centrale e gli Enti territoriali, al fine di stimolare processi di compartecipazione al recupero dei tributi statali e, al contempo, efficientare i processi di analisi, controllo e recupero dei tributi locali e regionali;
- adozione di provvedimenti per permettere ai cittadini, alle imprese, ai lavoratori autonomi e dipendenti di fronteggiare i disagi economici e sociali connessi alla diffusione della pandemia da Covid-19 e alle conseguenti misure di contenimento del rischio, nonché controlli mirati per evitare l'indebita fruizione dei trattamenti di favore previsti e comportamenti fraudolenti ad essi connessi;
- garanzia di una maggiore certezza e prevedibilità per le imprese e gli investitori, all'interno di un più generale orientamento alla crescita del sistema economico, assicurando un approccio coerente ed unitario dell'Amministrazione finanziaria a quei soggetti che decidono di aderire agli strumenti di cooperazione con il Fisco, come l'istituto dell'adempimento collaborativo, l'interpello per i nuovi investimenti, gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e gli accordi relativi al regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali (*patent box*);
- miglioramento dei rapporti tra Fisco e contribuenti, inclusi gli ordini professionali, attraverso il potenziamento e la semplificazione nell'accesso ai servizi telematici, l'introduzione di un nuovo sistema di relazione con l'utenza "a distanza" e attraverso gli strumenti di messa a disposizione dei dati finalizzati alla facilitazione e alla razionalizzazione degli adempimenti, nonché la riduzione dei tempi nell'erogazione dei rimborsi fiscali, così da reimmettere liquidità nel sistema economico, anche per contribuire a contrastare gli effetti generati dalla

⁴⁴In questo modello, il Principale delega l'Agente a svolgere determinate funzioni, attraverso un contratto che viene definito in modo da massimizzare una funzione-obiettivo sotto un vincolo di partecipazione e di compatibilità agli incentivi.

fase epidemiologica da Covid-19. In questa prospettiva, la dichiarazione dei redditi precompilata mira a divenire la forma ordinaria di dichiarazione dei redditi, non soltanto per i lavoratori dipendenti e pensionati, per cui è già una realtà consolidata, ma anche per i titolari di partita IVA;

- ottimizzazione dell’invio delle comunicazioni per la promozione della *compliance*, attività ripresa nel corso del 2021, dopo essere rimasta in gran parte sospesa nel 2020 per favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali. Al riguardo, anche in linea con gli obiettivi del PNRR, sarà aumentato il numero delle lettere di *compliance* trasmesse e, in particolare, quelle dirette a favorire l’emersione delle basi imponibili ai fini delle imposte dirette e dell’IVA. A tal scopo, sarà incrementato il personale dedicato a tali attività, puntando in particolare sul potenziamento delle infrastrutture tecnologiche, sull’interoperabilità delle banche dati, nonché sul miglioramento degli algoritmi di selezione in modo da ridurre i casi di “falsi positivi”;
- definizione di forme organizzative in grado di rendere disponibili ai contribuenti tutte le informazioni contenute nelle banche dati della Pubblica Amministrazione utili ai fini dell’assolvimento degli obblighi fiscali;
- presidio ed evoluzione della fatturazione elettronica attraverso il Sistema di Interscambio, unitamente alla gestione a regime dell’obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi anche ai fini della gestione della “lotteria degli scontrini”;
- consolidamento delle attività di analisi e studio della *tax non compliance* finalizzate all’individuazione dei maggiori rischi di comportamenti non conformi, per indirizzare l’attività di prevenzione e contrasto in modo ancora più mirato;
- aggiornamento degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), finalizzati a favorire una maggiore *compliance* dichiarativa delle piccole e medie imprese e dei lavoratori autonomi;
- incentivo dei pagamenti elettronici nell’ottica della digitalizzazione dei processi fiscali, al fine di razionalizzare gli adempimenti degli operatori IVA anche per ottenere in via semplificata agevolazioni fiscali o incentivi, come la sospensione, a partire dal 2022, delle comunicazioni trimestrali - il cosiddetto “esterometro” - per i soggetti coinvolti in operazioni transfrontaliere;
- miglioramento della qualità dei controlli effettuati dall’Amministrazione finanziaria, ottimizzando l’utilizzo dei dati derivanti dallo scambio automatico di informazioni, anche nell’ambito della cooperazione internazionale, aumentando il ricorso agli strumenti di cooperazione esistenti, quali il *Country-by-Country reporting*. In tale ottica, saranno realizzate selezioni più mirate dei contribuenti a maggiore rischio di evasione, rese possibili dall’applicazione di strumenti di *data analysis* più avanzati, quali il massiccio sfruttamento dei *big data*, e dall’interoperabilità delle banche dati, favorita dalla pseudonimizzazione delle informazioni;
- monitoraggio del comportamento dei contribuenti che hanno subito un controllo fiscale, per verificarne il grado di propensione all’adempimento negli anni successivi e, più in generale, per valutare il livello di fedeltà fiscale;
- rafforzamento dell’efficacia della riscossione, da perseguire implementando anche le tecniche di analisi dei debiti iscritti a ruolo, in modo da indirizzare l’attività di riscossione prioritariamente verso i debitori più solvibili e i crediti che hanno maggiori possibilità di essere riscossi, attraverso il miglioramento dello scambio informativo tra agente della riscossione ed enti impositori o beneficiari, nonché il progressivo allineamento delle diverse banche dati, ferma restando comunque la necessità di salvaguardare tutti i crediti affidati in riscossione.

L’Atto di indirizzo per il triennio 2021-2023 prevede, inoltre, che la Guardia di Finanza orienti la propria azione alla prevenzione e al contrasto dei fenomeni illeciti più gravi, pericolosi e diffusi sul territorio nazionale, anche mediante mirate attività d’intelligence e di analisi, coerentemente con:

- lo scenario programmatico di politica fiscale che sarà delineato nel Programma di Ripresa e Resilienza (PNRR) previsto dalla decisione del Consiglio Europeo del luglio 2020;
- la proiezione investigativa di una forza di polizia economico-finanziaria a competenza generale, che svolge anche funzioni concorsuali in materia di ordine e sicurezza pubblica ed è parte integrante del sistema nazionale della Protezione Civile.

In particolare, il Corpo:

- rivolgerà, prioritariamente, la propria azione, anche con proiezione ultra nazionale, nei confronti dei fenomeni maggiormente lesivi per il bilancio dell'Unione europea, dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali, quali le frodi tributarie, le forme più perniciose di evasione fiscale internazionale, l'elusione fiscale, l'economia sommersa, il lavoro nero e irregolare e i fenomeni di illegalità collegati, valorizzando sistematicamente i dati acquisiti attraverso: le indagini di polizia giudiziaria e di polizia economico-finanziaria; l'attività di *intelligence*; l'analisi di rischio mediante le banche dati in uso (la cui interoperabilità sarà intensificata); l'uso di sistemi di *intelligence* artificiale (anche in ottica predittiva); il controllo economico del territorio e i canali di cooperazione internazionale;
- svolgerà analisi di rischio congiunte con l'Agenzia delle entrate, anche sulla base delle informazioni ricevute nell'ambito dello scambio automatico in materia fiscale, tanto per finalità di mappatura dei fenomeni evasivi, quanto per la predisposizione di piani d'intervento integrati, assicurando il proprio contributo allo spontaneo adempimento degli obblighi tributari attraverso un idoneo interscambio informativo con la stessa Agenzia, funzionale, tra l'altro, ad evitare sovrapposizioni e duplicazioni d'intervento;
- proseguirà l'azione di contrasto al contrabbando, anche di tabacchi lavorati esteri, e alle frodi nel settore doganale e in materia di accise, nonché agli illeciti in materia di giochi e scommesse, sia rafforzando le sinergie in atto con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli sia ampliando e valorizzando il patrimonio informativo a disposizione con il complesso dei dati presenti in ambito doganale e di polizia, in funzione dell'elaborazione di analisi di rischio volte a consolidare i livelli di sicurezza e di competitività del sistema doganale italiano, garantendo, al contempo, un efficace presidio contro i traffici illeciti;
- orienterà i piani operativi a contrasto della criminalità economico-finanziaria monitorandone le dinamiche evolutive e utilizzando metodologie d'intervento basate sull'integrazione delle funzioni di polizia tributaria, valutaria e giudiziaria. In particolare, svolgerà azioni di prevenzione e repressione contro gli illeciti in materia di spesa pubblica, comunitaria e nazionale, nonché contro la corruzione e l'illegalità nella pubblica amministrazione, al fine di contrastare l'indebita fruizione e l'illecita destinazione delle risorse pubbliche destinate a fronteggiare le ricadute dell'emergenza epidemiologica;
- proseguirà, altresì, la partecipazione alle iniziative promosse in ambito *EU Policy Cycle - EMPACT*, quali, ad esempio, le azioni a contrasto delle frodi in materia di IVA e accise e al riciclaggio. Continuerà, inoltre, a prendere parte ai lavori del CCWP (*Customs Cooperation Working Party*), in relazione alle operazioni doganali congiunte e alle ulteriori attività promosse da tale consesso e da altre organizzazioni internazionali, ed a valorizzare gli elementi acquisiti attraverso i rapporti di cooperazione e scambio informativo internazionale, sia nell'ambito del *network* Eurofisc, sia delle altre iniziative dell'Unione europea in tema di fiscalità;
- continuerà a supportare il Dipartimento delle finanze nei tavoli di lavoro della *Task Force on Tax and Other Crimes* (TFTC) e del *Peer Review Group del Global Forum* dell'OCSE, fornendo il proprio apporto ad ogni iniziativa afferente ai mutati scenari causati dalla crisi epidemiologica;
- garantirà l'assistenza tecnica e addestrativa a beneficio di Paesi terzi, mediante idonee iniziative dell'*International Academy for Tax Crime Investigation* dell'OCSE e dell'*Academy di Frontex*, operanti presso la Scuola di polizia economico-finanziaria;

- infine, valorizzerà la rete di esperti e di ufficiali di collegamento dislocati all'estero, ai sensi del D.Lgs. n. 68/2001, e il restante personale operante fuori del territorio nazionale, in contesti multilaterali e bilaterali, anche in funzione dell'esigenza di orientare il sistema di cooperazione internazionale al sostegno dell'economia sana del Paese e della cittadinanza.

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

Nel corso del 2020, a seguito dell'emergenza sanitaria da Covid-19, si è reso necessario per l'Agenzia delle entrate rivedere le tradizionali modalità operative, con particolare riferimento alle attività finalizzate a favorire l'assolvimento degli obblighi fiscali e al contrasto all'evasione. La riorganizzazione delle modalità lavorative è stata realizzata con il fine, da un lato, di evitare spostamenti fisici da parte dei contribuenti e dei propri rappresentanti, nonché del personale dipendente, dall'altro di garantire, con modalità semplificate ma altrettanto efficaci, l'erogazione dei servizi ai contribuenti, nonché le attività connesse alle richieste dagli stessi avanzate.

I diversi provvedimenti normativi adottati nei primi mesi del periodo emergenziale (cc.dd. decreti "Cura Italia", "Liquidità" e "Rilancio"), finalizzati al sostegno alle famiglie e alle imprese per fronteggiare le difficoltà economiche del periodo, hanno previsto il differimento degli adempimenti tributari e del pagamento delle imposte, nonché reso disponibile, anche in ambito fiscale, strumenti idonei a consentire ai cittadini di assolvere in sicurezza i propri obblighi tributari.

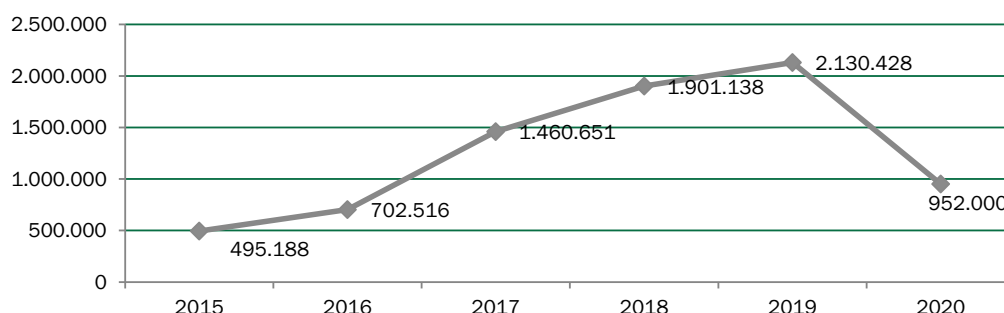
Alla luce di questo particolare scenario operativo vanno, pertanto, letti i risultati conseguiti (sia monetari che produttivi) dall'Agenzia delle entrate nel 2020 nell'ambito dell'attività di promozione della *compliance* e dell'attività di contrasto degli inadempimenti dei contribuenti.

L'attività di prevenzione

Nell'ambito delle attività di prevenzione e nelle more di quanto previsto dal decreto "Rilancio" in tema di invio degli inviti all'adempimento di cui all'art. 21-bis del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 convertito, con modificazione, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, nel corso del 2020 sono state inviate complessivamente oltre 952.000 lettere per la promozione della *compliance*, con le quali sono state segnalate eventuali anomalie nei confronti di alcune categorie di contribuenti, che hanno potuto rimediare agli errori o alle omissioni attraverso l'istituto del ravvedimento operoso (art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472).

L'intervento normativo ha determinato una flessione nel numero di lettere di *compliance* inviate rispetto all'andamento degli esercizi precedenti, come rappresentato nella Figura IV.1.1.1. Si rimanda alla "Relazione sulla gestione" del Bilancio d'esercizio 2020 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.

FIGURA IV.1.1.1: COMUNICAZIONI FINALIZZATE ALLA PROMOZIONE DELLA COMPLIANCE – ANDAMENTO 2015-2020



Dall'adesione alle strategie di *compliance* sono stati complessivamente incassati 1,2 miliardi di euro.

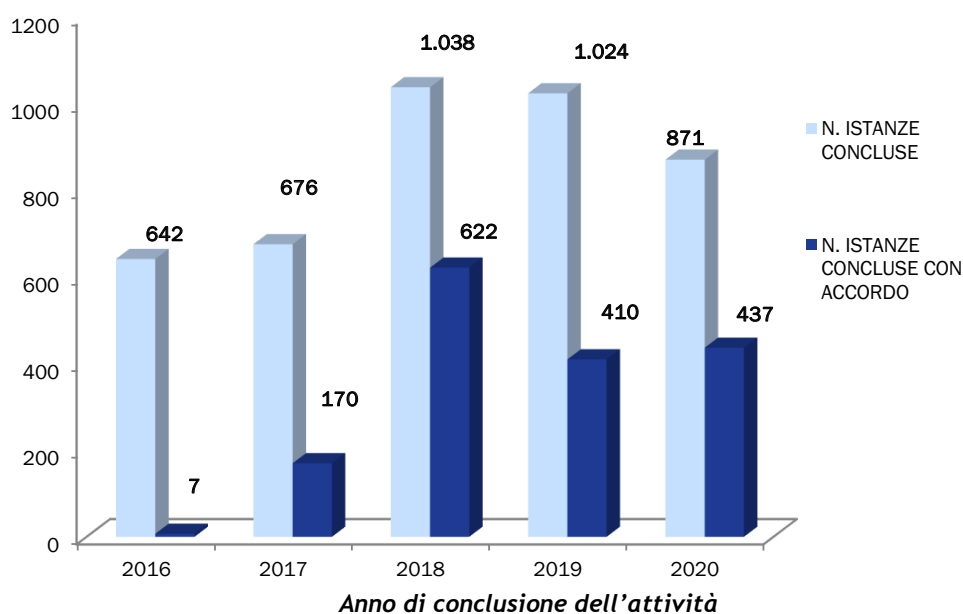
La difficile situazione creatasi a seguito della diffusione dell'emergenza sanitaria, che ha determinato profonde ricadute economiche su un notevole numero di operatori, ha richiesto un sempre maggiore impegno nelle attività finalizzate a favorire la competitività delle imprese che operano in Italia, quali la *cooperative compliance* e l'esame delle istanze di *patent box* connesse alle richieste di agevolazione per l'utilizzo di beni immateriali.

Nella Tabella IV.1.1.1 sono riportati i risultati conseguiti al 31/12/2020 in relazione al regime agevolativo della "*cooperative compliance*" in termini di numero soggetti che hanno presentato istanza di accesso al regime, nonché di soggetti ammessi.

TABELLA IV.1.1.1: COOPERATIVE COMPLIANCE - ANNO 2016 – 2020					
	2016	2017	2018	2019	2020
Numero soggetti che hanno presentato istanza	9	14	17	13	22
Soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo	5	5	9	22	12

Per quanto attiene invece il regime di tassazione agevolata di *patent box*, nel corso del 2020 è stata pressoché conclusa la lavorazione delle istanze presentate nel 2015, e contestualmente, a fine anno 2020, più del 97% delle istanze presentate nel 2018 (337 istanze complessivamente accolte) risultavano in corso d'esame. In relazione a detto regime nella Figura IV.1.1.2 è riportato l'andamento delle istanze concluse nel quadriennio 2016-2020 con il dettaglio di quelle concluse con accordo.

FIGURA IV.1.1.2: ISTANZE DI PATENT BOX CONCLUSE – ANNI 2016 – 2020



L'attività di contrasto

Nel 2020 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 12,7 miliardi di euro, con la seguente ripartizione per tipologia di area di recupero (Tabella IV.1.1.2):

- 8,2 miliardi derivanti dai versamenti diretti a seguito dell'attività di accertamento per tutti i settori impositivi (imposte dirette, IVA, IRAP e imposta di registro), di controllo formale delle dichiarazioni dei redditi (art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973), degli atti e delle dichiarazioni sottoposte a registrazione, nonché di liquidazione automatizzata delle dichiarazioni ai sensi degli articoli 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972;
- 1,2 miliardi derivano dall'attività di promozione della *compliance*;
- 3,3 miliardi di euro per riscossioni tramite gli Agenti della riscossione.

TABELLA IV.1.1.2: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI (IMPOSTE, SANZIONI E INTERESSI) - ANNO 2013 – 2020

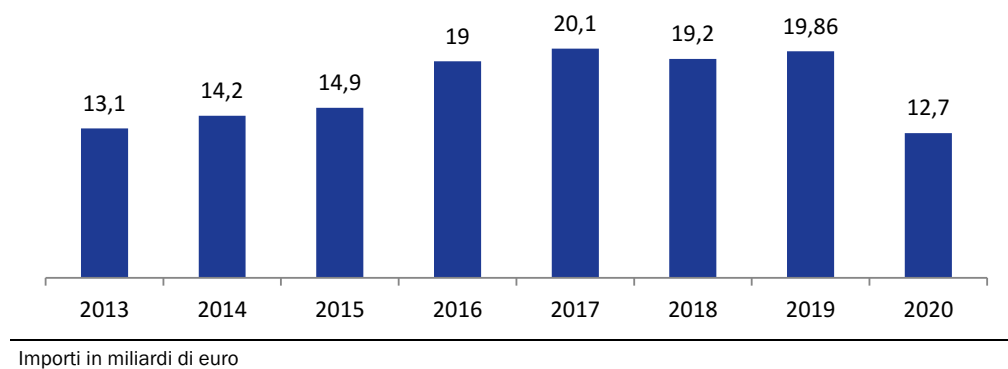
	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Entrate complessive	13,1	14,2	14,9	19	20,1	19,2	19,9	12,7
di cui:								
da versamenti diretti	9,2	10,1	10,2	9,6	10,2	11,3	12,6	8,2
da attività di promozione della <i>compliance</i>			0,3	0,5	1,3	1,8	2,1	1,2
da <i>Voluntary disclosure</i> 1 e 2				4,1	0,4	0,3	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

Importi in miliardi di euro

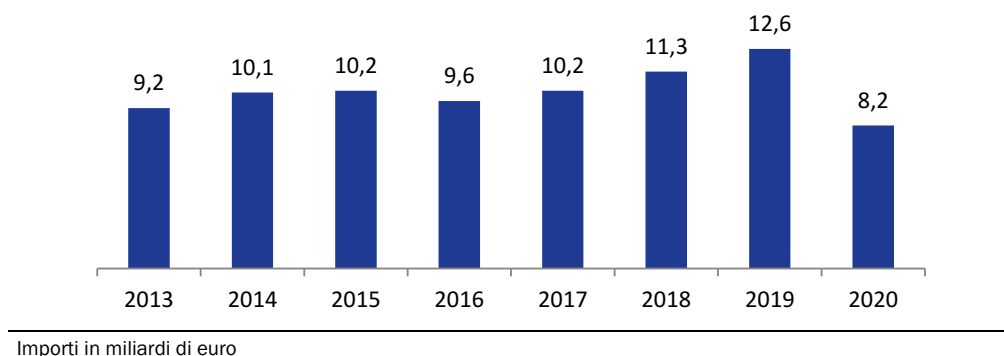
I risultati del 2020 non sono pienamente confrontabili con gli anni precedenti, in considerazione della particolare situazione emergenziale sanitaria ed economico/finanziaria e delle connesse norme pro-tempore intervenute, che hanno influenzato notevolmente l'attività delle strutture operative.

Nei grafici che seguono è riportato l'andamento nel periodo 2013-2020 delle entrate complessive erariali e non erariali, dei versamenti diretti e delle riscossioni connesse alla promozione della *compliance*.

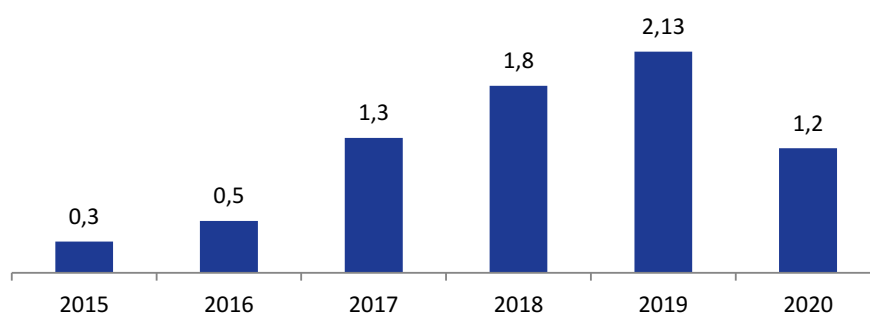
FIGURA IV.1.1.3: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI (IMPOSTE, SANZIONI E INTERESSI) – ANNI 2013-2020



Importi in miliardi di euro

FIGURA IV.1.1.4 VERSAMENTI DIRETTI DA CONTROLLO – ANNI 2013-2020

Importi in miliardi di euro

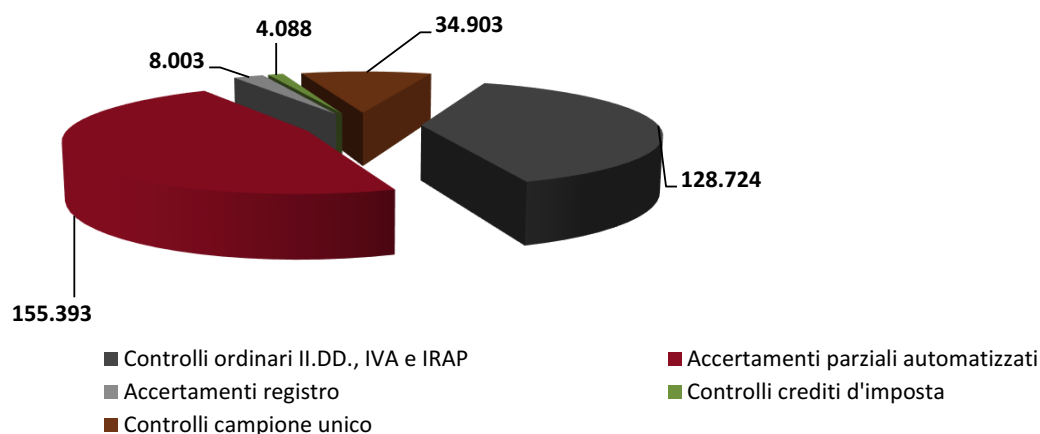
FIGURA IV.1.1.5: VERSAMENTI DA PROMOZIONE DELLA COMPLIANCE – ANNI 2013-2020

Importi in miliardi di euro

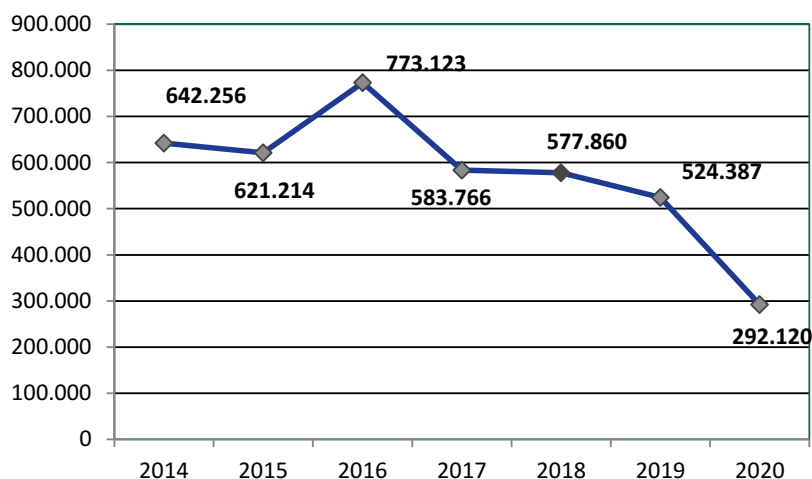
Nel corso dell'esercizio 2020, al fine di favorire la ripresa delle attività economiche e sociali nel difficile contesto creatosi per effetto della pandemia e, tenuto conto di quanto previsto nel D.L. n. 34/2020 c.d. "decreto Rilancio", l'Agenzia, nell'ambito dell'attività di contrasto all'evasione, ha svolto prioritariamente tutte le attività istruttorie interne relative agli atti che sarebbero andati progressivamente in scadenza, senza procedere alla formalizzazione della pretesa tributaria nei confronti dei contribuenti, in linea con le previsioni normative, limitando quindi le attività di controllo alla predisposizione degli atti senza finalizzarli con la notifica. La notifica della pretesa tributaria è, invece, proseguita con riguardo ai casi indifferibili e urgenti, rientranti nelle attività accertative quali, ad esempio, quelle finalizzate al contrasto delle frodi o connesse alla constatazione di fatti costituenti reato.

Nel particolare scenario in cui le strutture si sono trovate ad operare sono stati complessivamente effettuati 331.111 controlli, che includono: gli accertamenti ordinari relativi a imposte dirette (I.I.DD.), IVA e IRAP; gli accertamenti del settore registro; gli accertamenti parziali automatizzati (eseguiti ai sensi dell'art. 41-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 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 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: 128.724 accertamenti ordinari relativi a I.I.DD., IVA e IRAP; 8.003 accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione; 4.088 controlli dei crediti d'imposta; 155.393 accertamenti parziali automatizzati; 34.903 controlli formali a campione unico.

FIGURA IV.1.1.6: CONTROLLI ESEGUITI NEL 2020- DETTAGLIO PER TIPOLOGIA

Se si focalizza l'attenzione unicamente sugli accertamenti relativi a II.DD., IVA e IRAP, sul settore registro, nonché sugli accertamenti parziali automatizzati, il numero di controlli effettuati nel 2020 ammonta a 292.120, in diminuzione rispetto agli esercizi precedenti, che riflette la particolare situazione economica e sociale che il Paese sta attraversando, come si evince dalla Figura IV.1.1.7, nella quale è riportato l'andamento dal 2014 al 2020 dei controlli c.d. "sostanziali" in valore assoluto.

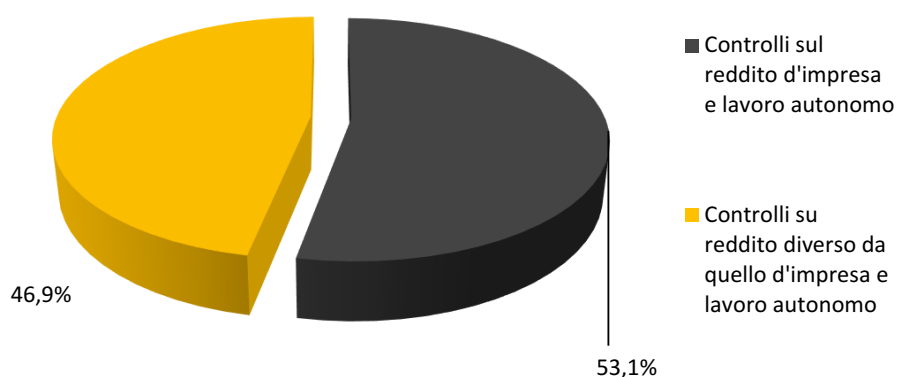
FIGURA IV.1.1.7: NUMERO COMPLESSIVO DEI CONTROLLI SOSTANZIALI EFFETTUATI - ANNI 2014-2020

*Esercizio 2016 interessato da atti di accertamento voluntary disclosure

La maggiore imposta complessivamente accertata (MIA) nel 2020 è risultata pari a 12,1 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 185 milioni di euro e 79 milioni di euro.

L'attività di controllo sostanziale ordinaria del 2020, come si evince dalla Figura IV.1.1.8, si è svolta per il 53,1% nei confronti dei soggetti che svolgono attività d'impresa o attività professionali; per il 46,9% il controllo è stato invece finalizzato all'accertamenti di redditi diversi da quelli d'impresa e di lavoro autonomo.

FIGURA IV.1.1.8: CONTROLLI ORDINARI II.DD., IVA E IRAP – TIPOLOGIA REDDITO CONTROLLATO



Anche per il 2020 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 le autorità giudiziarie.

Nell'ambito della strategia nazionale di contrasto all'evasione fiscale nel corso dell'anno 2020, i fenomeni di frode fiscale più insidiosi e gravi, sia dal punto di vista della diffusione sul territorio nazionale che in termini di perdita di gettito, sono stati riscontrati in relazione alle seguenti fattispecie:

- frodi IVA intracomunitarie;
- indebite compensazioni di crediti IVA inesistenti;
- frodi IVA realizzate attraverso l'utilizzo di false dichiarazioni d'intento;
- frodi nella richiesta di contributi a fondo perduto.

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 2020 redatto dall'Agenzia delle entrate, a cui si rimanda per una completa comprensione dei fenomeni esaminati.

Al fine della lotta all'evasione, l'Agenzia ha effettuato scambi di informazioni con le strutture degli altri Stati membri dell'Unione europea e con Paesi terzi. Nelle tabelle che seguono (Tabella IV.1.1.3 e Tabella IV.1.1.4) è riportato l'andamento dal 2016 al 2020 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	523
2017	402	349	751
2018	200	354	554
2019	162	256	418
2020	159	241	400

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

Anno	Richieste		Totale
	Italia	Stati Esteri	
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

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

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha delineato negli anni una strategia di intervento che, in coerenza con l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale, è orientata verso una maggiore semplificazione e razionalizzazione delle procedure per facilitare gli adempimenti e favorire la *compliance* da parte dei contribuenti.

Al contempo, l'Agenzia ha indirizzato il proprio operato verso l'implementazione delle attività dirette a incrementare il livello di efficacia dell'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria, delle frodi e degli illeciti extra-tributari, assicurando la riduzione dell'invasività dei controlli e un fattivo coordinamento con le altre autorità istituzionalmente preposte agli specifici ambiti operativi.

Nel corso del 2020, l'Agenzia ha dovuto, tuttavia, rivedere le proprie strategie di azione e gli obiettivi del Piano Triennale per adattarli al contesto emergenziale derivante dalla diffusione del virus Covid-19 e alle connesse ricadute sull'economia del Paese.

Le ordinarie priorità di azione sono state rapidamente modificate e/o sostituite da altre di natura straordinaria, coerentemente con le misure urgenti adottate in attuazione delle disposizioni emanate dal Governo nel corso del primo semestre dell'anno.

Gli obiettivi strategici del 2020, con i relativi indicatori e target, possono essere categorizzati in Aree Strategiche di Intervento (di seguito definite anche con il termine ASI):

TABELLA IV.1.2.1: AREE STRATEGICHE DI INTERVENTO (ASI) E OBIETTIVI STRATEGICI PER IL 2020

ASI	OBIETTIVO	
1. Sostenere la crescita e la competitività del Paese, migliorare la qualità dei servizi resi e favorire la <i>compliance</i> dei contribuenti	1	Semplificare e facilitare gli adempimenti tributari e migliorare la qualità dei servizi offerti ai contribuenti/utenti
	2	Favorire la <i>compliance</i> dei contribuenti
2. Contrastare l'evasione, assicurare la legalità negli ambiti di competenza e concorrere alla sicurezza e alla tutela dei cittadini e degli operatori economici	3	Ottimizzare l'efficacia dei controlli diretti a contrastare l'evasione tributaria
	4	Presidiare la legalità e contribuire a proteggere i cittadini e gli operatori economici tenuto conto del contesto emergenziale derivante dalla diffusione dell'epidemia da Covid-19
3. Valorizzare le risorse a disposizione	5	Ottimizzare l'impiego delle risorse a disposizione e garantire la sicurezza sui luoghi di lavoro
Fonte: elaborazione interna dati ADM		

Per garantire la tutela della salute pubblica e lo svolgimento dei servizi pubblici essenziali sono state introdotte innovazioni procedurali e semplificazioni che hanno consentito sia di mantenere elevati standard di operatività sia di tutelare il personale dell'Agenzia, nel rispetto delle misure di contenimento della pandemia.⁴⁵

Interventi organizzativi e di trasformazione digitale

Coerentemente con le predette linee strategiche e l'esigenza di favorire la crescita economica dell'Italia, l'Agenzia ha avviato un percorso di *Digital Transformation* per velocizzare le procedure doganali di imbarco e sbarco presso i porti e gli aeroporti, semplificare e snellire gli adempimenti amministrativi, migliorare la qualità dei controlli e omogeneizzare le procedure di monitoraggio sul territorio, al fine di stimolare un comportamento virtuoso da parte dell'utenza sotto il profilo degli adempimenti fiscali (*compliance*) e rendere l'attività di controllo e quindi di contrasto all'evasione e agli illeciti, più snella, mirata e meno invasiva, ma al tempo stesso più efficace.

Tra gli interventi in ambito doganale, si segnala il potenziamento di **OTELLO** (*On line Tax Refund at Exit Light Lane Optimization*), il portale realizzato ai fini della digitalizzazione del processo di apposizione del visto doganale sulle fatture *tax free*. Il sistema OTELLO permette di colloquiare telematicamente con gli *stakeholder* coinvolti nel processo, realizzando la completa digitalizzazione (*full digital*) delle richieste di rimborso/sgravio riguardanti le fatture emesse da punti vendita con partita IVA italiana e presentate al "visto" agli uffici doganali. Nell'ottica del principio "*once*" al fine di consentire un'unica trasmissione dei dati verso la Pubblica Amministrazione, le fatture *tax free* ricevute in OTELLO e i relativi cambiamenti di stato sono trasmessi quotidianamente all'Agenzia delle entrate per le operazioni di propria competenza.

Nell'ambito delle attività di digitalizzazione delle procedure relative al settore Energie e alcoli, l'Agenzia ha attuato una serie di azioni volte a reingegnerizzare *end to end* il processo di emissione e gestione del DAS, il Documento di Accompagnamento Semplificato previsto per la circolazione dei prodotti soggetti o assoggettati ad accisa ed alle altre imposizioni indirette.⁴⁶

Nel 2020 è proseguito il processo di digitalizzazione del DAS, che si colloca nel percorso "*full digital*" di sostituzione degli adempimenti cartacei nel settore delle accise, che attualmente riguarda soltanto i movimenti ad accisa assoluta in ambito nazionale.

L'intervento, rivolto in definitiva a tutti gli operatori della filiera della distribuzione dei prodotti energetici sul territorio nazionale, è focalizzato sulla lotta alle frodi nel settore degli oli minerali e consente di ridurre il rischio di emissione di DAS cartacei falsi che possono essere utilizzati per immettere sul mercato prodotti "in nero" a discapito dell'Erario nazionale e della concorrenza sui mercati.

L'obiettivo è quello di sostituire i presidi fisici, ovvero il DAS cartaceo con bollatura a secco, con equivalenti strumenti informatici, per l'emissione e la tenuta in forma dematerializzata del documento di accompagnamento. In tal modo, l'Agenzia è in grado di acquisire direttamente sui propri sistemi i dati del documento di trasporto e di digitalizzare ed efficientare i controlli relativi agli obblighi fiscali, grazie alla disponibilità dei dati prima dell'uscita delle merci dal deposito, durante il trasferimento e alla fine delle operazioni di scarico o reintroduzione in deposito.

Per rafforzare il presidio delle Amministrazioni centrali e locali sul settore del gioco e tutelare la sicurezza e la concorrenza del mercato, ADM ha investito nella digitalizzazione, sviluppando, in collaborazione con il partner tecnologico SOGEI, SMART (Statistiche Monitoraggio e Analisi della

⁴⁵ Per tutelare la salute e la sicurezza dei cittadini, l'Agenzia ha sviluppato nuove forme di procedure per lo sdoganamento veloce, anche in franchigia, di presidi sanitari e dispositivi di protezione individuale e, al contempo, ha assicurato l'attuazione dei provvedimenti di requisizione delle apparecchiature ed equipaggiamenti sanitari da destinare alle strutture ospedaliere e alla Protezione Civile.

⁴⁶ La circolazione dei prodotti energetici e alcolici ad accisa assoluta, di cui all'articolo 12 del TUA, avviene, infatti, scortata dal DAS, come previsto dal Regolamento n. 3649/92, della Commissione europea del 17 Dicembre 1992. La normativa vigente prevede che per i prodotti alcolici, quali birra e vino, e per i prodotti contrassegnati, non ci sia l'obbligo di circolazione con DAS, mentre tale documento è obbligatorio nei restanti casi. Per i prodotti energetici il DAS è sempre obbligatorio, salvo il caso di circolazione per uso privato con quantità di merce non superiore a mille chilogrammi.

Raccolta Territoriale del gioco fisico) un applicativo di supporto al monitoraggio e all'analisi della raccolta territoriale del gioco fisico, nonché degli orari di funzionamento degli apparecchi VLT, anche al fine di permettere ai comuni di monitorare il rispetto delle norme in materia di funzionamento degli apparecchi previsti dall'articolo 110, comma 6, lettera b), del TULPS e di irrogare le relative sanzioni.

Le funzionalità di SMART consentono di:

- conoscere i dati dei volumi di gioco, in forma complessiva e suddivisi per tipologia di gioco, nonché a livello nazionale, provinciale, regionale e comunale, per gli ultimi 3 anni conclusi e, aggiornati all'ultimo bimestre, per l'anno corrente;
- conoscere i dati relativi alla numerosità degli apparecchi e i punti vendita del gioco fisico, divisi per tipologia, a livello nazionale, provinciale, regionale e comunale, per gli ultimi 3 anni conclusi e, secondo l'ultimo aggiornamento disponibile, per l'anno corrente;
- ottenere indici statistici in formato cartografico per mezzo di rappresentazioni a mappe di calore;
- visualizzare su mappa cartografica la distribuzione dell'offerta di gioco fisico differenziata per tipologia (VLT, AWP, Bingo, scommesse, giochi numerici, lotto e lotterie) e relativa ubicazione degli esercizi e apparecchi, nonché dei dati in elenco soggetti per gli esercizi AWP/VLT e dei dati disponibili in banca dati per sale Bingo e punti scommesse;
- monitorare gli orari di funzionamento degli apparecchi VLT installati sul territorio comunale e la visualizzazione dei dati dell'esercizio per gli esercizi contenenti apparecchi VLT in grado di erogare gioco al di fuori delle fasce di funzionamento indicate.

L'attività di prevenzione

L'Agenzia è chiamata ad assicurare la regolarità dei traffici commerciali, garantendo contestualmente la velocizzazione delle operazioni doganali e il miglioramento dei rapporti con le diverse categorie di operatori economici e/o contribuenti, senza diminuire l'azione capillare di prevenzione e contrasto al contrabbando, alle frodi fiscali nel settore delle accise e dell'IVA intracomunitaria, agli illeciti extra-tributari e al riciclaggio e con l'obiettivo di tutelare la concorrenza leale e rafforzare la competitività degli operatori economici che operano nel rispetto della legalità.

Nell'ambito dell'ASI 1 "Sostenere la crescita e la competitività del Paese, migliorare la qualità dei servizi resi e favorire la *compliance* dei contribuenti" nel 2020 ADM ha ottenuto importanti risultati su entrambi gli obiettivi, così come evidenziato dalla tabella seguente.

TABELLA IV.1.2.2: AREA STRATEGICA DI INTERVENTO (ASI) 1		
OBIETTIVO 1. SEMPLIFICARE E FACILITARE GLI ADEMPIMENTI TRIBUTARI E ORIENTARE I SERVIZI OFFERTI AI BISOGNI DEI CONTRIBUENTI/UTENTI		
INDICATORI DI PERFORMANCE	2020	
	TARGET	RISULTATO
Percentuale delle dichiarazioni sdoganate entro 5 minuti nei principali porti ed aeroporti italiani (<i>import, export e transito</i>)	86%	95,6%
Rispetto al <i>target</i> pianificato, nel 2020 è stato conseguito il 95,6 per cento. Tale risultato è connesso a un aumento dei controlli a posteriori in ragione di una parallela riduzione dei controlli fisici in linea per effetto della pandemia. Questi ultimi sono stati mirati a garantire in modo particolare la sicurezza e la conformità dei prodotti importati.		

TABELLA IV.1.2.2: AREA STRATEGICA DI INTERVENTO (ASI) 1		
INDICATORI DI PERFORMANCE	2020	
	TARGET	RISULTATO
Servizi di pagamento disponibili sul portale web "OPERA" integrato con PagoPA	3 (N. servizi)	3 (N. servizi)
<p>Il risultato atteso era quello di ampliare il portafoglio di servizi digitali per utenti esterni per il pagamento dei tributi amministrati da ADM tramite il portale web OPERA (Operazioni di Pagamento Elettronico e Rendicontazione Automatica). Tale strumento di pagamento affianca quelli tradizionali, come ad esempio il modello F24 utilizzato per il pagamento delle accise, il bonifico bancario per il pagamento dei diritti doganali e il pagamento dei saldi mensili di alcuni giochi.</p> <p>Nel 2020 sul portale OPERA, che comprende funzionalità della piattaforma digitale PagoPA, sono stati esposti 3 servizi telematici che riguardano rispettivamente le aree di attività:</p> <p>Dogane</p> <p>Attraverso OPERA è consentito pagare le tasse di circolazione e il diritto fisso dovuti dagli autotrasportatori residenti all'estero anche prima dell'entrata nel territorio italiano. L'utente può compilare un apposito <i>form</i> inserendo le informazioni necessarie alla loro determinazione e liquidazione.</p> <p>Energie e alcoli</p> <p>Attraverso OPERA possono essere pagati, oltre ai debiti precostituiti dal sistema, anche i debiti spontanei creati dall'operatore attraverso la compilazione guidata di alcuni campi come ad es. capitolo erariale, provincia, codice ditta, periodo di riferimento quando previsto, importo. In ragione di vincoli di natura giuridica, lo stato attuale del progetto, consente l'utilizzo di pagoPA esclusivamente alle tipologie di pagamento che non prevedono la devoluzione diretta/immediata di quote di accisa, a beneficio delle Regioni a Statuto Speciale o Province Autonome.</p> <p>Monopoli -Giochi</p> <p>Per l'area monopoli-giochi sul portale OPERA possono essere pagate le somme dovute a titolo di saldi per i concorsi pronostici sportivi, l'ippica di agenzia, l'ippica nazionale e i concorsi pronostici ippici.</p>		
INDICATORI DI PERFORMANCE	2020	
	TARGET	RISULTATO
Percentuale di: <ul style="list-style-type: none"> • nuovi progetti avviati di digitalizzazione/istituzione: <ul style="list-style-type: none"> - Zone Franche Doganali (ZFD) - Zone Economiche Speciali (ZES) - zone logistiche semplificate - corridoi controllati • progetti correlati allo sdoganamento in mare, attivati nei porti nell'ambito dell'accordo con l'Associazione dei porti italiani - ASSOPORTI - rispetto al numero di Autorità di sistema Portuali e Autorità Portuale di Gioia Tauro 	5%	87,5%
<p>Grazie al positivo riscontro ottenuto con la conclusione del progetto di digitalizzazione del Porto di Bari, rientrante nell'ambito del più ampio "Progetto speciale per la digitalizzazione delle procedure doganali nei porti nazionali", è stato possibile conseguire un risultato pari all'87,5 per cento, rispetto al <i>target</i> iniziale attestato al 5 per cento. Ciò è stato possibile soprattutto grazie all'ampia adesione al progetto di molte altre Autorità portuali presenti sul territorio nazionale. Sulla base del progetto pilota lanciato nel 2017, infatti, ADM ha sviluppato 14 progetti per la digitalizzazione delle procedure dei sistemi portuali con la collaborazione di 16 Autorità di Sistema Portuale (ADSP) con le quali sono stati stipulati dei protocolli di intesa. Da questi risultati scaturisce l'indicatore riportato, stimato come rapporto tra 14 progetti e 16 ADSP. Come rappresentato nel precedente paragrafo, tali progetti sono utili al rilancio della competitività del sistema portuale e logistico nazionale e allo sviluppo dei traffici nei porti.</p>		

TABELLA IV.1.2.2: AREA STRATEGICA DI INTERVENTO (ASI) 1		
OBIETTIVO 2. FAVORIRE LA COMPLIANCE DEI CONTRIBUENTI		
INDICATORI DI PERFORMANCE	2020	
	TARGET	RISULTATO
Indice di presidio nel settore Giochi relativamente agli esercizi che effettuano la Raccolta delle scommesse e/o dotati di apparecchi da divertimento e intrattenimento	12%	14,8%
Indice di presidio della rete di distribuzione e vendita dei tabacchi	12%	13,8%
Nel 2020, in presenza di disposizioni governative volte al contenimento della pandemia da Covid-19 che hanno portato alla chiusura temporanea degli esercizi da sottoporre a controllo, ADM ha comunque garantito un valido presidio nel settore Giochi e dei tabacchi. In particolare, per il settore Giochi, su 70.531 esercizi censiti, ne sono stati controllati 10.458, mentre per il settore Tabacchi sono stati effettuati 7.370 controlli presso esercizi, distributori automatici e 225 controlli presso depositi fiscali.		
Fonte: elaborazione interna dati ADM		

L'attività di contrasto

Nell'ambito dell'ASI 2 "Contrastare l'evasione, assicurare la legalità negli ambiti di competenza e concorrere alla sicurezza e alla tutela dei cittadini e degli operatori economici" ADM ha raggiunto e superato entrambi gli obiettivi prefissati (Tabella IV.1.2.3).

TABELLA IV.1.2.3: AREA STRATEGICA DI INTERVENTO (ASI) 2		
OBIETTIVO 3. OTTIMIZZARE L'EFFICACIA DEI CONTROLLI DIRETTI A CONTRASTARE L'EVASIONE TRIBUTARIA		
INDICATORI DI PERFORMANCE	2020	
	TARGET	RISULTATO
Percentuale di controllo delle dichiarazioni relative al settore dell'energia elettrica	30%	46,0%
Percentuale di controllo delle dichiarazioni relative al settore del gas naturale	45%	62,0%
Percentuale di controllo delle dichiarazioni relative all'agevolazione autotrasportatori italiani	73%	75,0%
Percentuale di controllo delle dichiarazioni di energia elettrica dei venditori ai clienti finali	65%	68,0%
Nonostante l'emergenza epidemiologica abbia reso necessario disporre una riduzione dei controlli fisici, ADM ha comunque assicurato l'azione di verifica e monitoraggio delle dichiarazioni nel settore dei prodotti energetici attraverso una intensificazione dei controlli effettuati dagli uffici. Questa misura ha consentito di superare i <i>target di performance</i> prefissati.		
INDICATORI DI PERFORMANCE	2020	
	TARGET	RISULTATO
Tasso di positività delle verifiche in materia di accise con esclusione dei tabacchi	60%	83,9%
Il risultato conseguito nel 2020, pari all'83,9 per cento, è frutto di una accurata attività di selezione operata in sede di analisi dei rischi che ha permesso una più mirata individuazione delle operazioni e dei soggetti da controllare anche in considerazione del minor numero di controlli che è stato possibile effettuare.		

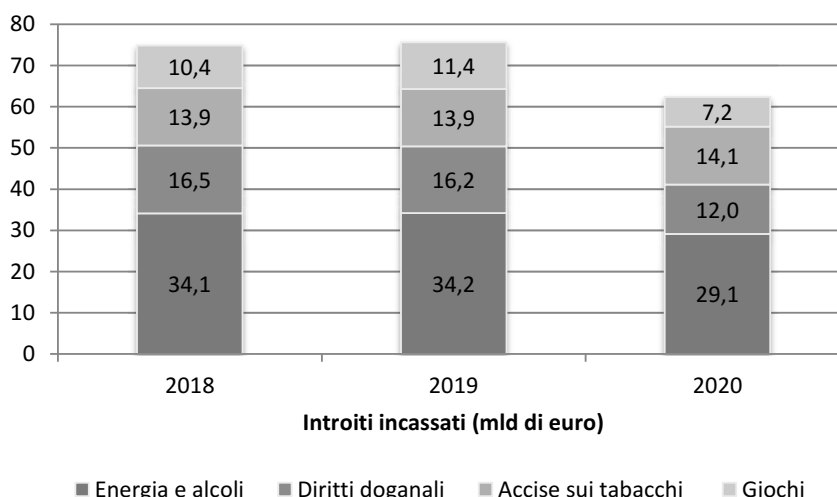
TABELLA IV.1.2.3: AREA STRATEGICA DI INTERVENTO (ASI) 2		
OBIETTIVO 4. PRESIDARE LA LEGALITÀ E CONTRIBUIRE A PROTEGGERE I CITTADINI E GLI OPERATORI ECONOMICI TENUTO CONTO DEL CONTESTO EMERGENZIALE DERIVANTE DALLA DIFFUSIONE DELL'EPIDEMIA DA COVID-19		
INDICATORI DI PERFORMANCE	2020	
	TARGET	RISULTATO
Tasso di positività sui controlli mirati alla sicurezza dei prodotti, inclusi quelli destinati al contrasto al Covid-19	30%	43,4%
In merito alla sicurezza dei prodotti, il tasso di positività conseguito nel 2020 da ADM è stato raggiunto grazie ad una pianificazione specifica delle attività che ha previsto l'esecuzione di numerosi controlli sulla sicurezza dei prodotti.		
INDICATORI DI PERFORMANCE	2020	
	TARGET	RISULTATO
Tasso di positività dei controlli mirati a contrastare il fenomeno della contraffazione	20%	27,1%
A fronte del valore annuale programmato del 20 per cento, è stato conseguito il risultato del 27,1 per cento relativo al tasso di positività dei controlli mirati a contrastare il fenomeno della contraffazione. In particolare, sono stati effettuati 22.091 controlli che hanno condotto al sequestro di 12.972.474 pezzi, con un valore accertato pari a 5 milioni di euro.		
INDICATORI DI PERFORMANCE	2020	
	TARGET	RISULTATO
Indice di presidio sul divieto di vendita dei tabacchi ai minori tramite distributori automatici	27%	25,4%
Nel 2020 è stato conseguito un risultato pari al 25,4 per cento a fronte di un obiettivo atteso del 27 per cento relativo all'indice di presidio sul divieto di vendita dei tabacchi ai minori tramite distributori automatici. Il protrarsi della situazione emergenziale relativa al Covid-19, che ha richiesto l'emanazione di specifici provvedimenti restrittivi ai fini del contenimento della diffusione del virus, ha ostacolato l'azione di presidio espletata sul territorio da parte dell'Agenzia, che, di conseguenza, ha scelto di dare la priorità ad altre tipologie di controlli a favore della tutela della salute e protezione dei cittadini. In particolare, è stato possibile effettuare 5.529 controlli sui distributori automatici su un totale di 21.782 distributori gestiti.		
Fonte: elaborazione interna dati ADM		

I suddetti indicatori di *performance* sono rappresentativi di una consolidata strategia di azione volta ad assicurare la pretesa tributaria nei settori di competenza attraverso mirate politiche di presidio del territorio, nonché di una consolidata strategia di azione nel campo extra-tributario, soprattutto a tutela della salute pubblica e del *Made in Italy*. Inoltre, viene rappresentato il ruolo attivo dell'Agenzia nel periodo di emergenza sanitaria.

Nel complesso, l'Agenzia nel 2020 ha incassato un gettito pari a 62,4 miliardi di euro. Di seguito vengono riepilogati gli introiti suddivisi per settore di competenza, posti a confronto con gli analoghi risultati conseguiti nel biennio precedente.

TABELLA IV.1.2.4: IL CONTRIBUTO ALL'ERARIO – INTROITI INCASSATI NEL PERIODO 2018-2020

	2018	2019	2020
Totale ADM	74,9	75,7	62,4
Energia e alcoli	34,1	34,2	29,1
Diritti doganali	16,5	16,2	12,0
di cui: dazi	2,3	2,3	2,0
di cui: IVA all'importazione	14,2	13,9	10,0
Accise sui tabacchi	13,9	13,9	14,1
di cui: tabacchi	10,6	10,6	10,6
di cui: IVA sui tabacchi	3,3	3,4	3,4
di cui: imposta di consumo			0,1
Giochi	10,4	11,4	7,2

FIGURA IV.1.2.1 IL CONTRIBUTO ALL'ERARIO 2018-2020

Fonte: elaborazione interna dati ADM

Nel 2020 si è assistito a un generale decremento del gettito rispetto al 2019 in tutti i settori *core* dell'Agenzia, eccetto i tabacchi. Tali riduzioni sono riconducibili nel complesso all'effetto della pandemia da Covid-19 e del *lock-down*.

Dal lato Dogane, il dato in diminuzione (-26%) è coerente con il minor valore delle merci complessivamente importate ed esportate nell'ultimo anno, e lo spostamento del mercato verso i canali *e-commerce*, sui quali sono scambiati principalmente beni di modico valore.

Nel settore Energie e alcoli, che contribuisce maggiormente al gettito verso l'Erario, il decremento del 15,0% è giustificato dalla riduzione dei consumi di prodotti energetici (in particolare quelli per autotrazione) e di gas naturale per riscaldamento durante il periodo di *lockdown* e in parte risente delle misure adottate per fronteggiare l'emergenza sanitaria, in particolare quelle che hanno sospeso o ridotto i versamenti di alcuni tributi per specifiche categorie di contribuenti.

Nel settore dei Giochi, il risultato del 2020 è diminuito del 36,3% rispetto al 2019. Tale *trend* è sostanzialmente connesso alla riduzione del gioco fisico in Italia, dovuto alle chiusure dei punti gioco sul territorio nel periodo di *lockdown*. Soprattutto lo *switch off* degli apparecchi AWP e VLT, che rappresentano le categorie di gioco che contribuiscono maggiormente al gettito, rappresenta il fattore più determinante nella riduzione delle entrate erariali del 2020. Tenuto conto anche

della fiscalità dei modelli di gioco, il netto spostamento dei volumi di gioco verso il gioco digitale a distanza, non ha sortito, in termini di gettito erariale, contro bilanciamenti rispetto alla riduzione del gioco fisico.

L'attività di vigilanza e controllo nei settori core dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli

L'attività di controllo e antifrode dell'Agenzia trova riscontro, in termini di efficacia, nei risultati ottenuti sul piano dei maggiori diritti accertati, quale elemento tangibile e quantificabile dell'Agenzia, frutto della metodologia di analisi applicata per l'accertamento delle frodi negli ambiti di competenza.

Settore Dogane - Controlli sugli scambi extracomunitari

Nel corso dell'esercizio 2020, l'Agenzia ha provveduto a rimodulare le modalità di esecuzione dei controlli in linea e a posteriori per far fronte alle necessità di urgenza connesse alla grave situazione di emergenza provocata dalla pandemia da Covid-19. In particolare, sono state dettate disposizioni per eseguire i controlli in sicurezza incentivando l'esecuzione di controlli a posteriori con attività documentale (in ufficio o da remoto) e limitando i controlli con accesso senza pregiudicare quelli obbligatori per legge e quelli disposti dall'Autorità Giudiziaria.

TABELLA IV.1.2.5: NUMERO DI CONTROLLI IN LINEA E MDA		
ANNO	NUMERO CONTROLLI	MAGGIORI DIRITTI ACCERTATI (MILIONI DI EURO)
2017	975.745	1.850,1
2018	1.036.675	2.094,7
2019	1.197.641	1.969,0
2020	1.563.519	1.636,8

Fonte: elaborazione dati ADM su banca dati AIDA

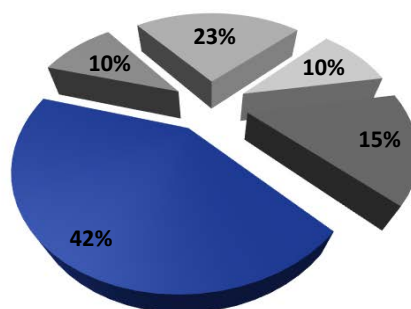
Il livello dei controlli all'*import* e all'*export* è stato innalzato su tutte le categorie merceologiche destinate a contrastare la diffusione del Covid-19. Tali beni, sia per la loro specifica destinazione, che per la tipologia stessa di operazione (nel caso di *export*) sono esentati dalla fiscalità unionale e nazionale e, pertanto, l'attività di controllo non ha determinato l'accertamento di maggiori diritti.

Il valore complessivo di maggiori diritti accertati per l'anno 2020 è pari a 1.636,8 milioni di euro.

Come illustrato in Tabella IV.1.2.6, in termini di maggiori diritti accertati le principali violazioni riguardano: "IVA intracomunitaria" con 688,5 milioni di euro (42,1 per cento), "plafond" con 379,8 milioni di euro (23,2 per cento), "Accise" con 249,1 milioni di euro (15,2 per cento), "Frode Carosello" con 161,1 milioni di euro (9,8 per cento). Le quattro categorie sopra riportate ricoprono il 90,3 per cento dei maggiori diritti accertati nel 2020.

TABELLA IV.1.2.6: MAGGIORI DIRITTI ACCERTATI PER TIPOLOGIA DI INFRAZIONE ACCERTATA

Violazione	Maggiori diritti accertati (migliaia di euro)
Accise	249.089,0
Altre infrazioni	55.710,5
Altre violazioni SUV	17.712,6
Armi	0,2
Art. 303 TULD	13.144,7
Contrabbando amministrativo	2.873,9
Contrabbando penale	3.851,4
Contraffazione	30.055,4
Falso ideologico	3,9
Frode Carosello	161.104,1
Inottemperanza - Art. 35 c. 35 DL n. 223/2006	23,6
IVA <i>intracomunitaria</i>	688.508,7
<i>Made in Italy</i>	35,5
Medicinali non ammessi	0,1
Omesso Versamento Imposta di Bollo	1,9
<i>Plafond</i>	379.747,7
Ritardato o omesso versamento imposte	3.642,2
Sicurezza prodotti	38,5
Totale	1.605.543,9
Bollette manuali, rettifiche e altre operazioni non dettagliate	31.244,0
Totale complessivo	1.636.787,8

FIGURA IV.1.2.2: MAGGIORI DIRITTO ACCERTATI PER TIPOLOGIA DI INFRAZIONE ACCERTATA

■ Accise ■ IVA intracomunitaria ■ Frode Carosello ■ Plafond ■ Altre violazioni

Valori riferiti all'anno 2020

Fonte: elaborazione dati sistema BI Antifrode

Note: I valori di tale prospetto sono comprensivi delle duplicazioni derivate dal fatto che ad un unico sequestro possono corrispondere più tipologie di infrazione

Nell'ambito della strategia volta a ridurre l'invasività dei controlli, nel 2020 è stato, tra l'altro, curato il potenziamento e la piena efficienza delle apparecchiature *scanner* in dotazione, installate nei maggiori porti, interporti e punti di confine terrestre del territorio nazionale (potenziamento logistico dei siti di ubicazione, interventi per il mantenimento in esercizio dei macchinari, ecc.). L'utilizzo di strumenti di ultima generazione per la scansione radiografica per l'ispezione dei container e dei mezzi di trasporto negli scali portuali fa parte degli interventi attivati per coniugare lo snellimento delle operazioni doganali a un elevato livello di deterrenza ai traffici fraudolenti anche connessi al terrorismo e alla criminalità internazionale.

Per quanto riguarda i controlli doganali realizzati a posteriori nel 2020, il tasso di positività registrato è stato del 42,3 per cento (Tabella IV.1.2.7).⁴⁷

I maggiori diritti accertati complessivi, derivano in larga parte dai controlli a posteriori e dalle verifiche sulle dichiarazioni plafond, che nel 2020 hanno subito un incremento dovuto all'aumento dei controlli relativi alle revisioni dell'accertamento sulle dichiarazioni doganali.

Nella tabella di seguito riportata sono mostrati i risultati dei controlli sulle dichiarazioni plafond, che per il 2020 hanno registrato un tasso di positività del 64,8 per cento.

⁴⁷ Il controllo doganale realizzato a posteriori è effettuato ai sensi dell'art. 11 del D.lgs. n. 374/90 e dell'art. 48 del CDU (Codice Doganale dell'Unione) sulle dichiarazioni relative alle merci rilasciate alla libera disponibilità della parte per le quali l'accertamento è divenuto definito. I controlli a posteriori possono riguardare le dichiarazioni doganali ovvero l'operatore. Questi ultimi sono svolti con modalità audit ispettiva.

L'audit a posteriori (*post clearance audit*) è un tipo di controllo che comporta un esame dell'amministrazione, dell'organizzazione, delle procedure interne e/o dei sistemi interni di un operatore (quali contabilità, logistica, ecc.) al fine di raccogliere le prove a sostegno di una valutazione obiettiva del rispetto da parte dell'operatore della normativa e degli obblighi applicabili. I controlli a posteriori possono essere effettuati con attività svolta esclusivamente in ufficio (documentali in ufficio) ovvero accedendo presso la sede dell'operatore economico (per l'effetto sorpresa, per reperire atti, documenti informazioni per verificare il processo di lavorazione o per accertamenti sulle merci ove siano ancora disponibili ecc.).

TABELLA IV.1.2.7: NUMERO DI CONTROLLI DOGANALI A POSTERIORI

ANNO 2020	N. accessi totali	N. accessi con esito positivo	maggiori diritti accertati (migliaia di euro)
Numero di controlli doganali a posteriori	12.079	5.109	14.943,5
Numero di controlli sulle dichiarazioni plafond	125	81	379.747,7

Fonte: elaborazione dati ADM su banca dati AIDA

Settore Dogane - Controlli sugli scambi intracomunitari

Nel corso del 2020, per quanto riguarda i controlli sugli scambi intracomunitari, sono state effettuate 707 verifiche di cui il 62,9 per cento ha avuto esito positivo. Tali controlli hanno generato circa 850 milioni di euro di maggiori diritti accertati.

Settore Dogane - Controlli sui flussi e-commerce

Il mercato dell'*e-commerce* è in fase di crescita, in particolare gli acquisti del mercato B2B⁴⁸ sono incrementati del 25,8 per cento rispetto al 2019, risentendo sicuramente delle abitudini dei consumatori durante la pandemia, orientate sempre più agli acquisti on-line. Nell'ultimo triennio il settore dell'*e-commerce* ha registrato notevoli incrementi, relativi sia al numero delle spedizioni trattate, sia alla gamma dei prodotti, con evidenti ripercussioni nell'ambito dei controlli doganali, afferenti al settore tributario e quello extratributario.

L'Agenzia presidia i flussi *e-commerce*, realizzando controlli sia in *import* che *export*.

TABELLA IV.1.2.8: TASSO DI POSITIVITÀ DEI CONTROLLI NEL SETTORE DELLE SPEDIZIONI

	2018	2019	2020
<i>Import corrieri</i>	10,13%	8,85%	6,02%
<i>Import poste</i>	44,52%	53,08%	53,80%
<i>Export corrieri</i>	1,19%	1,06%	0,42%
<i>Export poste</i>	1,69%	0,66%	-

Fonte: elaborazione dati ADM su banca dati AIDA

Settore Dogane - Contrasto alla sotto-fatturazione

In materia di contrasto al fenomeno della sotto-fatturazione, nel 2020 sono stati effettuati 3.869 controlli, dei quali 2.735 hanno fatto rilevare irregolarità. L'attività di contrasto alla sotto-fatturazione ha determinato un ammontare di sanzioni pari a circa 9,9 milioni di euro e maggiori diritti accertati per circa 4,7 milioni di euro. Le violazioni riguardano principalmente la violazione dell'Art. 303 del TULD, il contrabbando penale e il contrabbando amministrativo.

La tabella di seguito riportata il consuntivo dei controlli in termini di quantità e di positività posti a confronto con gli analoghi risultati del 2019.

⁴⁸ I mercati relativi all'*e-commerce* sono generalmente classificati in tre categorie: B2B (*Business to Business*, fra imprese); B2C (*Business to Consumer*, fra imprese e consumatori); C2C (*Consumer to Consumer*, fra consumatori). Le sottocategorie del mercato B2B comprendono il cosiddetto commercio *intra-business*, che coinvolge un'azienda con sedi distribuite sul territorio di più Paesi o un insieme di aziende appartenenti allo stesso gruppo; il B2G (*Business to Government*), in cui la Pubblica Amministrazione acquista beni e servizi dal settore privato; il G2B (*Government to Business*), in cui le imprese private acquisiscono servizi offerti dalla Pubblica Amministrazione.

TABELLA IV.1.2.9: CONTROLLI IN MATERIA DI SOTTOFATTURAZIONE (2019-2020)

Tipologia indicatore	Consuntivo 2019	Consuntivo 2020	Scostamento	
			Assoluto	%
Numero dei controlli	5.053	3.869	-1.184	-23,4%
Tasso di positività	67,8%	70,7%	2,9	4,3%

Fonte: elaborazione dati ADM su banca dati AIDA

Settore Accise – Energie e alcoli

L'attività più peculiare del sistema tributario delle accise, nonché quella che lo caratterizza rispetto agli altri tributi, è senza dubbio, l'accertamento quantitativo dei prodotti soggetti all'imposta.

L'accertamento in materia di accise si sostanzia nella misura delle quantità di prodotto "movimentato" durante le varie fasi della sua filiera distributiva nel territorio dello Stato.

L'andamento delle verifiche nell'ambito Energie e Alcoli è costantemente monitorato e governato da ADM tramite un determinato numero di indicatori, atti a costituire il cosiddetto "cruscotto accise", che rappresenta il principale strumento di *governance* del settore.

In base alla tipologia di attività svolta, gli indicatori sono classificati come segue:

- descrittori di sintesi (indici di positività⁴⁹, di verifiche equivalenti⁵⁰ e di efficacia⁵¹);
- descrittori delle verifiche con accesso (indice di presidio del territorio⁵²);
- descrittori delle verifiche senza accesso (percentuale di controllo delle dichiarazioni⁵³).

TABELLA IV.1.2.10: INDICATORI ACCISE NEL SETTORE ENERGIE E ALCOLI

Indice di Efficacia	752.987	Percentuale di controllo delle dichiarazioni:	
Indice di positività	84%	energia elettrica (EE)	46%
Indice verifiche equivalenti	44.347	gas naturale	62%
Indice di presidio del territorio	22%	agevolazione per autotrasportatori	75%

Valori riferiti all'anno 2020
Fonte: elaborazione dati ADM su banca dati AIDA - Accise – Verifiche

L'indice di presidio del territorio ha subito nell'anno 2020 una drastica riduzione rispetto al 2019 (-17%) per via del blocco delle attività esterne (salvo quelle indifferibili ed urgenti), causato dall'emergenza sanitaria.

Le risorse non utilizzabili per le verifiche con accesso esterne sono state reindirizzate sull'attività di controllo delle dichiarazioni, che era effettuabile da remoto ovvero in *smart working*.

Ciò spiega il generale incremento delle percentuali di controllo rispetto al 2019 per ciascun settore d'imposta (EE +7%, gas naturale +10%, autotrasportatori +4%).

⁴⁹ Rapporto tra il numero di verifiche che hanno portato a rilievi tributari ed il numero complessivo di verifiche effettuate da ADM.

⁵⁰ Volume complessivo equivalente di tutte le verifiche di ADM, pesate in base alla complessità delle operazioni tecnico-fiscali connesse

⁵¹ Rapporto tra i maggiori diritti accertati e il numero di verifiche dai quali gli stessi sono scaturiti. Tale indicatore misura l'abilità di ADM nel selezionare i controlli che comportano un recupero tributario.

⁵² Rapporto tra il numero di verifiche con accesso (inventari fiscali) effettuate presso gli impianti di competenza ADM, e il numero di verifiche ottimali (definite in base alla rilevanza tributaria, alle periodicità di legge, ecc.). L'indicatore misura il livello di intervento di ADM sugli impianti, quindi è strettamente correlato alla percezione degli operatori della presenza "fisica" su territorio dell'Agenzia.

⁵³ Rapporto tra il numero di dichiarazioni controllate e il numero di quelle presentate all'Agenzia. La percentuale è calcolata con riferimento a ciascun settore di imposta per il quale è prevista tale forma di liquidazione del tributo (gas naturale, energia elettrica, agevolazione per autotrasportatori).

Nell'ultimo quinquennio, l'entità media dei maggiori diritti accertati nel settore Accise e Alcoli è pari a circa 300 milioni di euro (circa l'1 per cento del gettito), tuttavia annualmente si possono presentare discontinuità per effetto di operazioni *spot* che determinano elevati recuperi di imposta. Il valore dei maggiori diritti accertati per il 2020 è pari a **260,4 milioni di euro** e il contributo principale è riferibile ai prodotti energetici e gas naturale.

Riguardo alle attività di controllo per il contrasto all'evasione e alle frodi nel settore della commercializzazione e distribuzione dei carburanti, tra le principali fenomenologie fraudolente rilevate in Italia nel corso del 2020 si rappresenta:

- l'introduzione clandestina da altri Paesi membri dell'UE di prodotti energetici impiegati come gasolio per autotrazione (i cosiddetti *designer fuels*). Dal punto di vista merceologico si tratta di prodotti che sovente presentano le caratteristiche di oli lubrificanti, ma sono del tutto idonei all'uso, tal quali o diluiti, come carburante per motori. In tal modo vengono aggirate le norme relative ai controlli sulla circolazione intracomunitaria, in quanto gli oli lubrificanti, a differenza degli altri prodotti energetici, non sono sottoposti ai vincoli di circolazione armonizzati previsti dal regime generale delle accise;
- dichiarazioni fraudolente;
- frodi IVA sui carburanti.

Al fine di potenziare il contrasto agli illeciti nel settore dei carburanti e, in particolar modo, alle frodi IVA che si caratterizzano per importi estremamente rilevanti, ADM ha recentemente creato una struttura *ad hoc* di coordinamento centro-periferia: il Gruppo di Lavoro-DIR "CP-Licenze accise". Le verifiche svolte, nel corso dell'anno 2020, hanno fatto emergere maggiori diritti accertati per circa 900 milioni di euro.

Detta struttura, composta da personale appartenente agli uffici centrali e alle principali realtà territoriali, ha lo scopo, tra l'altro, di standardizzare le procedure di rilascio delle licenze per i depositi commerciali, a imposta assolta, nonché delle relative volture, nel settore degli oli minerali, ivi comprese le autorizzazioni allo stoccaggio o all'estrazione presso depositi di terzi, con particolare riferimento alla fase di controllo.

Fondamentale, in questo senso, è stata la novella normativa, promossa dall'Agenzia, recata dall'art. 1, comma 1077, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di Bilancio), che, in caso di variazione della titolarità o trasferimento della gestione per i depositi costieri di oli minerali e i depositi di stoccaggio dei medesimi prodotti, prevede il rilascio del nulla osta da parte dell'Agenzia previa verifica, in capo al soggetto subentrante, della sussistenza del requisito dell'affidabilità economica, nonché dei requisiti soggettivi prescritti dagli articoli del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 (TUA).

Si tratta di uno strumento particolarmente efficace per il contrasto preventivo alle frodi nel settore dei carburanti, che sempre più vedono interessate associazioni criminali, le quali tendono, in una sorta di circolo vizioso, ad acquisire proprio quelle attività che la loro stessa presenza rende antieconomiche dovendo competere con quelle già controllate dalla criminalità o comunque a essa collegate, che basano le loro politiche di prezzi (al ribasso) sulla loro consistente evasione, soprattutto per ciò che riguarda l'IVA e le accise connesse alla commercializzazione di prodotto agevolato.

Il prevalente regime liberalizzato aveva facilitato, infatti, nell'assenza di qualsivoglia filtro all'accesso, l'ingresso nella filiera distributiva dei carburanti di operatori di dubbia provenienza, che subentravano di fatto nella gestione dell'impianto ricorrendo a forme di interposizione fittizia di altri soggetti, in capo ai quali l'efficacia dell'autorizzazione permaneva senza soluzione di continuità.

Le attività fraudolente hanno mostrato che, per commercializzare quantitativi elevati di carburanti, i soggetti promotori di frode hanno necessità di poter fruire, a monte, di una rete di depositi di stoccaggio per la distribuzione all'ingrosso dei carburanti ad accisa sospesa e ad accisa assolta e, a valle, di distributori stradali per la vendita al dettaglio.

Tra le modalità di penetrazione nel mercato dei prodotti energetici, pervengono agli uffici dell'Agenzia numerose richieste di voltura di licenza d'esercizio di deposito commerciale (art. 25,

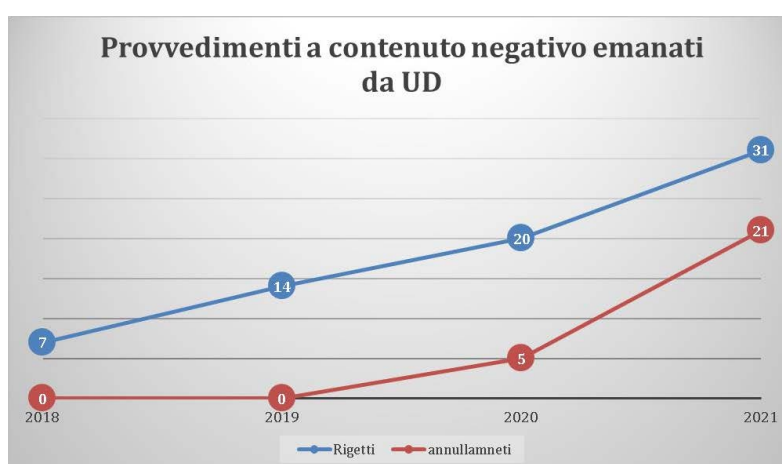
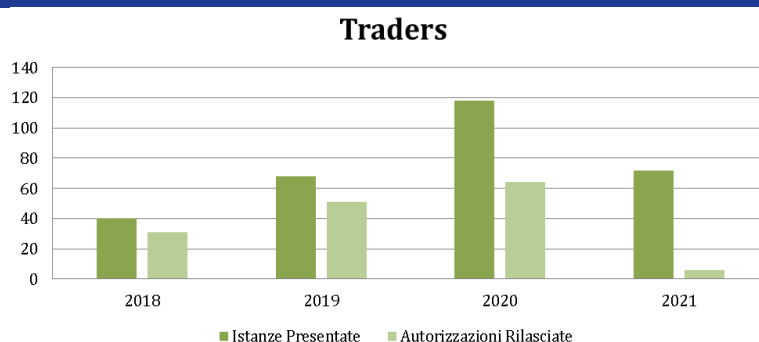
comma 1 del TUA) da parte di soggetti che intendono subentrare ai precedenti esercenti. Si tratta usualmente di soggetti con modesti redditi pregressi, nonché privi di precedente esperienza nel settore petrolifero o di un serio progetto imprenditoriale economicamente sostenibile in relazione alle condizioni normali di mercato. I depositi oggetto della richiesta sono usualmente inattivi da lungo tempo per sopraggiunta antieconomicità degli approvvigionamenti, ma diventano nuovamente appetibili quali centri di stoccaggio e di distribuzione per effetto degli illeciti guadagni conseguibili con la predetta evasione fiscale.

In tale contesto, cruciale rilevanza assume l'effettuazione dei controlli fiscali propedeutici alle volture dei depositi, con la finalità di prevenire l'ingresso nel mercato dei prodotti petroliferi da parte di soggetti non affidabili e pericolosi, e consentire l'accesso agli operatori che rispettano i requisiti oggettivi e soggettivi previsti dalla vigente normativa.

L'attenzione, infine, è stata focalizzata prevalentemente sulla figura, numericamente più rilevante, di depositante presso depositi fiscali e destinatari registrati di cui all'art. 1, comma 945, della legge 27 dicembre 2017, n.205, che ha previsto il regime abilitativo dell'autorizzazione allo stoccaggio di prodotti energetici presso depositi terzi (c.d. *trader*).

Le attività di verifica hanno consentito di ridurre drasticamente, nel corso dell'anno 2021, il numero di autorizzazioni rilasciate dagli Uffici ADM per tale tipologia di operatori e, conseguentemente, di non far accedere al mercato società che, pur in assenza di specifiche autorizzazioni o licenze nel settore, si erano già resi responsabili di violazioni gravi e ripetute nel settore IVA, come si evince dal grafico che segue.

FIGURA IV.1.2.3: AUTORIZZAZIONI RILASCIATE NEL PERIODO 2018 – 2020



Nel complesso, le attività del Gruppo di Lavoro, favorendo il coordinamento centro-periferia, hanno consentito di istituzionalizzare i controlli che devono essere svolti dalle diverse articolazioni dell'Agenzia, consentendo di bloccare l'accesso a soggetti potenzialmente pericolosi. Lo scambio

di informazioni all'interno del medesimo Gruppo e con l'Agenzia delle entrate ha altresì fatto emergere numerose correlazioni soggettive tra le Società che hanno richiesto licenze o autorizzazioni ai differenti Uffici ADM sul territorio nazionale, consentendo di delineare un quadro più generale dei soggetti attivi nel settore e di rafforzare i provvedimenti emessi dall'Agenzia.

Sempre per contrastare i fenomeni illeciti nel settore dei carburanti, l'Agenzia si è fatta promotrice nel corso dell'anno 2020 di ulteriori iniziative mirate a prevenire distinte situazioni che possano agevolare frodi. In particolare:

- revoca delle autorizzazioni/licenze degli impianti di prodotti energetici (Depositi fiscali, depositi commerciali) per prolungata (sei mesi) inoperatività (art. 1, comma 1078);
- introduzione di un sistema informatizzato di controllo (art. 1, comma 1075) per la gestione della detenzione di benzina e di gasolio presso i depositi commerciali di capacità non inferiore a 3.000 mc;
- introduzione di requisiti soggettivi per il rilascio della licenza di esercizio dei depositi commerciali e, inoltre, di requisiti tecnico-organizzativi per quelli che movimentano benzina e gasolio usato come carburante (art.1, comma 1128).

Infine, l'Agenzia mantiene un costante monitoraggio sul deposito e sulla circolazione nazionale di biocarburanti al fine di evitare abusi relativamente all'obbligo di immissione in consumo previsto dall'art.2 quater del D.L.10 gennaio 2006, n.2.

Settore Accise - Tabacchi

In materia di tabacchi, l'Agenzia gestisce tutte le procedure connesse alla tutela della riscossione delle accise e delle imposte di consumo, anche mediante controlli diretti a contrastare le irregolarità e l'evasione di dette specifiche imposte, nonché la tariffa di vendita al pubblico e l'articolazione della rete dei depositi di produzione e distribuzione e delle rivendite dei prodotti da fumo e non da fumo.

Nello specifico settore, l'Agenzia effettua anche controlli sui depositi fiscali di produzione e distribuzione dei tabacchi lavorati e liquidi da inalazione e sulla rete di distribuzione al dettaglio, prestando la massima attenzione alla conformità dei prodotti da fumo e alla normativa di settore.

Garantisce, inoltre, un efficace presidio volto alla tutela dei cittadini, delle imprese e del territorio attraverso controlli mirati al rispetto del divieto di vendita dei tabacchi ai minori, alla sicurezza dei prodotti nonché al contrasto del fenomeno della contraffazione.

L'analisi dei sequestri nel settore Tabacchi può fare riferimento a tre principali categorie di prodotti ovvero: sigarette, sigari e tabacco sfuso.

All'interno degli spazi doganali, l'Agenzia rinviene e sequestra personalmente, in virtù dei suoi poteri di Polizia Giudiziaria, i tabacchi illeciti di contrabbando, siano essi classificabili come genuini, contraffatti o *cheap whites*, di norma tabacchi di qualità non elevata.

La quantità di tabacchi sequestrati nel 2020, all'interno degli spazi doganali presidiati dall'Agenzia è pari a 45.589,46 kg per il tabacco sfuso, mentre per le sigarette e i sigari sono stati sequestrati complessivamente 2.846.267 pacchetti. Si stima che ai predetti quantitativi di merce sequestrata corrisponde un mancato gettito per lo Stato - a titolo di accisa e IVA - pari a circa 20,9 milioni di euro (11,5 milioni di euro per le sigarette, 7,7 milioni di euro per il tabacco sfuso e 1,8 milioni di euro per i sigari).

Per la facilità di occultamento delle merci di contrabbando e risparmio sui costi di trasporto, prevale ovviamente la rotta marittima (94,64 per cento dei sequestri sono effettuati nei porti), a fronte di altre vie.

Il totale delle schede sequestro verbalizzate è pari a 565. Rispetto al 2019, sia per le quantità di prodotto sottoposte a sequestro, che per il numero di schede di sequestro, si registra un netto decremento.

Sempre nel 2020, al di fuori degli spazi doganali, sono state sequestrate complessivamente 123,6 tonnellate di tabacchi (1.759 verbali di sequestro), con un incremento del 17,8 per cento rispetto al 2019. Sia per il 2019 che per il 2020, i maggiori quantitativi di tabacchi sequestrati fuori dagli spazi doganali, sono ascrivibili al fenomeno del contrabbando⁵⁴ (86,2 per cento). Nonostante per il contrabbando si sia verificata una riduzione dei quantitativi sequestrati rispetto al 2019 del 2,2 per cento, rimane la pratica illecita più riscontrata dagli uffici dei Monopoli dell’Agenzia. Rispetto al 2019, invece, per i sequestri per illecita vendita si registra un incremento del 3.774,9 per cento. Le restanti casistiche sono legate al consumato in frode.

Per quanto riguarda i controlli effettuati nel 2020 sulla rete distributiva, si registra una riduzione rispetto a quelli dell’anno precedente (-50,7 per cento), dopo un notevole aumento registrato nel 2018 rispetto al 2017. Anche il numero di controlli sui depositi fiscali dei tabacchi lavorati risulta in diminuzione nel 2020 rispetto al 2019 (-55,8 per cento).

TABELLA IV.1.2.11: NUMERO DI CONTROLLI EFFETTUATI SULLA RETE DISTRIBUTIVA E SUI DEPOSITI FISCALI

	2017	2018	2019	2020
Controlli effettuati*	9.296	17.076	14.947	7.370
Depositi fiscali controllati	532	534	509	225

Fonte: elaborazione dati sistema BI Antifrode

Note: (*) Inclusi i controlli effettuati presso i distributori automatici

Settore Giochi

In Italia la regolamentazione del gioco distingue in maniera univoca i giochi non consentiti da quelli consentiti. Per i primi viene fatto divieto assoluto di offerta da parte di chiunque e in qualsiasi forma, per i secondi l’offerta è subordinata ad apposita concessione, autorizzazione, licenza od altro titolo autorizzatorio.

Nel settore legale dei giochi non si dovrebbero riscontrare fenomeni di evasione fiscale correlati, giacché il necessario collegamento al “Totalizzatore nazionale” (per l’esercizio delle scommesse), ovvero alla “Rete telematica” (per la gestione degli apparecchi con vincita in denaro), consentono il riscontro - pressoché in tempo reale - dei volumi di gioco/scommesse praticati nelle singole tipologie esercitate dai concessionari e, quindi, della base imponibile soggetta a tassazione, nonché dei versamenti dovuti ed eseguiti dai singoli soggetti d’imposta.

Tuttavia, anche in questo settore permangono aree di evasione connesse a comportamenti illeciti che spesso mirano ad aggirare le disposizioni e i vincoli del sistema concessorio, sia per sottrarsi al pagamento delle imposte, sia per occultare i destinatari dei relativi profitti.

Le aree dell’illecito riscontrate riguardano essenzialmente i seguenti comparti:

- il gioco fisico/gioco a distanza mediante i cosiddetti “totem”;
- il gioco a distanza effettuato mediante i CTD (Centri Trasmissione Dati) o i PDR (Punti di Ricarica);
- l’alterazione degli apparecchi da intrattenimento (AWP e VLT).

Alle sopraelencate fattispecie si aggiunge l’offerta di gioco illegale su siti web privi delle autorizzazioni previste.

L’Agenzia partecipa attivamente all’Unità di Informazione sulle Scommesse Sportive del Ministero dell’Interno e presiede il Comitato per la prevenzione e la repressione del gioco illegale, la sicurezza del gioco e la tutela dei minori (CoPReGI). Del Comitato fanno parte il Dipartimento

⁵⁴ Il fenomeno del contrabbando di tabacchi lavorati, come noto, si realizza nel momento in cui un prodotto viene immesso in libera pratica nel territorio comunitario, senza che siano stati assolti gli obblighi tributari mediante il pagamento dei diritti dovuti. Da alcuni anni, le modalità dell’azione criminosa riconducibile al reato di contrabbando di cui all’art. 291-bis del TULD (inserito dall’art. 1 della Legge n. 92/2001), sono andate diversificandosi, riferendosi talora a tabacchi non genuini - integrando così l’ipotesi anche della contraffazione - e in altri casi al commercio delle cosiddette *cheap whites*.

della pubblica sicurezza, il Comando generale della Guardia di Finanza e il Comando generale dell'Arma dei Carabinieri che in collaborazione con l'Agenzia eseguono operazioni coordinate sul territorio per il contrasto del gioco illegale.

Nell'ambito del CoPReGI, nel corso del 2020, squadre operative, composte da funzionari dell'Agenzia e da agenti della Polizia di Stato, ufficiali dei Carabinieri e della Guardia di Finanza, hanno sottoposto a controllo numerose attività economiche che, all'esito di analisi di rischio effettuate sulla base delle informazioni raccolte, di riscontri sul territorio e di attività di coordinamento informativo ed operativo, sono risultate connotate da elevati indici di rischio per l'illecita accettazione di scommesse sportive. L'attività ha portato a controllare, dopo una selezione tra numerosi punti di raccolta del gioco, 158 locali.

Nel periodo novembre-dicembre 2020, nell'ambito dell'operazione di polizia FROZEN per il contrasto all'illecita raccolta di scommesse di gioco, in soli due giorni di controlli sono stati recuperati a tassazione circa 100 mila euro.

Nel 2020, come mostrato dai risultati della Tabella IV.1.2.12, il numero dei controlli a livello nazionale sugli esercizi è diminuito del 70,1 per cento rispetto al 2019. Tale diminuzione è stata condizionata principalmente dal *lockdown* e dalla chiusura degli esercizi come previsto dal DPCM 8 marzo 2020 e dal DPCM 11 Marzo 2020.

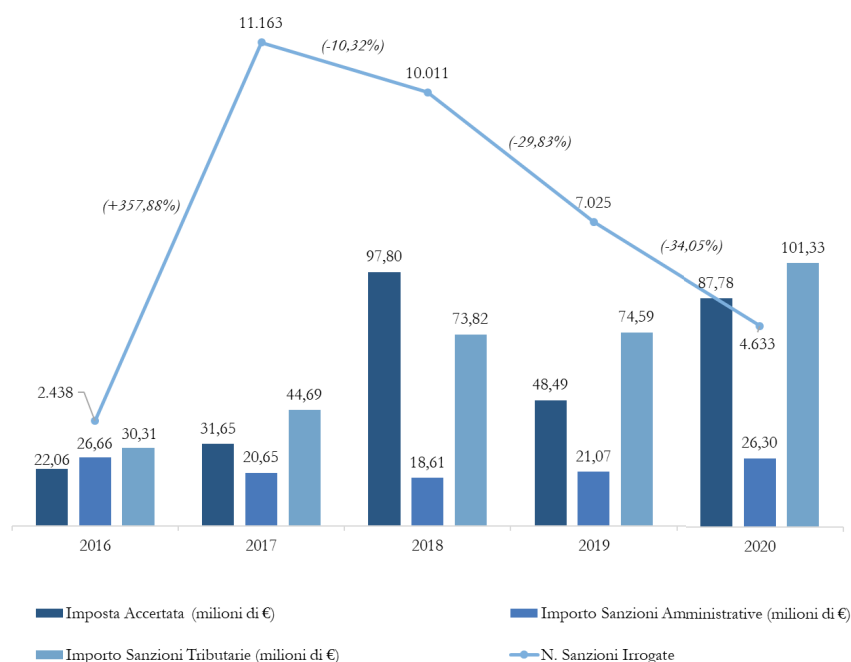
TABELLA IV.1.2.12: RIEPILOGO NAZIONALE DEL NUMERO DI ESERCIZI CONTROLLATI

Anno di riferimento	2016	2017	2018	2019	2020
N. esercizi controllati	33.578	35.166	38.745	34.920	10.458

Fonte: elaborazione dati ADM su banca dati SIC (Sistema Integrato dei Controlli)

Note: in alcuni esercizi vi è compresenza di più tipologie di offerta, pertanto il totale dei controlli può non coincidere con il totale degli esercizi considerati separatamente.

L'imposta accertata nel 2020, frutto dell'attività di contrasto all'evasione delle imposte nel settore Giochi, come illustrato nella Figura IV.1.2.4, fa registrare un aumento dell'81,1 per cento rispetto al 2019. La riduzione del numero di sanzioni irrogate dal 2017 ad oggi è dovuta dal fatto che, la progressiva conoscenza del territorio da parte del personale dell'Agenzia, ha consentito di diminuire il numero di controlli, ma di aumentarne la qualità e il relativo tasso di positività.

FIGURA IV.1.2.4: RIEPILOGO NAZIONALE DI IMPOSTA ACCERTATA E SANZIONI IRROGATE

Fonte: elaborazione dati ADM su banca dati SIC (Sistema Integrato dei Controlli)

IV.1.3 L'attività della Guardia di Finanza

Il contrasto all'evasione e alle frodi fiscali costituisce obiettivo prioritario della Guardia di Finanza e viene attuato mediante l'esecuzione di indagini di polizia giudiziaria, d'iniziativa e su delega della Magistratura, e interventi ispettivi di natura amministrativa (controlli e verifiche fiscali).

Nel corso del 2020, a seguito della crisi pandemica, sono state eseguite le attività ispettive connotate da indifferibilità e urgenza, ossia quelle aventi ad oggetto illeciti penali o violazioni relative ad anni d'imposta in decadenza.

Sono proseguite, inoltre, le indagini di Polizia Giudiziaria finalizzate a perseguire, anche sul piano patrimoniale, i responsabili degli illeciti fiscali più gravi e insidiosi. Una sintesi dei principali risultati conseguiti è contenuta nella Tabella IV.1.3.1.

TABELLA IV.1.3.1: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Guardia di Finanza	Indagini di polizia giudiziaria concluse a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	9.833
	Sequestri preventivi eseguiti per reati in materia di IVA e imposte dirette	793 milioni di euro
	Proposte di sequestro per reati in materia di IVA e imposte dirette	4.382 milioni di euro
	Soggetti denunciati per reati in materia di IVA e imposte dirette	10.264
	Soggetti arrestati per reati in materia di IVA e imposte dirette	308
	Reati in materia di IVA e imposte dirette segnalati all'Autorità Giudiziaria	7.303
	Verifiche, controlli fiscali e altri controlli	42.692
	Base imponibile netta constatata	9.082 milioni di euro
	IVA constatata	3.483 milioni di euro
	Evasori totali scoperti	3.546
	Lavoratori in nero e irregolari scoperti	19.209
	Tabacchi Lavorati Esteri sequestrati	345.880 chilogrammi
	Soggetti denunciati per frodi doganali (di cui arrestati)	1.731 (237)
	Prodotti energetici sequestrati	4.375.638 chilogrammi
	Prodotti energetici consumati in frode	90.774.454 chilogrammi
Soggetti denunciati nel settore dei prodotti energetici (di cui arrestati)	749 (60)	

Complessivamente, sono state svolte 42.692 attività ispettive (verifiche e controlli fiscali) e 9.833 indagini di polizia giudiziaria che hanno portato alla denuncia di 10.264 soggetti, di cui 308 tratti in arresto, per 7.303 reati in materia di imposte dirette e IVA.

Al ricorrere dei presupposti previsti, è stato sistematicamente richiesto alle competenti Autorità Giudiziarie il sequestro preventivo finalizzato alla confisca, in forma diretta o per equivalente, dei beni mobili e immobili dei soggetti responsabili, ai sensi dell'art. 12-bis del decreto legislativo n. 74/2000.

Si evidenzia che dal 2008 - anno dal quale la confisca di valore è stata estesa ai delitti tributari in materia di imposte dirette e IVA - sono stati eseguiti sequestri per equivalente per un valore di oltre 10,7 miliardi di euro.

Nel solo 2020, il valore dei sequestri eseguiti per reati in materia di imposte dirette e IVA è stato di oltre 793 milioni di euro, mentre le proposte di sequestro al vaglio delle competenti Autorità Giudiziarie ammontano a oltre 4,3 miliardi di euro.

Tali misure ablative si inseriscono in un sistema normativo in cui è ora possibile, per i più gravi reati tributari, anche il ricorso alla confisca diretta e per equivalente nei confronti delle società e degli enti, ai sensi dell'art. 19 del decreto legislativo n. 231/2001, e alla confisca per sproporzione di cui all'art. 240-bis del c.p.

Inoltre, nei confronti dei soggetti che "per la condotta ed il tenore di vita debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che vivono abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività

delittuose” (art. 1, lettera b, del d.lgs. n. 159/2011), sono applicabili anche le misure di prevenzione patrimoniale.

Nel corso del 2020 tali misure hanno consentito di eseguire ulteriori sequestri per 511 milioni di euro e confische per 486 milioni di euro mentre sono tuttora al vaglio dell’Autorità Giudiziaria proposte di sequestri di prevenzione per oltre 1,6 miliardi di euro.

L’azione del Corpo si sviluppa nel quadro di piani operativi orientati sui contribuenti connotati da un maggior indice di pericolosità e/o sui fenomeni evasivi più gravi, diffusi e pericolosi.

Nell’esecuzione dei piani operativi vengono sistematicamente valorizzate, tra l’altro:

- le risultanze delle indagini di polizia giudiziaria svolte in tutti i segmenti della missione istituzionale, nonché delle ispezioni e dei controlli antiriciclaggio e delle segnalazioni per operazioni sospette, a garanzia della completezza e della trasversalità d’intervento del Corpo;
- la capacità di analisi avanzata delle informazioni rilevabili dalle banche dati operative (la cui interoperabilità è stata rafforzata), tra cui i dati dell’archivio dei rapporti finanziari e della fatturazione elettronica obbligatoria, che rendono oggi possibile un’osservazione più ampia dei soggetti a rischio e interventi più tempestivi nei confronti dei contribuenti meno affidabili;
- le analisi di rischio svolte a livello centrale dal Nucleo speciale entrate, in sinergia con il Settore contrasto illeciti dell’Agenzia delle entrate;
- le risultanze della cooperazione tributaria internazionale, nel cui ambito, oltre ai numerosi accordi bilaterali stipulati dal Corpo con i collaterali esteri e ai rapporti di interscambio con i *Legal Attaché* delle Forze di Polizia estere presenti presso le Ambasciate a Roma, un fondamentale contributo viene fornito dagli esperti del Corpo dislocati presso le principali Rappresentanze Diplomatiche italiane, i quali costituiscono un punto di riferimento anche per gli altri attori del sistema fiscale.

Piano Operativo “Frodi IVA”

Anche nel 2020, le investigazioni dei reparti del Corpo sono state concentrate, in primo luogo, sulle frodi all’IVA intracomunitaria, realizzate con il coinvolgimento di entità spesso prive di effettiva organizzazione o consistenza economica (cd. *missing trader*), costituite *ad hoc*, solitamente in ordinamenti caratterizzati da una regolamentazione più flessibile e controlli meno rigidi, e poste in liquidazione o cessate poco tempo dopo la costituzione.

Tali entità (c.d. cartiere), sfruttando il principio secondo cui negli scambi intracomunitari l’IVA è applicata nello Stato di destinazione, acquistano beni da un soggetto residente in un diverso Paese europeo senza applicazione dell’imposta e, successivamente, li rivendono a un altro operatore nazionale. Tale cessione avviene a prezzi più bassi rispetto a quelli di mercato ed è correlata alla condotta della “cartiera” cedente che non effettua il versamento dell’IVA addebitata al cessionario, con grave pregiudizio sia delle ragioni erariali sia della concorrenza.

La frode descritta può articolarsi anche in modo più complesso, in quanto i beni che sono stati oggetto di un acquisto intracomunitario, oltre a confluire nel mercato nazionale, possono, dopo diversi passaggi, essere rivenduti al primo cedente residente in uno Stato UE, seguendo uno schema circolare (c.d. frode carosello): in questo caso il vantaggio illecito può consistere anche nella formazione di una posizione creditoria ai fini IVA in capo all’operatore economico che rivende all’estero, per effetto del trattamento di non imponibilità correlato alle cessioni intracomunitarie; inoltre, lo schema potrebbe coinvolgere più strutture societarie (c.d. imprese cuscinetto o *buffer*), al fine di creare una rete di società interposte, finalizzata a rendere più difficili i controlli e il recupero dell’imposta evasa.

Un’ulteriore modalità di realizzazione della frode, che si perfeziona nel territorio dello Stato, coinvolge gli operatori che si qualificano come esportatori abituali, rilasciando lettere d’intento ideologicamente false, al fine di beneficiare del trattamento di non imponibilità applicabile ai loro acquisti, in assenza dei relativi presupposti. Tale indebito beneficio consente al falso esportatore abituale, nelle successive cessioni poste in essere con operatori nazionali, di offrire prezzi inferiori a quelli mediamente praticati sul mercato; inoltre, il medesimo si comporta alla stregua di un *missing trader* e non versa alcun importo a titolo di IVA, incamerando una parte dell’imposta

applicata alle predette cessioni quale provento illecito riconosciuto per il ruolo rivestito nello schema fraudolento⁵⁵.

Dal punto di vista merceologico, la frode può riguardare qualsiasi tipologia di prodotto. Tuttavia, i beni più frequentemente introdotti in circuiti fraudolenti, oltre a essere di elevato valore unitario e solitamente non deperibili, sono spesso a contenuto tecnologico e, più in generale, agevolmente trasportabili e di largo consumo (ad esempio, autoveicoli, prodotti informatici, telefoni cellulari, elettrodomestici); inoltre, si tratta di beni prevalentemente assoggettati ad aliquota IVA ordinaria, così da consentire agli organizzatori delle frodi la massimizzazione del profitto illecito.

Anche nel 2020 sono state scoperte, poi, numerose frodi all'IVA riconducibili a flussi di prodotti energetici illecitamente immessi in consumo in Italia per finalità di autotrazione.

Vale la pena ricordare che, proprio al fine di arginare le frodi della specie, la legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018)⁵⁶ ha subordinato l'immissione in consumo di carburanti per autotrazione dal deposito fiscale o l'estrazione dal deposito di un destinatario registrato al versamento diretto dell'IVA con modello F24, senza possibilità di compensazione⁵⁷.

Tuttavia, fino all'entrata in vigore del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124⁵⁸, erano escluse dall'obbligo di versamento le immissioni in consumo a seguito di un acquisto intracomunitario⁵⁹ per conto di un soggetto che, alternativamente, avesse integrato i criteri di affidabilità di cui all'articolo 3 del D.M. 13 febbraio 2018 o, in mancanza della predetta condizione, avesse prestato idonea garanzia secondo le modalità stabilite dall'articolo 4 del medesimo decreto. Inoltre, rientravano nel regime derogatorio, tra le altre, le operazioni effettuate da un deposito fiscale o da un deposito di un destinatario registrato per prodotti di proprietà dell'esercente.

Senonché, a partire dal 2018, è stato frequentemente riscontrato l'aggiramento dell'obbligo di versamento dell'IVA proprio attraverso l'utilizzo strumentale delle deroghe sopra richiamate.

In particolare, è emerso un maggiore coinvolgimento nei meccanismi evasivi dei depositi di stoccaggio (depositi fiscali e depositi commerciali aventi la qualifica di destinatari registrati), i quali, interponendosi quali acquirenti/proprietari del prodotto proveniente dall'estero, beneficiavano dell'acquisto intraunionale non imponibile ai fini dell'IVA e continuavano a non versare l'imposta all'atto dell'estrazione del prodotto dal deposito. Successivamente o contestualmente alla immissione in consumo/estrazione, il titolare del deposito cedeva ad una società cartiera il prodotto in questione, assolvendo all'obbligo di emissione della fattura senza applicazione dell'IVA a fronte di una dichiarazione d'intento fittizia.

Per tale ragione, l'art. 6 del D.L. 124/2019 ha revisionato le deroghe previste dalla Legge 205/2017 per le immissioni in consumo da un deposito fiscale di carburanti introdotti a seguito di un acquisto intraunionale e per le merci di proprietà del gestore del deposito da cui vengono immessi in consumo o estratti i prodotti energetici: nel primo caso, per poter usufruire della deroga all'obbligo di versamento dell'IVA, è ora richiesta non più l'alternatività tra i presupposti di affidabilità e la prestazione di idonea garanzia, bensì la contemporanea presenza di entrambi i requisiti; nel secondo, il beneficio dell'immissione in consumo/estrazione senza versamento dell'IVA viene riconosciuto solo se il deposito ha una capacità di stoccaggio non inferiore a 3.000

⁵⁵ Per contrastare questi illeciti, nella legge di bilancio 2021 (cfr. commi da 1079 a 1081 e 1083 dell'art. 1 della legge 30 dicembre 2020, n. 178), è stato previsto lo svolgimento da parte dell'Amministrazione finanziaria sia di specifiche analisi di rischio, per verificare la sussistenza delle condizioni stabilite per acquisire lo status di esportatore abituale, sia di attività di controllo sostanziale, finalizzate all'inibizione del rilascio e alla invalidazione di dichiarazioni d'intento illegittime. Se da tali controlli emergono irregolarità, al soggetto in questione è inibita la facoltà di trasmettere all'Agenzia delle entrate nuove dichiarazioni d'intento. È stato stabilito, inoltre, un meccanismo automatico di blocco dell'emissione di fatture elettroniche in sospensione d'imposta da parte dei fornitori degli esportatori abituali che abbiano trasmesso all'Agenzia dichiarazioni d'intento riconosciute come non valide, basate sulla circostanza che gli estremi del protocollo di ricezione delle dichiarazioni d'intento da parte dei sistemi informatici dell'Agenzia devono essere riportati sulle fatture dei fornitori. In particolare, se il fornitore, al fine di emettere una fattura elettronica senza applicazione dell'IVA, comunica al Sistema di interscambio il numero di protocollo di una dichiarazione d'intento invalidata (in quanto trasmessa da un soggetto privo dello status di esportatore abituale), lo stesso Sistema di interscambio non emette tale fattura. Le modalità operative delle anzidette disposizioni saranno stabilite da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

⁵⁶ Commi da 937 a 943.

⁵⁷ È stata prevista, inoltre, la responsabilità solidale tra colui che estrae il prodotto e il gestore del deposito per il mancato versamento dell'IVA, mentre alle cessioni dei prodotti intervenute durante la giacenza del prodotto nel deposito fiscale non si applica l'IVA.

⁵⁸ Convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157.

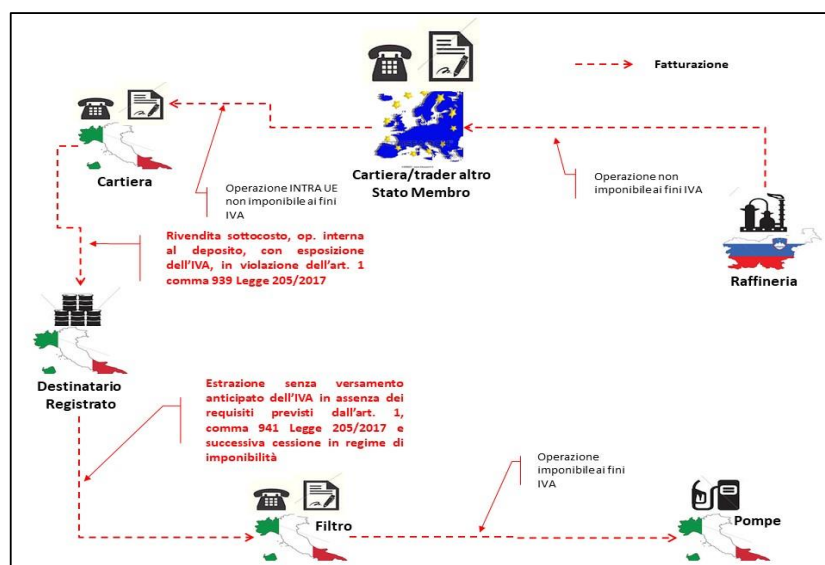
⁵⁹ Anche se il deposito fiscale è utilizzato come deposito IVA.

metri cubi, considerando il requisito dimensionale un'adeguata garanzia per il corretto assolvimento dell'imposta. In aggiunta, è stato introdotto il divieto di utilizzare la dichiarazione di intento per le cessioni o le importazioni definitive di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori.

Per effetto dei richiamati interventi normativi, le condotte illecite rilevate nel 2020 si sono sostanziate nella violazione diretta delle misure antifrode introdotte dal legislatore, con il coinvolgimento dei depositi di stoccaggio nei meccanismi evasivi.

In particolare, sono stati scoperti sistemi di frode che prevedono l'utilizzo strumentale di una cartiera nazionale, in veste di intermediario, nell'effettuazione di acquisti di prodotti petroliferi da fornitori ubicati in altri Stati membri dell'Unione europea e nella successiva cessione, in regime di imponibilità, del prodotto ancora custodito nel deposito fiscale al titolare del deposito stesso⁶⁰. Quest'ultimo rivende il prodotto, anche tramite aziende filtro, agli effettivi destinatari finali, estraendolo senza il contestuale versamento dell'IVA, sebbene non in possesso dei requisiti previsti per operare in deroga.

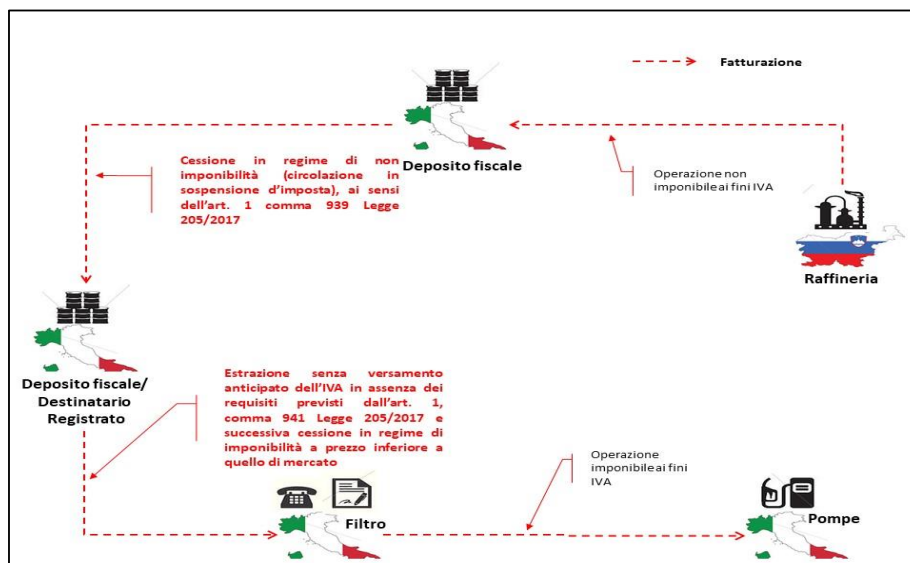
Graficamente:



In alcune indagini è emerso, altresì, l'intervento di un deposito fiscale in veste di acquirente diretto di prodotti petroliferi di provenienza unionale, successivamente ceduti, in regime di sospensione, ad un altro deposito fiscale ovvero a un destinatario registrato, che estrae il prodotto senza effettuare il previsto versamento dell'IVA e lo rivende, anche mediante società filtro, ai destinatari finali, in aperta violazione della normativa di settore.

⁶⁰ In violazione della previsione di cui all'art. 1, comma 939, della Legge 205/2017.

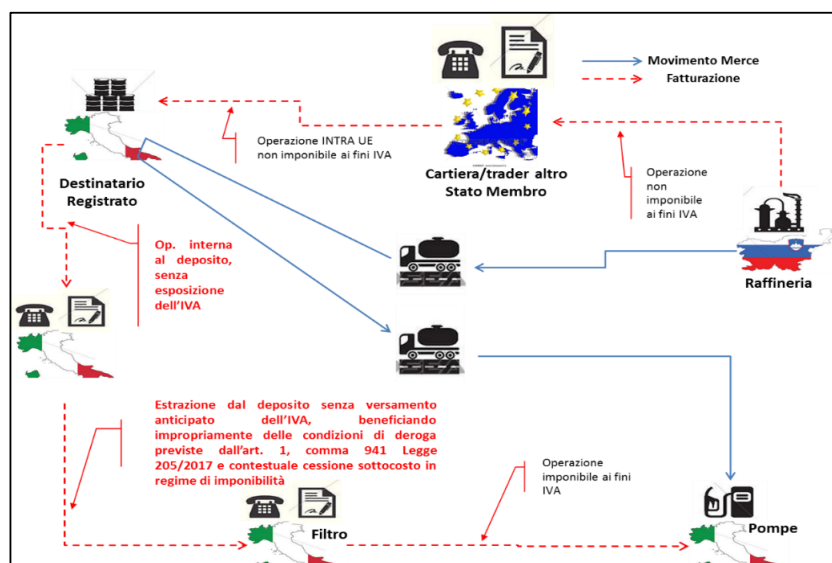
Graficamente:



Sono stati registrati, infine, numerosi casi di acquisto, da parte di una cartiera, di prodotti provenienti da operatori unionali, custoditi in regime di sospensione all'interno di un deposito fiscale/destinatario registrato. A differenza dei sistemi fraudolenti precedentemente descritti, dove l'obbligo di versare anticipatamente l'IVA è in capo al titolare del deposito, quale proprietario della merce immessa in consumo, in questo caso l'obbligo grava sulla cartiera, per conto della quale si verifica l'estrazione della merce. La cartiera si avvale illegittimamente della deroga prevista dal comma 941, ultimo periodo, dell'art. 1 della Legge 205/2017 che consente l'immissione in consumo da un deposito fiscale avente capacità non inferiore a 10.000 metri cubi, senza il pagamento anticipato dell'IVA, mediante la sola prestazione della garanzia patrimoniale. La cartiera, quindi, dietro presentazione di una falsa fideiussione, estrae in deroga il prodotto dal deposito di un destinatario registrato ovvero lo immette in consumo da un deposito fiscale privo dei predetti requisiti dimensionali⁶¹.

⁶¹ Proprio per contrastare la presentazione di false garanzie all'Agenzia delle entrate da parte di società "cartiere", l'art. 1, comma 1076, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha nuovamente modificato il quadro normativo di riferimento stabilendo che la comunicazione dell'avvenuta prestazione di garanzia debba essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate dal soggetto garante, in luogo del soggetto per conto del quale avviene l'immissione in consumo, con facoltà per i gestori dei depositi di accedere alle informazioni indicate nella garanzia mediante i servizi digitali resi disponibili dall'Agenzia. La norma in rassegna risponde all'esigenza dell'Amministrazione finanziaria di contrastare più efficacemente le condotte illecite in commento, ostacolando la possibilità di estrarre/immettere in consumo prodotti petroliferi in deroga all'obbligo di versamento anticipato dell'IVA.

Graficamente:



Piano Operativo “Frodi nel settore delle accise e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi”

La Guardia di Finanza è impegnata a prevenire e reprimere le frodi alle accise nel settore della commercializzazione e distribuzione dei carburanti, al fine di tutelare il gettito erariale e preservare il corretto e libero funzionamento delle regole di mercato.

Nel 2020 sono stati eseguiti 1.675 interventi, che hanno consentito di sequestrare 4,3 mila tonnellate di prodotti energetici, di accertare 90,7 mila tonnellate consumate in frode e di denunciare all’Autorità Giudiziaria 749 soggetti, di cui 60 tratti in arresto.

In ragione della transnazionalità dei fenomeni fraudolenti e del contestuale coinvolgimento di operatori economici ubicati in diverse aree geografiche del Paese, è stata costituita, presso il Comando Generale, un’unità specializzata (*Tax fraud enforcement unit*), con compiti di analisi e di coordinamento info-operativo.

Inoltre, la Guardia di Finanza ha continuato a partecipare, quale referente nazionale, al progetto di cooperazione, promosso dal Consiglio dell’Unione europea, denominato EMPACT (*European Multidisciplinary Platform Against Criminal Threats*) che ha tra le sue priorità d’azione il contrasto alle frodi connesse alla circolazione intracomunitaria di prodotti sottoposti ad accisa.

In particolare, il Corpo ha preso parte alle operazioni internazionali congiunte con le Autorità competenti di undici Stati membri, denominate “*Chain Bridge V*” e “*Chain Bridge VI*”, tese a contrastare le frodi in materia di prodotti energetici provenienti dall’est Europa e immessi in consumo in evasione di imposta.

Questi traffici hanno sovente 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. Tali prodotti (c.d. *designer fuels*) mantengono caratteristiche, in termini di capacità di combustione, analoghe a quelle del gasolio e, quindi, possono essere destinati all’autotrazione.

Il principale *modus operandi* per la realizzazione della frode prevede l’utilizzo di documentazione di trasporto falsa o inattendibile (CMR) riportante, di norma, un’impresa cedente realmente esistente, con sede in un altro Stato membro dell’Unione europea; una società acquirente, generalmente priva di sostanza economica e intestata a soggetti prestanome, domiciliata in un

diverso Stato membro; una destinazione dichiarata per lo scarico delle merci non ben identificata (aree portuali o zone industriali), per evitare controlli a valle.

I prodotti petroliferi oggetto di frode possono essere movimentati su strada, previo stoccaggio in contenitori da 1.000 Lt. (c.d. IBC, acronimo di *Intermediate Bulk Container*) a bordo di automezzi telonati (in modo da celare la reale natura del carico) o in normali autobotti; oppure via treno, su *tank-container*, autobotti o telonati attraverso la rete ferroviaria internazionale del trasporto misto (strada/ferrovia).

In caso di trasporto su strada, successivamente all'ingresso nel territorio nazionale, gli automezzi raggiungono, di norma, aree di parcheggio o siti industriali nella disponibilità di soggetti compiacenti, dove il prodotto petrolifero può essere smistato mediante consegna diretta dei contenitori IBC agli utilizzatori finali, oppure ricaricato su altre autocisterne per raggiungere la destinazione finale dove avviene l'illecita immissione in consumo. Nelle aree di smistamento può aver luogo la sostituzione dei documenti di accompagnamento, in modo da far figurare falsamente l'avvenuta nazionalizzazione mediante l'assolvimento dell'accisa dovuta.

Una volta che i mezzi sono giunti a destinazione, la documentazione di accompagnamento viene distrutta e i prodotti vengono immessi in consumo direttamente, o previa ulteriore miscelazione, in sostituzione del gasolio e della benzina per autotrazione in completa evasione di imposta.

Proprio al fine di contrastare le descritte condotte illecite il D.L. 124/2019 ha previsto, tra l'altro, nuovi obblighi di tracciabilità degli oli lubrificanti, l'introduzione del documento di accompagnamento semplificato elettronico (e-DAS) per la circolazione in ambito nazionale della benzina e del gasolio assoggettati ad imposta e più efficaci strumenti di aggressione patrimoniale, come la confisca per equivalente.

Le indagini svolte nel 2020 hanno confermato il forte interesse della criminalità economica e organizzata per il mercato dei prodotti petroliferi. In particolare, le più recenti evidenze investigative documentano come il *business* dei carburanti sia oramai oggetto di una spartizione territoriale tra sodalizi ramificati in diverse regioni d'Italia, che si avvalgono di società costituite ad hoc per alimentare circuiti di false fatturazioni volti ad ostacolare la ricostruzione dei passaggi commerciali e dei trasferimenti fisici del carburante e a dissimulare i reali flussi del denaro.

Le indagini svolte evidenziano che un valido approccio nei confronti di queste perniciose fenomenologie non può prescindere da un'attenta disamina delle segnalazioni di operazioni sospette, nonché delle acquisizioni e trasformazioni societarie e di ulteriori indicatori soggettivi, quali variazioni di licenze, autorizzazioni e atti dispositivi, indicativi dell'infiltrazione criminale e della contaminazione dei circuiti finanziari.

Piano Operativo "Indebite compensazioni"

Nel 2020 la Guardia di Finanza ha continuato a riservare una particolare attenzione alle cessioni dei crediti fiscali vantati nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ordinariamente effettuate per ottenere liquidità in tempi ridotti rispetto a quelli necessari per l'erogazione del relativo rimborso.

Tali crediti sono cedibili se emergono dalle dichiarazioni fiscali e sono stati richiesti a rimborso; la cessione deve avvenire mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata e deve essere notificata all'Amministrazione finanziaria.

Le cessioni sono spesso oggetto di condotte fraudolente, connesse alla natura fittizia dei crediti ceduti e all'indebita compensazione degli stessi con debiti tributari, oneri contributivi e premi realmente dovuti dalle imprese cessionarie.

Le condotte della specie, osservate prevalentemente con riferimento alle imprese, coinvolgono, non di rado, anche persone fisiche e, pur avendo ad oggetto prevalentemente crediti IVA, riguardano anche altri crediti d'imposta correlati al sostenimento di determinate tipologie di spese (ad es. crediti per ricerca e sviluppo, crediti per investimenti in aree svantaggiate e crediti per sostituti d'imposta).

In alcuni casi, al fine di eludere i controlli fiscali, i trasferimenti di crediti fittizi avvengono attraverso cessioni o conferimenti di aziende o di relativi rami costituiti prevalentemente da crediti fiscali. Talvolta, il credito fittizio viene utilizzato per il conferimento di capitale in società di nuova costituzione.

In genere, il corrispettivo della cessione è notevolmente inferiore al valore nominale dei crediti e il pagamento è regolato con modalità particolarmente vantaggiose per i cessionari.

Dalla prassi emergono anche casi in cui le imprese titolari di crediti fittizi assumono, a titolo oneroso, l'obbligo di pagare debiti tributari, oneri contributivi e premi di altri soggetti, estinguendo i debiti accollati mediante compensazione con i predetti crediti.

Tale condotta, già oggetto della risoluzione n. 140/E del 15 novembre 2017 e di sentenze di legittimità che ne hanno dichiarato la non ammissibilità in ambito fiscale, è ora espressamente vietata per legge (art. 1 del D.L. n. 124/2019).

Sotto il profilo soggettivo, le imprese cedenti o accollanti presentano spesso un oggetto sociale ampio ed eterogeneo, mentre le imprese cessionarie o accollate operano, prevalentemente, anche sotto forma di cooperative consorziate, in settori di attività ad alta intensità di manodopera (ad esempio, carburanti e prodotti petroliferi, logistica, trasporto di merci, volantinaggio, servizi di pulizia e manutenzione di edifici, traslochi, ecc.), con la presenza di elevati debiti erariali e contributivi

È inoltre frequente il coinvolgimento di soggetti in possesso di specifiche competenze professionali, che, talvolta, conseguono commissioni sproporzionate per i servizi prestati.

Si tratta di illeciti a cui possono associarsi anche fenomeni di riciclaggio, che continuano ad essere attentamente monitorati dal Corpo anche nel 2021, considerato che la legislazione emergenziale ha introdotto numerose misure agevolative sotto forma di crediti d'imposta e di detrazioni fiscali cedibili a terzi, potenzialmente suscettibili di essere strumentalizzati per immettere capitali di origine illecita nel sistema economico-finanziario.

Piani Operativi “Sommerso d’azienda” e “Sommerso da lavoro”

Anche nel 2020 l'azione dei Reparti del Corpo è stata rivolta a contrastare i fenomeni riconducibili all'economia sommersa che, come noto, comprende l'insieme delle attività di produzione di beni e servizi “legali” di cui le pubbliche Autorità non sono a conoscenza, quali:

- il sommerso d'azienda, popolato delle organizzazioni imprenditoriali operanti in modo sotterraneo, in spregio degli obblighi di identificazione, anche sul piano fiscale, che incombono sulla generalità dei soggetti economici;
- il sommerso da lavoro, che ricomprende sia le irregolarità riconducibili ad un rapporto di lavoro non dichiarato (*lavoro nero*), sia le situazioni di regolarità soltanto formale a fronte di un salario e di condizioni lavorative diverse da quelle contrattualizzate (*lavoro irregolare*).

Entrambe le fattispecie pregiudicano gli equilibri economici e finanziari del Paese, essendo accomunate dall'effetto di ridurre illegalmente i costi di “struttura” (fiscali, organizzativi, del lavoro, ecc.) per massimizzare il profitto d'impresa in danno dell'Erario e dei lavoratori e per ottenere indebiti vantaggi competitivi.

Questa comune matrice è ancor più manifesta se si osservano le aree di contiguità tra sommerso d'azienda e di lavoro. Va da sé, infatti, che un'impresa occulta è pressoché costretta a reclutare manodopera “in nero” o irregolare, come è pure intuibile che un datore di lavoro che eroga salari “non ufficiali” a un dipendente “in nero” tragga, di norma, le relative risorse dall'evasione fiscale o da altri flussi di cassa illegali.

Lo scopo dei controlli in materia è quello di contrastare non solo gli illeciti lavoristici in senso stretto ma anche gli altri fenomeni di illegalità correlati - quali, a titolo esemplificativo, le false fatturazioni connesse agli appalti non genuini, le frodi in danno del sistema previdenziale e assistenziale, l'indebita percezione del reddito di cittadinanza e lo sfruttamento, per finalità di profitto, della manodopera irregolare - puntando al recupero delle imposte e dei contributi evasi e all'aggressione dei patrimoni illeciti accumulati dai soggetti responsabili.

Questo obiettivo viene perseguito nell'ambito di un dispositivo strutturato, previsto dai piani operativi “Sommerso d'azienda” e “Sommerso da lavoro”, che contemplano l'esecuzione, a seconda dei casi, di ispezioni di tipo amministrativo presso le imprese e i professionisti e di indagini di polizia giudiziaria in presenza di fattispecie di rilievo penale.

Nel corso del 2020, in esecuzione dei predetti piani, sono stati scoperti 3.546 evasori totali (molti dei quali operanti attraverso piattaforme di commercio elettronico), e 19.209 lavoratori in “nero” o irregolari.

Piano Operativo “Fiscalità internazionale”

Nel 2020 è proseguito l’impegno del Corpo contro le frodi fiscali internazionali in materia di imposizione diretta, avuto particolare riguardo all’allocazione artificiosa di elementi produttivi di reddito o della titolarità dei medesimi in giurisdizioni opache e non cooperative, caratterizzate da livelli impositivi nulli o comunque privilegiati.

Tali illeciti sono spesso realizzati 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, la cui presenza è giustificata unicamente dal conseguimento, per il tramite delle stesse, di un vantaggio fiscale; quest’ultimo può anche derivare dalla presenza di regimi di maggior favore rinvenibili nei trattati internazionali (Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e per prevenire le evasioni fiscali) stipulati dallo Stato di residenza della *conduit company* (c.d. *treaty shopping*).

Inoltre, è stata incrementata l’attenzione sul possesso di risorse finanziarie all’estero attraverso strumenti e forme di investimento complessi e innovativi, con caratteristiche idonee a occultare o a ostacolare la riconducibilità di tali risorse al titolare effettivo delle medesime.

Sono state, infine, individuate diverse situazioni di omessa dichiarazione dei redditi prodotti in Italia da stabili organizzazioni non formalmente costituite e da persone fisiche e giuridiche la cui residenza fiscale era stata fittiziamente localizzata all’estero, a fronte di un effettivo radicamento nel territorio italiano idoneo a giustificare l’esercizio della pretesa impositiva.

Complessivamente, ammontano a 921 i casi di evasione fiscale internazionale e di occultamento di redditi e patrimoni all’estero scoperti dalla Guardia di Finanza nel 2020.

Piani Operativi “Giochi illegali” e “Scommesse illegali”

Nel settore del gioco e delle scommesse la Guardia di Finanza, quale forza di polizia economico-finanziaria a competenza generale, adotta un approccio “trasversale” e multidisciplinare, volto a verificare il corretto adempimento delle prescrizioni recate dalle vigenti disposizioni fiscali, antiriciclaggio e di pubblica sicurezza, allo scopo di tutelare gli attori della filiera regolare del gioco dalla concorrenza sleale di operatori abusivi e i giocatori da proposte di gioco illegali, insicure e prive di alcuna garanzia.

Le attività nel comparto prendono le mosse dal controllo economico del territorio, sia fisico che “virtuale”, attraverso il costante monitoraggio del web, volto all’individuazione di condotte illecite e alla verifica dell’avvenuta inibizione dei siti di gioco non autorizzati.

Le risultanze di tale attività sono arricchite con l’attività d’intelligence e con le analisi di rischio basate sull’incrocio delle numerose banche dati a disposizione allo scopo di intervenire, in modo mirato e selettivo, sugli operatori a rischio.

L’attività dei Reparti si sviluppa, quindi, in primo luogo, attraverso controlli di natura amministrativa, nel quadro di “Piani coordinati di intervento” eseguiti a livello nazionale, in forma autonoma ovvero in sinergia con le altre Forze di polizia e con l’Agenzia delle dogane e dei monopoli nell’ambito del “Comitato di Alta Vigilanza per la prevenzione e repressione del gioco illegale, la sicurezza del gioco e la tutela dei minori”⁶².

Per la scoperta e la repressione degli illeciti più gravi, le unità operative del Corpo svolgono, poi, indagini di polizia giudiziaria, sotto la direzione della magistratura inquirente, avvalendosi degli strumenti investigativi previsti dal codice di procedura penale.

Alla luce delle modifiche alla disciplina antiriciclaggio introdotte con il D.Lgs. 25 maggio 2017, n. 90, alla Guardia di Finanza è affidato, inoltre, in via esclusiva, il compito di vigilare sui distributori ed esercenti di gioco, ivi compresi i prestatori di servizi con sede legale e Amministrazione centrale in altri Stati dell’Unione europea, che operano sul territorio italiano.

In aggiunta, il Corpo verifica il rispetto delle direttive emanate, in sede locale, per la prevenzione e il contrasto alla diffusione del gioco d’azzardo patologico.

⁶² Previsto dall’art. 15-ter del D.L. 1 luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

Nel 2020 i controlli e le indagini contro il gioco illegale ed irregolare hanno permesso di irrogare sanzioni per 8,3 milioni, di denunciare 311 soggetti, di scoprire 275 agenzie clandestine e di constatare una base imponibile evasa ai fini dell'imposta unica per circa 500 milioni di euro.

Piano Operativo “Frodi doganali”

La Guardia di Finanza, quale autorità doganale e forza di polizia economico-finanziaria, è istituzionalmente deputata a contrastare il contrabbando, anche di tabacchi lavorati esteri, e gli altri illeciti doganali.

A tal fine, il Corpo presidia porti e aeroporti e le rotabili maggiormente interessate dai traffici commerciali, svolgendo, altresì, con il contributo del dispositivo aeronavale, servizi di controllo economico del territorio che valorizzano le informazioni acquisite con l'attività di *intelligence* e le banche dati in uso.

Il dispositivo di vigilanza prevede mirati piani di interventi di retro valico in tutti i casi in cui i contesti territoriali di riferimento sono particolarmente esposti a rischi di frode o ciò sia ritenuto opportuno in virtù degli elementi di *intelligence* disponibili e della consistenza dei traffici internazionali.

Vengono eseguiti, inoltre, controlli “a posteriori” per contrastare le frodi realizzate mediante la sottofatturazione all'importazione, le mendaci dichiarazioni d'origine delle merci volte ad eludere le misure *antidumping* o a fruire di indebite agevolazioni, l'irregolare ricorso al regime dell'ammissione temporanea, l'abuso del c.d. “Regime 42” e del “*tax free shopping*”, nonché, più in generale, ogni forma di contrabbando “extra-ispettivo” finalizzata ad evitare il pagamento dei dazi doganali e dell'IVA all'importazione.

L'azione operativa contro gli illeciti doganali è finalizzata a ricostruire la filiera distributiva delle merci illecitamente introdotte nel Paese e si sviluppa, nei casi più gravi, attraverso indagini di polizia giudiziaria.

In questi casi, alle metodiche tradizionali si affiancano, sovente, attività con proiezione internazionale, ricorrendo anche alle squadre investigative comuni, che consentono di intervenire fuori dai confini nazionali, congiuntamente alle forze di polizia dello Stato membro ospitante, per acquisire direttamente informazioni e fonti di prova.

Il Corpo partecipa anche ad operazioni doganali congiunte, in sinergia con gli organi collaterali esteri e con organismi e agenzie sovranazionali (Organizzazione Mondiale delle Dogane, Europol, Interpol e OLAF).

Vale ricordare che la Guardia di Finanza è anche autorità nazionale competente in materia di controlli sul commercio internazionale di specie di fauna e flora selvatiche minacciate di estinzione, tutelate dalla Convenzione di Washington (c.d. “C.I.T.E.S.”).

Ciò premesso, nel corso del 2020, per fronteggiare le nuove modalità di distribuzione e vendita di t.l.e. conseguenti alle misure limitative della circolazione delle persone, è stata rafforzata l'attività di controllo sia sulle piattaforme *on-line*, attraverso il costante monitoraggio della rete attuato dagli specialisti del Nucleo speciale deputato al contrasto delle frodi tecnologiche, sia sulla minuta vendita dei prodotti del tabacco. È emerso, infatti, come le associazioni criminali abbiano ristrutturato la propria rete di distribuzione, attraverso la consegna di sigarette e di altri prodotti da fumo direttamente presso il domicilio dell'acquirente a mezzo corriere ovvero *delivery rider*.

Le principali rotte seguite dai contrabbandieri di t.l.e. per introdurre illegalmente generi di monopolio nel territorio dello Stato sono risultate:

- il confine nord-orientale del Paese (*rotta n. 1 del grafico*), su mezzi (autoarticolati, camion e furgoni) provenienti dall'area balcanica e dai Paesi dell'est (Russia, Georgia, Moldavia, Bielorussia, Ucraina) e del centro Europa (Ungheria e Polonia);
- gli scali portuali del mar Adriatico (*rotta n. 2*) posti lungo la nuova via della seta (Brindisi, Bari, Ancona, Ravenna e Trieste), per le spedizioni provenienti dall'estremo e dal medio oriente (Cina, Malesia, Singapore, Emirati Arabi Uniti), nonché dall'est Europa e dal nord Africa che transitano nei porti della Grecia (Patrasso, Pireo e Salonicco) e della Turchia;

- gli altri scali portuali di maggiori dimensioni (*rotta n. 3*), principalmente Genova, Trieste e Gioia Tauro, ove sono svolte complesse procedure di trasferimento (sbarco/reimbarco) di *container* dalle grandi navi (o navi madri) su battelli di dimensioni minori definiti navi *feeder*;
- i maggiori aeroporti internazionali dello Stato (*rotta n. 4*), ove, soprattutto prima dell'emergenza sanitaria, giungevano gli aerei di linea provenienti dall'est Europa e da aree del medio e lontano oriente a rischio per la produzione e smercio di sigarette (Cina, Malesia, Emirati Arabi Uniti). Al fine di eludere i controlli prima di arrivare nel territorio nazionale, alcuni contrabbandieri facevano transito in uno scalo unionale;
- il Canale di Sicilia (*rotta n. 5*), ove al contrabbando di t.l.e., perpetrato con navi, pescherecci o imbarcazioni da diporto provenienti dalla Tunisia e dalla Libia, si accompagnano altri fenomeni illegali quali l'immigrazione clandestina, nonché i traffici di armi e di sostanze stupefacenti gestiti da organizzazioni criminali.

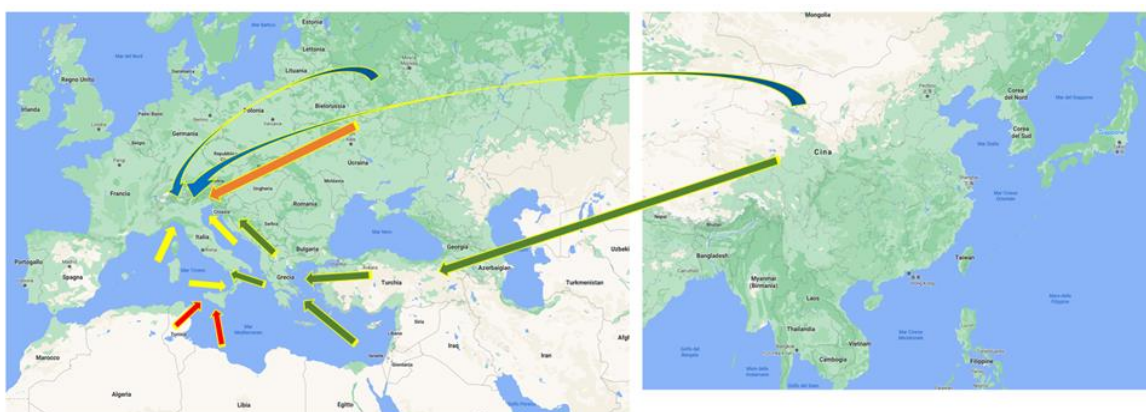


Figura 1

Legenda

- Rotta n. 1 –
- Rotta n. 2 –
- Rotta n. 3 –
- Rotta n. 4 –
- Rotta n. 5 –

Le sigarette di contrabbando vengono illegalmente introdotte nel territorio nazionale ricorrendo, principalmente, a carichi di copertura o ad automezzi dotati di doppifondi, a piccole imbarcazioni commerciali o da diporto, ovvero ad automezzi privati, a valigie di passeggeri munite di intercapedini e all'utilizzo strumentale del regime doganale del transito, per cui le sigarette, cedute ufficialmente dal produttore o da intermediari, viaggiano con documentazione apparentemente regolare, che ne attesta la destinazione a Paesi extra-Ue. Il carico, in realtà, viene immesso illecitamente in consumo nel territorio nazionale mediante il fittizio "appuramento" dei documenti T1, la predisposizione di false dichiarazioni di esportazione o la contraffazione dei sigilli.

Di recente, allo scopo di eludere i controlli alle frontiere e ridurre i costi e i rischi connessi al trasporto, le consorterie criminali hanno iniziato a concentrare la produzione delle sigarette presso i mercati di sbocco del prodotto. Motivo per cui sono state intensificate le indagini volte a individuare non solo le spedizioni dei prodotti del tabacco e delle loro materie prime ma anche i luoghi ove i predetti generi sono stoccati, fabbricati e posti in vendita.

Tenuto conto dell'emergenza sanitaria da COVID-19 e dell'aumento del volume delle importazioni di dispositivi di protezione individuale e sanitari volti al contenimento della pandemia, l'azione operativa dei Reparti è stata concentrata anche sull'indebito utilizzo delle agevolazioni

in materia di dazi doganali e IVA connesse all'importazione dei beni connessi all'emergenza sanitaria⁶³.

Complessivamente, nel contrasto agli illeciti doganali, i Reparti del Corpo hanno eseguito 43.471 interventi, che hanno permesso di riscontrare 4.947 violazioni e di segnalare all'Autorità Giudiziaria 2.598 soggetti. Sono stati complessivamente sottoposti a sequestro 345.880 chilogrammi di tabacchi lavorati, di cui 2.653 contraffatti e 95.290 "cheap white". Le indagini svolte hanno portato alla denuncia di 1.731 soggetti, di cui 237 tratti in arresto.

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

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

Sulla base dell'assetto di ripartizione delle competenze e delle fonti di finanziamento previsto dal Titolo V della Costituzione, le Regioni e le altre Amministrazioni locali gestiscono una quota rilevante delle entrate e delle spese pubbliche. I dati pubblicati dall'Istat e relativi al Conto economico consolidato delle Amministrazioni pubbliche, redatto in conformità al regolamento UE n. 549/2013, testimoniano che nel 2019 gli Enti territoriali hanno gestito una quota pari al 30% delle entrate complessive della Pubblica Amministrazione e una quota di spesa, connessa alle competenze e funzioni amministrative esercitate, pari al 28,5% del totale della spesa della PA. Sotto il profilo qualitativo, le competenze e le funzioni amministrative esercitate dagli Enti territoriali afferiscono ad ambiti di spesa rilevanti quali la sanità, l'assistenza sociale, l'orientamento e la formazione professionale, l'istruzione e il diritto allo studio, le politiche del lavoro, il trasporto pubblico locale, la viabilità e le opere pubbliche, il turismo, l'industria, il commercio e l'artigianato.

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

La partecipazione delle Regioni alla lotta all'evasione

Le modalità di partecipazione delle Regioni all'azione di contrasto all'evasione fiscale sono richiamate agli 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).

⁶³ Previste, fino al 30 aprile 2021, solo quando l'importazione avviene da o per conto di enti statali, di enti a carattere caritativo e filantropico autorizzati e di unità di pronto soccorso. Cfr. decisione (UE) 2020/491 della Commissione del 3 aprile 2020, come modificata dalla decisione (UE) 2020/1573 del 28 ottobre 2020.

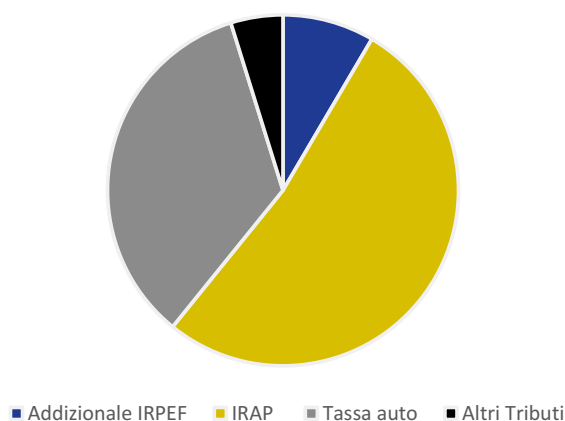
Per quanto concerne l'IRAP e l'addizionale regionale IRPEF, tali fonti di finanziamento, pur assumendo la natura di tributi propri derivati delle regioni ai sensi dell'articolo 8, comma 3 del Decreto legislativo n. 68/2011, sono affidate in gestione attraverso appositi accordi convenzionali all'Agenzia 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 misure maggiormente innovative 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. Con tale disposizione, infatti, si riconosce 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. A distanza di oltre dieci anni dall'approvazione della legge delega 42/2009 e dall'approvazione dei decreti attuativi, tali disposizioni non risultano ancora intervenute⁶⁴.

Nelle more di un coinvolgimento organico e sistematico delle Regioni nelle azioni complessive di contrasto all'evasione fiscale, prosegue in chiave amministrativa l'attività di controllo posta in essere dai singoli Enti. In base ai dati estratti dal Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici (SIOPE), nel 2020 l'attività di verifica e controllo posta in essere dalle Regioni e dalle Province autonome ha portato al recupero di 1.488,8 milioni di euro, in riduzione rispetto al 2019 per effetto della sospensione delle procedure di riscossione coattiva connesse all'emergenza pandemica. Nella Figura IV.1.4.1 è rappresentata la disaggregazione per fonte di entrata dei proventi derivanti dal recupero fiscale.

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



⁶⁴ Sull'analisi dei ritardi nell'adozione delle modalità attuative e sulla necessità di definire opportuni presupposti, si rinvia alla relazione anno 2020.

La partecipazione dei Comuni alla lotta all'evasione

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

Inizialmente, il richiamato Decreto-legge n. 203/2005 ha riconosciuto ai comuni una quota pari al 30% delle maggiori somme relative a tributi statali, riscosse a titolo definitivo sulla base di una segnalazione qualificata da parte del comune stesso. Successivamente, attraverso il Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, la quota dei compensi riconosciuta ai comuni è stata elevata al 50%, con contestuale estensione di tale forma premiale anche alle somme corrisposte non a titolo definitivo. In ultimo, attraverso l'art. 1 comma 12bis del Decreto Legge 13 agosto 2011 n. 138, la quota di partecipazione incentivata all'accertamento fiscale è stata ulteriormente elevata al 100% per il triennio 2012/2014 poi successivamente estesa sino al 2019 dal Decreto Legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225 nonché ulteriormente estesa sino al 2021 dall'art. 34 del Decreto legge 26 Ottobre 2019 n. 124, convertito, con modificazioni, dalla Legge 19 dicembre 2019 n. 157.

La collaborazione dei comuni si sostanzia nelle c.d. segnalazioni "qualificate" da trasmettere all'Agenzia delle entrate o alla Guardia di Finanza, intendendo tali le segnalazioni riguardanti "atti, fatti e negozi che evidenziano, senza ulteriori elaborazioni logiche, comportamenti evasivi ed elusivi". Le segnalazioni qualificate vanno indicate all'interno di cinque ambiti di applicazione predeterminati e specificatamente inseriti all'interno dell'applicativo Punto Fisco di Agenzia delle entrate, utilizzando, così, una procedura codificata per lo svolgimento delle attività di indagine e controllo: "commercio e professioni"; "urbanistica e territorio"; "proprietà edilizie e patrimonio immobiliare"; "residenze fittizie all'estero"; "disponibilità di beni indicativi di capacità contributiva".

L'attività di controllo effettuata da parte dei comuni determina, inoltre, benefici in termini di emersione della base imponibile, e conseguentemente di maggiore gettito, anche per le Regioni. Da un lato, infatti, le segnalazioni qualificate rilevanti ai fini IVA solitamente consentono un contestuale accertamento, da parte dell'Agenzia delle entrate, di una maggiore base imponibile ai fini IRAP; 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 2019.

Nel periodo considerato sono state inviate, da parte delle Amministrazioni comunali, 113.654 segnalazioni che hanno portato ad una maggiore imposta accertata per circa 389 milioni di euro e a maggiori somme riscosse per circa 129 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 DALLA C.D. "SEGNALAZIONI QUALIFICATE DEI COMUNI" NEL PERIODO FEBBAIO 2009- DICEMBRE 2019

	Numero segnalazioni	Maggiore imposta accertata totale (valori in euro)	Riscosso totale (valori in euro)
ABRUZZO	608	905.964,0	853.517,2
BASILICATA	3	0,0	0,0
CALABRIA	7.745	10.379.482,0	2.364.823,6
CAMPANIA	1.122	5.440.798,0	398.614,4
EMILIA-ROMAGNA	35.861	111.003.667,2	45.271.519,1
FRIULI-VENEZIA GIULIA	1.267	3.492.963,0	1.217.638,3
LAZIO	6.229	2.010.827,0	1.371.599,8
LIGURIA	6.074	34.959.079,5	9.194.182,1
LOMBARDIA	19.604	112.722.948,4	40.455.011,4
MARCHE	2.101	19.284.294,8	2.846.182,2
MOLISE	113	41.872,0	3.650,0
PIEMONTE	6.679	36.626.508,9	8.701.452,6
PUGLIA	864	124.656,0	45.288,5
SARDEGNA	1.177	3.570.337,7	1.624.847,8
SICILIA	8.590	12.095.213,0	1.443.815,9
TOSCANA	9.512	23.357.025,0	8.373.379,3
TRENTINO-ALTO ADIGE	7	0,0	0,0
UMBRIA	975	1.062.456,0	539.824,4
VALLE D'AOSTA	37	34.949,0	18.777,7
VENETO	5.086	12.732.639,0	5.088.544,6
TOTALE	113.654	389.845.680,5	129.828.834,0

Fonte: IFEL - Istituto per la finanza e l'economia locale

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

La collaborazione fra Agenzia delle entrate ed Enti locali si estende anche alla promozione degli 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.

Il procedimento di cui al citato comma 336 è avviato dal Comune, inoltrando ai soggetti intestatari iscritti o da iscriverne 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 e edilizio urbano.

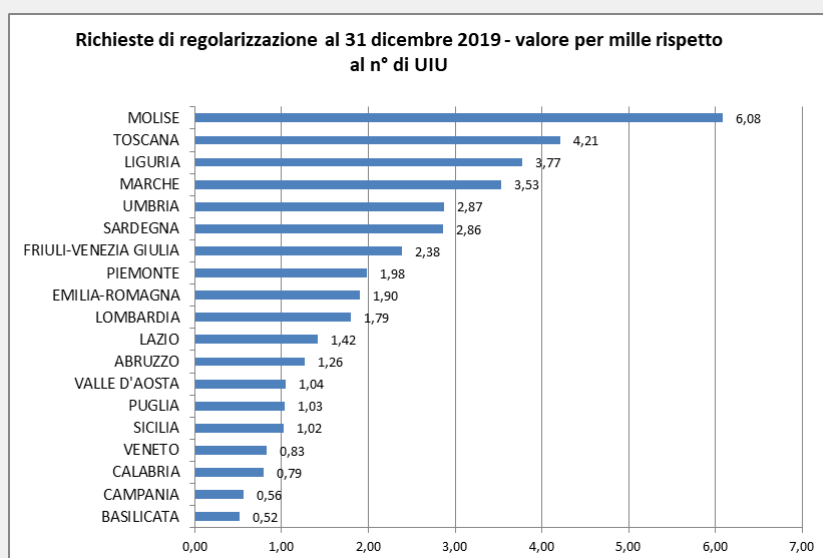
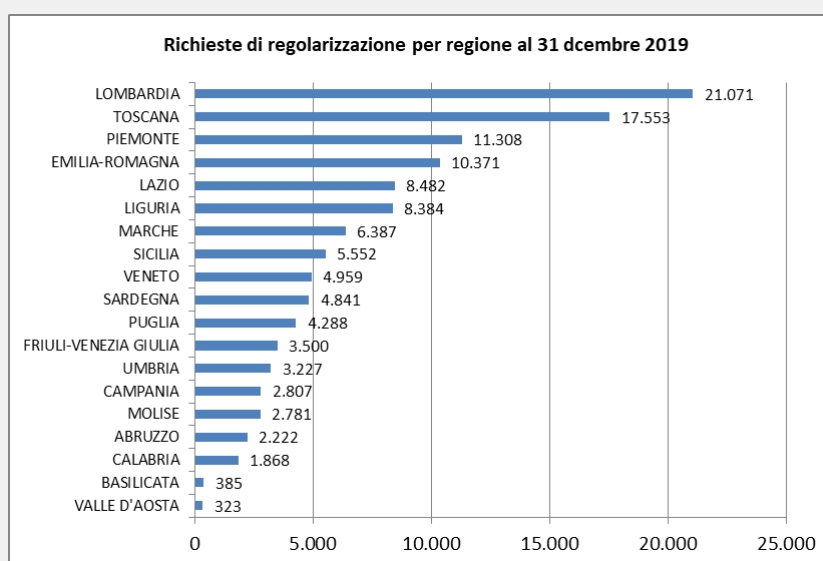
In caso di omissione degli adempimenti menzionati nel termine previsto, dietro segnalazione dei Comuni attraverso il canale telematico "Portale dei comuni", gli Uffici dell'Agenzia delle entrate, verificati i presupposti per l'attivazione del procedimento e l'obbligo della dichiarazione, provvedono all'aggiornamento 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 2019, i Comuni hanno segnalato al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate l'aggiornamento catastale di 120.000 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. Le richieste di regolarizzazione sono state prodotte in numero maggiore dalle regioni del nord ed in particolare da Piemonte, Toscana, Emilia-Romagna e Lombardia.



Fonte: Elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate

IV.2 PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA

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

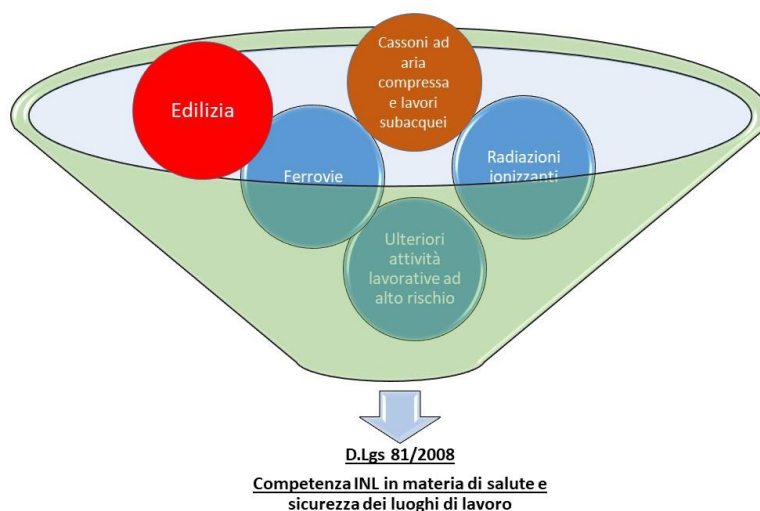
L'Agenzia: istituzione, competenze e finalità

Dal 1° gennaio 2017 l'attività di vigilanza sui luoghi di lavoro è affidata all'Ispettorato nazionale del lavoro⁶⁵, Agenzia con personalità giuridica di diritto pubblico e autonomia organizzativa e contabile, posta sotto la vigilanza del Ministro del lavoro e delle politiche sociali che, con apposita convenzione stipulata con il Direttore dell'Agenzia, ne definisce gli obiettivi (art. 2, comma 1, Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 149) e ne monitora periodicamente la corretta gestione delle risorse finanziarie (art. 1, comma 3, Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 149). Le competenze dell'Ispettorato nazionale del lavoro in materia ispettiva sono quelle già esercitate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, dall'INPS e dall'INAIL, coerentemente con il fine di programmare e coordinare a livello centrale e territoriale tutta la vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, in ambito contributivo e assicurativo, nonché in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro, nei limiti delle competenze previste dal Decreto Legislativo 9 aprile 2008, n. 81 (Testo Unico sulla salute e sicurezza sul lavoro).

Riguardo questo ultimo ambito è necessario precisare che la competenza in materia di vigilanza in tema di sicurezza e salute sui luoghi di lavoro, in via principale e generale, è assegnata alle Regioni (Legge 23 dicembre 1978, n. 833 istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale), che la esercitano per il tramite delle Aziende sanitarie locali. L'Ispettorato nazionale del lavoro, d'altra parte, conserva la competenza a vigilare nei seguenti ambiti (art. 13 del citato Decreto Legislativo n. 81/2008):

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

⁶⁵ www.ispettorato.gov.it

FIGURA 4.A.VI.1: VIGILANZA IN MATERIA PREVENZIONISTICA


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

Tutto ciò premesso, la *mission* dell'Agenzia, illustrata anche nel Piano della *performance* 2020 - 2022⁶⁶ mediante la definizione degli obiettivi strategici ed operativi, si estrinseca nel realizzare una più efficiente ed efficace azione di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, razionalizzando e semplificando l'attività di vigilanza attraverso l'integrazione e il coordinamento dei servizi ispettivi dell'INL, dell'INPS e dell'INAIL, la ridefinizione delle relative procedure amministrative e l'implementazione dei sistemi informativi a supporto. L'Agenzia deve, quindi, coordinare, sulla base delle direttive emanate dal Ministro del lavoro, delle linee di intervento condivise nella Commissione centrale di coordinamento della vigilanza di cui all'art. 3 del Decreto Legislativo n. 124/2004 presieduta dal medesimo Ministro, nonché in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali⁶⁷ l'azione di vigilanza in materia di lavoro, contribuzione e assicurazione obbligatoria, ed a tal fine l'INL definisce tutta la programmazione ispettiva e le specifiche modalità di accertamento dettando le linee di condotta e le direttive di carattere operativo per tutto il personale ispettivo, compreso quello proveniente da INPS e INAIL. In questo modo viene garantita l'uniformità nell'applicazione delle normative e nei comportamenti ispettivi. Ai sensi dell'art. 11, comma 5, del decreto istitutivo (Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 149), l'attività di coordinamento si realizza anche attraverso la condivisione dei dati di INPS, INAIL e dell'Agenzia delle entrate, nonché l'implementazione dei sistemi informativi a supporto dell'attività di vigilanza, in modo da evitare duplicazioni e sovrapposizioni nello svolgimento della vigilanza stessa ed orientare le ispezioni verso i fenomeni più significativi, potenziando le capacità di controllo dell'insieme degli organi di vigilanza, in una prospettiva di razionalizzazione delle procedure amministrative e di ottimizzazione dei costi.

⁶⁶ [Piano-Performance-2020-2022.pdf \(ispettorato.gov.it\)](https://www.ispettorato.gov.it/Piano-Performance-2020-2022.pdf)

⁶⁷ [Convenzione-MLPS-INL-2019-2021.pdf \(lavoro.gov.it\)](https://www.lavoro.gov.it/Convenzione-MLPS-INL-2019-2021.pdf)

L'attività di vigilanza svolta nell'anno 2020⁶⁸

Rispetto all'attività svolta negli anni precedenti, quella relativa all'anno 2020 si caratterizza per i profondi condizionamenti dovuti all'emergenza sanitaria provocata dalla pandemia del virus Covid-19, che ha imposto, anche alla luce delle mutazioni avvenute nell'organizzazione del lavoro e nei fenomeni di irregolarità, un riordino dell'organizzazione centrale dell'Agenzia utile ad efficientare l'attività di coordinamento delle strutture territoriali sia dal punto di vista dell'attività ispettiva che gestionale, nonché la redazione di un aggiornamento del documento di programmazione dell'attività dell'Ente⁶⁹ che tenesse conto di questi nuovi fattori e delle necessarie condizioni di sicurezza da approntare per consentire l'attività lavorativa.

In tale ottica, la programmazione dell'attività ispettiva ha teso a valorizzare la funzione sociale dei controlli nei luoghi di lavoro e il ruolo dell'INL di supporto al sistema produttivo ai fini della corretta gestione dei rapporti di lavoro nella difficile situazione in corso piuttosto che i risultati in termini di numero di accessi o di esiti sanzionatori. L'attività ispettiva, pur condizionata dalle limitazioni oggettive dovute alla situazione sanitaria e alla persistente diminuzione di risorse umane che non sono state rimpiazzate per il blocco degli iter concorsuali⁷⁰, ha garantito sia la continuità di esercizio della funzione di vigilanza, sia il ruolo di presidio e tutela del territorio da parte delle strutture locali dell'INL, che hanno svolto un ruolo fondamentale non soltanto nel controllo della regolare instaurazione dei rapporti di lavoro, ma anche dell'effettuazione di interventi urgenti e diffusi in specifici e significativi ambiti, quali il controllo sul rispetto dei "protocolli anti-COVID" nei luoghi di lavoro, la verifica della legittima fruizione delle misure di sostegno al reddito ed il contrasto a forme di *dumping* e di concorrenza sleale, sul piano del costo del lavoro, in danno delle imprese operanti nel rispetto della legalità e della correttezza.

Nel mutato contesto socio-economico, per quanto riguarda in particolare la vigilanza in materia assicurativa, il personale ispettivo Inail è comunque stato coinvolto nella definizione degli infortuni gravi e mortali e delle malattie professionali, ed in particolare degli infortuni da SARS-CoV-2, ai fini della contrazione dei tempi per l'erogazione delle prestazioni di legge, atteso che il ruolo degli ispettori in questo ambito è determinante per l'acquisizione tempestiva della documentazione utile alla definizione dei casi nonché ai fini della presa in carico dei superstiti da parte dell'Inail. Il sollecito sostegno economico ai familiari degli infortunati assume un aspetto di primaria importanza specie nei casi in cui il datore di lavoro, in caso di evento infortunistico, non anticipa al lavoratore l'indennità per inabilità temporanea assoluta (art.70 del D.P.R. n. 1124/1965).

Il quadro sintetico, recante i risultati dell'attività di vigilanza condotta dalle diverse componenti ispettive coordinate dall'INL - distinti per ambiti di competenza (lavoristica, previdenziale e assicurativa) - deve essere letto tenendo conto che le informazioni e i dati di seguito riportati sono riferiti agli ambiti ed ai fenomeni ricogniti nell'effettuazione di attività ispettive indirizzate da una preventiva attività di *intelligence* e di analisi.

I cambiamenti del mondo del lavoro rendono sempre più evidente la necessità che la vigilanza sia guidata da un'efficace attività di *intelligence*, di analisi e di coordinamento delle componenti ispettive. L'attività dell'INL è stata selettivamente mirata al contrasto degli illeciti di maggiore complessità e disvalore sociale, il cui spettro spazia dal fronte del lavoro sommerso e dello sfrut-

⁶⁸ Per maggiori dettagli si veda il [Rapporto annuale delle attività di tutela e vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale - Anno 2020](#)

⁶⁹ [Documento-programmazione-vigilanza-INL-2020-Aggiornamento.pdf \(ispettorato.gov.it\)](#)

⁷⁰ Nel 2020 il saldo negativo è stato pari a -348 u. (-7,2% rispetto al 2019) ed ha portato a -1164 u. (-20,5%) il differenziale rispetto alle dotazioni di partenza (attuali 4509 u. sulle 5673 u. al 01.01.2017). Il *gap* è ancor più consistente ove si rapportino le consistenze effettive alle dotazioni organiche tabellari, ammontanti, per il 2020, a 6515 unità (= -2006 u./ -30,8%). La maggiore incidenza della sofferenza organica sulle componenti del profilo "amministrativo" ha fatto altresì che una crescente quota di personale ispettivo abbia dovuto essere necessariamente adibita anche all'assolvimento di funzioni d'altro genere, comunque essenziali ad assicurare la funzionalità degli Uffici territoriali. Va perciò tenuto in considerazione che, al 31/12/2020 la consistenza del corpo ispettivo effettivamente adibito alla vigilanza era complessivamente pari a circa 3.000 unità (di cui 1.021 ispettori dell'INPS e 246 ispettori dell'INAIL) oltre il 10% delle quali prevalentemente adibite a funzioni di polizia giudiziaria (militari del Comando Carabinieri per la Tutela del lavoro)

tamento lavorativo ad altro genere di patologie tipiche che, a pregiudizio delle tutele dei lavoratori, realizzano gravi forme di *dumping* contrattuale e sociale a mezzo del distorto utilizzo di schemi leciti (ad es. somministrazione, appalti, distacchi, reti aziendali) con quanto ne consegue in tema di danni all'intero sistema di sicurezza sociale.

Tali risultanze debbono perciò essere intese come un'oggettiva rappresentazione degli esiti di una metodologia di osservazione tecnico-settoriale, che non può essere interpretata come la descrizione statisticamente rappresentativa delle caratteristiche dell'intero mercato del lavoro.

Sebbene la situazione emergenziale abbia fortemente inciso sul complessivo assetto economico produttivo e, di riflesso, sulle modalità di svolgimento dell'attività di vigilanza, nel 2020 il personale ispettivo ha avviato nuovi controlli nei confronti di **103.857 aziende**, come meglio dettagliato nella seguente tabella:

TABELLA 4.A.VI.1: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2020 - NUOVI CONTROLLI

Ambito di vigilanza	Ispezioni	Verifiche ed accertamenti (cassa integrazione, patronati, verifiche Covid-19, infortuni e malattie professionali, ecc.)*	Totale
Vigilanza lavoro	57.979	25.442	83.421
Vigilanza previdenziale	13.181	-	13.181
Vigilanza assicurativa	4.380	2.875	7.255
Totale	75.540	28.317	103.857

Come si evince dai dati riportati in tabella, i nuovi controlli sono stati distribuiti come segue:

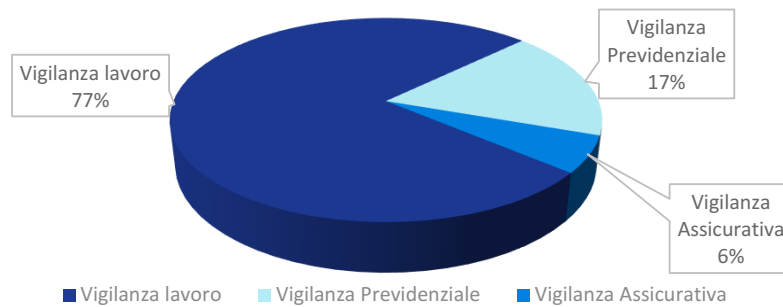
- 83.421 controlli in materia lavoristica, di legislazione sociale e di salute e sicurezza sul lavoro (oltre l'80% del totale);
- 13.181 controlli in materia previdenziale (circa il 13% del totale);
- 7.255 controlli in materia assicurativa (il 7% del totale).

E' bene altresì precisare che nel numero di 28.317 "verifiche e accertamenti" indicato nella Tabella 4.A.VI.1 debbono intendersi compresi 17.080 controlli sul rispetto dei "protocolli anti-COVID" nei luoghi di lavoro⁷¹ che hanno contribuito a garantire un'adeguata tutela della salute dei lavoratori dai possibili rischi di contagio.

Se si considerano i soli accessi ispettivi la distribuzione delle 75.540 ispezioni risulta la seguente:

- 57.979 accessi hanno riguardato la materia lavoristica, di legislazione sociale e di salute e sicurezza sul lavoro (il 77% del totale);
- 13.181 accessi ispettivi in materia previdenziale (circa il 17% del totale);
- 4.380 ispezioni in materia assicurativa (circa il 6% del totale).

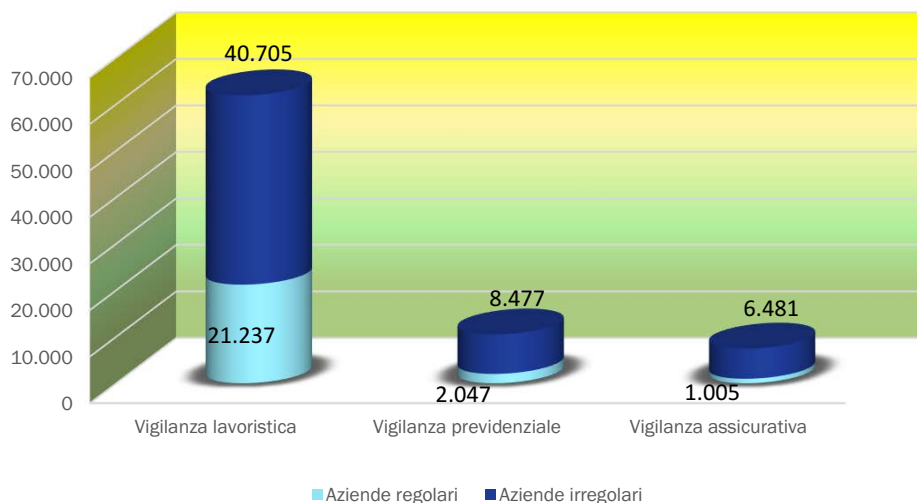
⁷¹ Il concorso dell'INL ai dispositivi di controllo sull'osservanza dei c.d. "protocolli anti-COVID", sotto egida dei Prefetti, è stato sancito dall'art. 9 del d.P.C.M. 26.04.2020, con una formulazione di lì in avanti replicata nei successivi analoghi provvedimenti. Le verifiche di cui trattasi sono state condotte congiuntamente e non con i militari del Comando Carabinieri Tutela del Lavoro, la cui disponibilità - nella ambivalente veste di risorsa assegnata agli Ispettorati territoriali del lavoro e di articolazione dedicata ad un comparto di specializzazione dell'Arma - è stata peraltro costantemente rilasciata al coordinamento dei Prefetti per il raccordo ed il supporto ad altre componenti delle Forze di Polizia, ad iniziare dal dispositivo territoriale dell'Arma stessa.

FIGURA 4.A.VI. 2 ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2020 DISTRIBUZIONE ACCESSI ISPETTIVI PER L'ANNO 2020

I risultati conseguiti dal personale ispettivo suddiviso per la speciale professionalità conseguita dagli ispettori nei diversi Enti di provenienza (Ministero del lavoro e delle politiche sociali, INPS, INAIL), comprendenti anche gli accertamenti iniziati in anni precedenti ma definiti nel corso dell'anno 2020, possono essere riassunti come rappresentato nella seguente tabella:

TABELLA 4.A.VI.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2020 - ISPEZIONI DEFINITE E RELATIVI RISULTATI

Ambito vigilanza	Ispezioni definite	Ispezioni definite irregolari	% irregolarità	N. lavoratori irregolari	N.lavoratori irregolari toralmente in nero	Recupero contributi e premi evasi
Vigilanza Lavoro	61.942	40.705	66%	82.186	17.788	105.302.605
Vigilanza Previdenziale	10.524	8.477	81%	144.014	2.455	686.511.340
Vigilanza Assicurativa	7.486	6.481	87%	41.477	2.123	90.855.209
Totale	79.952	55.663	70%	267.677	22.366	882.669.154

FIGURA 4.A.VI. 3 ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2020 - ACCESSI ISPETTIVI ED AZIENDE IRREGOLARI

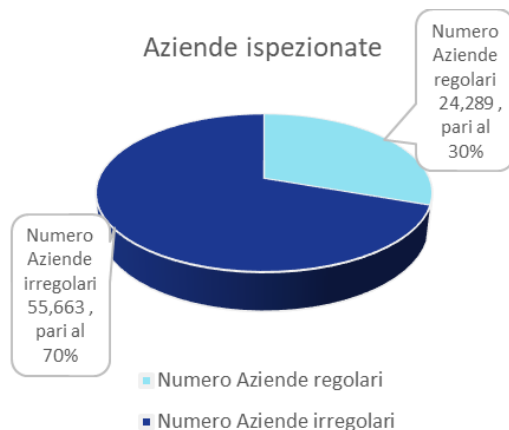
Analizzando i dati esposti nella Tabella 4.A.VI.2, si evince:

- 61.942 (oltre il 77%) sono stati gli accertamenti ispettivi definiti in materia di lavoro, con una quota di irregolarità rilevata nel 66% dei casi esaminati;
- 10.524 (oltre il 13%) hanno riguardato la vigilanza in materia previdenziale, con tasso di irregolarità rilevato nell'81% dei casi esaminati;
- 7.486 (oltre il 9%) hanno riguardato la vigilanza in materia assicurativa, con una percentuale di irregolarità rilevata nell'87% delle fattispecie esaminate.

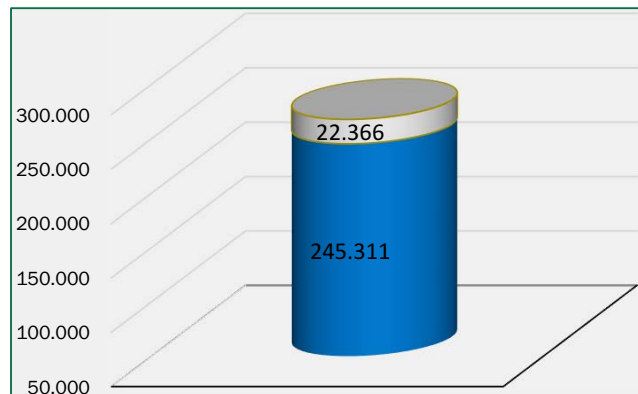
Nel 2020, pertanto, sono state definite 79.952 ispezioni e sono state verificate e tutelate 267.677 posizioni lavorative interessate da irregolarità, nel cui computo sono compresi:

- 22.366 lavoratori in "nero", pari all'8,4% del totale degli irregolari;
- 20.000 lavoratori tutelati con gli istituti della diffida accertativa e della conciliazione monocratica (art. 11 e 12 d.lgs. n. 124/2004).

L'attività di vigilanza ha consentito il recupero di contributi e premi evasi per un importo complessivo pari a 882.669.154 € ed ha portato a riscontrare illeciti nei confronti di 55.663 aziende, con un tasso di irregolarità pari al 70%.

FIGURA 4.A.VI.4: TASSO DI IRREGOLARITÀ AZIENDALE ANNO 2020

Dall'analisi delle vigilanze definite è emersa una media di oltre 3 lavoratori irregolari e di 11.040 € di recuperi previdenziali per ogni azienda oggetto di verifica. Tenendo conto soltanto delle aziende risultate irregolari e non anche delle posizioni tutelate con il ricorso alla diffida accertativa ed alla conciliazione monocratica, si ricava peraltro una media di 4,4 lavoratori irregolari (3,6 nel 2019) e di 15.857 € di recuperi previdenziali (12.485 nel 2019).

FIGURA 4.A.VI.5: LAVORATORI IRREGOLARI ANNO 2020

Lavoratori irregolari anno 2020 (di cui l' 8,4% in nero)

Posto in relazione con il minor numero di imprese ispezionate, con le difficoltà oggettive create dalla pandemia e dalla carenza di risorse umane, il dato è significativo dei positivi riflessi prodotti sull'efficacia e l'efficienza dell'attività operativa data dal continuo miglioramento dell'azione di *intelligence* e dall'integrazione delle diverse professionalità ispettive operanti nell'ambito dell'Agenzia.

Le risultanze dell'attività di vigilanza confermano altresì, sotto il profilo qualitativo, la validità della strategia di programmazione dell'INL, incentrata su Commissioni istituite a livello regionale e mirata al contrasto degli illeciti sostanziali, selezionati alla luce delle caratteristiche specifiche del tessuto economico-sociale delle diverse aree geografiche.

Esse comprovano la sussistenza di un'affinata capacità delle strutture dell'Agenzia di orientare e selezionare gli accessi ispettivi verso le realtà economiche presso le quali più alta è la probabilità di intercettare violazioni della normativa di lavoro e legislazione sociale.

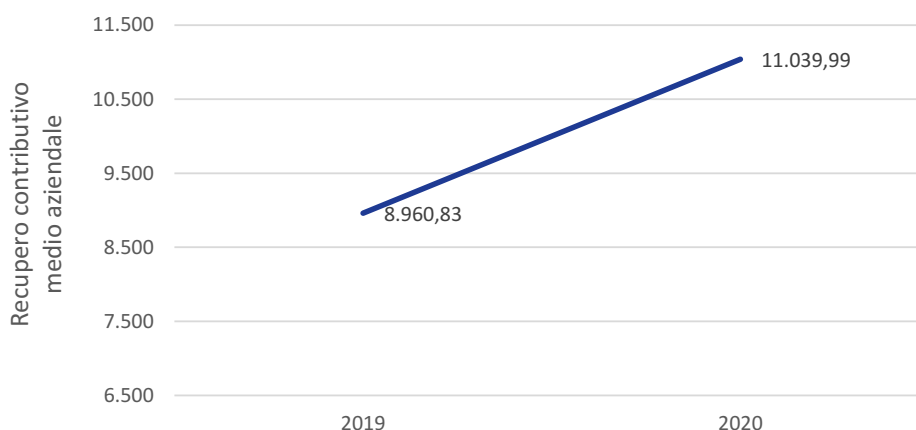
L'ammontare dei contributi e premi evasi complessivamente recuperati all'esito degli accertamenti svolti è risultato pari a 882.669.154 euro, con un recupero medio per azienda irregolare in netto aumento rispetto all'anno precedente (oltre 11.000 euro a fronte del valore inferiore ai 9.000 euro registrato nel 2019).

TABELLA 4.A.VI.3: RECUPERO CONTRIBUTIVO - RAFFRONTO ANNI 2019-2020

Anni	2019	2020
Numero aziende con esiti definiti nel corso dell'anno di riferimento*	138.060	79.952
Recupero contributivo	1.237.132.833	882.669.154
Recupero contributivo medio annuo per azienda	8.961	11.040

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

FIGURA 4.A.VI.6: INCREMENTO DELL'EFFICIENZA DEL RECUPERO CONTRIBUTIVO DAL 2019 AL 2020



La cooperazione internazionale in ambito contributivo

Nel corso dell'anno 2020, l'Ispettorato Nazionale del Lavoro ha prestato il consueto interesse e contributo nelle materie di competenza dell'Agenzia in ambito comunitario e internazionale, partecipando ad attività ed incontri presso organismi comunitari ed internazionali, con particolare riferimento a quelli operanti nell'ambito dello SLIC (*Senior Labour Inspectors Committee*), al ECPW (*Committee of Experts on Posting of Workers*), alla *European Platform Undeclared Work* e all'ELA (*European Labour Authority*). Relativamente a quest'ultima, l'INL ha, altresì, collaborato alla predisposizione delle linee guida delle ispezioni concertate e congiunte tese a contrastare il lavoro sommerso e i fenomeni di sfruttamento lavorativo di mano d'opera straniera, soprattutto transfrontaliera.

Anche attraverso l'attiva partecipazione a specifiche iniziative progettuali (ad. es. progetto *Eurodetachément*), è stato confermato il costante impegno per i rapporti di cooperazione con le autorità estere, sebbene, a seguito del verificarsi della pandemia da COVID-19, le riunioni e i contatti con i rappresentanti degli altri Stati siano stati realizzati "a distanza" grazie agli strumenti di dialogo e confronto disponibili online. Al riguardo l'INL ha contribuito attivamente anche

alla predisposizione ed alla stipula di protocolli di cooperazione con organi di controllo di altri Paesi UE (Romania, Francia).

L'INL ha inoltre contribuito alla procedura di trasposizione nell'ordinamento nazionale della Direttiva UE 957/2018 relativa al distacco dei lavoratori nell'ambito di una prestazione dei servizi, recepita con il D. Lgs. 122/2020.

Anche nel 2020 è proseguita, infine, l'intensa attività di cooperazione amministrativa tra le autorità di controllo dei diversi Stati membri in materia di distacco transnazionale agevolata dall'utilizzo della piattaforma IMI - Sistema di Informazione del Mercato Interno - attraverso la gestione delle richieste e delle risposte sul portale e la costante cura dei rapporti con i referenti registrati sulla piattaforma stessa e con i rappresentanti del Nimic.

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

I risultati ottenuti nel 2020

Nel corso del 2020 l'INPS ha continuato a sviluppare le proprie strategie di contrasto ai fenomeni di irregolarità e illegalità in ambito contributivo attraverso la funzione di vigilanza documentale, basata sull'analisi e sull'incrocio delle informazioni disponibili e sull'impiego di tecniche statistiche per l'analisi del rischio.

L'azione di vigilanza documentale ha assunto la duplice connotazione, ormai consolidata, sia di attività di verifica *ex post*, volta a individuare i fenomeni di irregolarità contributiva già posti in essere dai soggetti contribuenti, sia di contrasto *ex ante*, preordinato cioè ad impedire il pagamento da parte dell'Istituto di prestazioni non dovute.

Complessivamente, l'attività di vigilanza documentale svolta nel 2020 ha prodotto accertamenti per un importo pari a € 257.196.020. Di questi, € 136.666.634 sono ascrivibili ai controlli *ex post* (maggiori entrate), realizzati attraverso n. 92.075 verifiche *on desk*. L'individuazione dei soggetti sottoposti a controllo è stata operata attraverso l'incrocio dei dati ricavabili dalle denunce UniEmens e da altre fonti. I principali settori oggetto di accertamento sono stati i seguenti:

- fruizione delle agevolazioni contributive: in particolare, è stato avviato un monitoraggio sulle agevolazioni del programma "Garanzia Giovani";
- corretto versamento del cd. "ticket licenziamento" (contributo di cui all'articolo 2, commi 31-35, della legge 28 giugno 2021, n. 92);
- controlli sui conguagli effettuati dai contribuenti nella denuncia UniEmens per l'anticipazione ai lavoratori di prestazioni dell'Istituto;
- controllo sulla fruizione della cassa integrazione in edilizia e sul pagamento del contributo addizionale nell'ambito della CIG ordinaria.

L'attività di controllo *ex ante* ha portato invece ad un risparmio pari ad Euro 120.529.386, legato principalmente all'individuazione di rapporti di lavoro fittizi ed alla mancata erogazione di prestazioni assistenziali da parte dell'Istituto (minori uscite).

Nel complesso, il calo degli importi accertati rispetto al 2019 è ascrivibile sostanzialmente a due fattori:

- emergenza COVID: la legislazione introdotta in materia di sospensione degli adempimenti contributivi correnti e di nuove prestazioni a sostegno dell'economia, le limitazioni alle attività di riscossione, la sospensione dei procedimenti amministrativi e dei termini prescrizionali dei contributi (art. 37 del decreto legge 17 marzo 2020, n.18 convertito, con modificazioni, nella legge 24 aprile 2020, n.27) hanno portato al rallentamento delle attività di vigilanza documentale per diversi mesi, prima della graduale ripresa (l'obiettivo di vigilanza documentale è stato conseguenzialmente ridotto a 226.354.536 euro per l'anno 2020, pari a due terzi dell'importo originario);

- a partire dal 2020, inoltre, tra gli importi attribuibili alla vigilanza documentale non sono più conteggiati quelli derivanti dall'attività di contrasto alle compensazioni indebite: si tratta, infatti, di entrate di carattere non contributivo per la gestione delle quali sono in corso di definizione le opportune intese con Agenzia delle entrate e con gli altri enti coinvolti.

La forza lavoro complessiva dedicata all'attività di vigilanza documentale è stata pari a 236,69 unità, espresse in termini di presenza in servizio: pertanto, ciascun operatore ha accertato mediamente 1.086.636 Euro nel corso dell'anno.

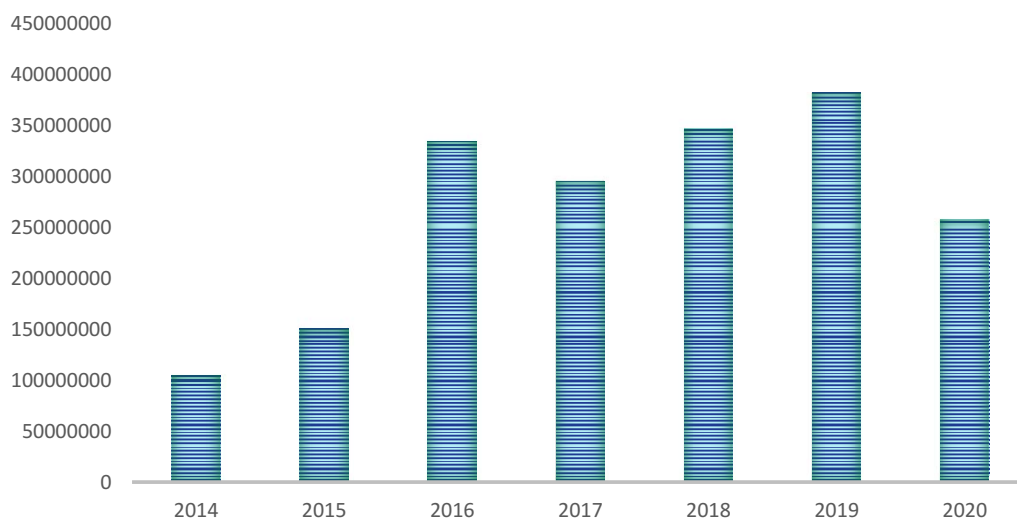
Nella tabella e nella figura che seguono sono riportati i volumi degli accertamenti di vigilanza documentale operati dall'Istituto nel periodo 2014-2020:

TABELLA IV.2.2.1: ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE 2014-2020 – IMPORTI TOTALI

ANNO	Importi totali da Vigilanza documentale
2014	104.328.955
2015	150.218.997
2016	333.896.170
2017	295.212.749
2018	346.705.996
2019	382.028.567
2020	257.196.020

FIGURA IV.2.2.1: ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE 2014-2020

IMPORTI TOTALI



La vigilanza documentale nel 2021.

Nel 2021 le attività di vigilanza documentale sono riprese a pieno regime. Gli obiettivi in termini economici e finanziari per il 2021 sono stati individuati come segue:

- maggiori entrate: 166.156.057;
- minori uscite: 106.394.645;
- totale: 272.550.702.

Al 31 luglio 2021 gli importi accertati corrispondono ad un totale di 223.894.551 euro, pari all'82,15% dell'obiettivo annuale. Accanto alle attività classiche di controllo delle agevolazioni contributive, del cd. "ticket licenziamento" e dei conguagli nella denuncia UniEmens per le prestazioni assistenziali anticipate dai datori di lavoro, sono state avviate alcune attività di carattere innovativo.

Si fa riferimento, in primo luogo, all'attività di recupero della contribuzione impropriamente esposta come eccedente il massimale contributivo di cui all'art. 2, comma 18, Legge 8 agosto 1995, n. 335, relativamente alle aziende UniEmens.

In secondo luogo, nell'ambito delle agevolazioni contributive, l'attività di controllo è in corso di estensione alle seguenti tipologie:

- rapporti di apprendistato;
- esonero contributivo per le nuove assunzioni di giovani con contratto di lavoro a tempo indeterminato;
- altre tipologie di esoneri/agevolazioni da valutare.

In alcuni casi, sarà proposta l'effettuazione di campagne informative di richiamo alla "compliance" o di cd. "nudging": si tratta nell'un caso, di richiamare i contribuenti al rispetto delle norme in materia contributiva, nell'altro di stimolare, in maniera non esplicita (attraverso, appunto, un "pungolo"), forme di auto-correzione da parte del contribuente.

In terzo luogo, l'attività di vigilanza documentale si è concentrata, in sinergia con le funzioni di vigilanza ispettiva e antifrode dell'Istituto, sull'elaborazione di indicatori di rischio, elaborati con specifiche metodologie statistiche, e sull'individuazione di anomalie in grado di segnalare possibili utilizzi distorti degli ammortizzatori sociali introdotti dalla legislazione emergenziale in ambito COVID-19, al fine di individuare i contribuenti con comportamenti anomali da sottoporre ad interventi ispettivi. Tali controlli sono in corso e saranno successivamente oggetto di quantificazione.

In quarto luogo, è in corso di implementazione un modello di valutazione dell'affidabilità contributiva dei soggetti economici volto ad individuare fenomeni di probabile lavoro cd. "nero" o "grigio" attraverso l'analisi dei dati a disposizione nelle denunce UniEmens e attingendo, con gli strumenti convenzionali esistenti, alle informazioni in possesso di altre Amministrazioni che possano contribuire a ricostruire il *collegamento tra la situazione economica dell'azienda (produzione, ricavi, costi valore aggiunto), il fattore lavoro e il rapporto contributivo*.

Per raggiungere tale obiettivo è stato avviato un progetto sperimentale volto alla costruzione di appositi indicatori da sottoporre, in via sperimentale, a specifici test di funzionamento.

V. UNA VALUTAZIONE DI INSIEME DEGLI INTERVENTI ADOTTATI NEGLI ULTIMI ANNI, POSSIBILI LINEE DI INTERVENTO E AGENDA PER IL 2022

V.1 UNA VALUTAZIONE DI MEDIO PERIODO DELLE MISURE ADOTTATE

I moderni sistemi fiscali possono essere visti come la combinazione delle *norme di struttura* - intesa come insieme coordinato delle regole di definizione delle basi imponibili, delle aliquote e delle modalità di versamento delle imposte, oggetto dell'attività, prevalentemente legislativa, di *tax design* - e delle *modalità di organizzazione dell'amministrazione fiscale (tax administration)*, intesa, in senso lato, come insieme delle attività che danno attuazione alle predette regole e che vengono svolte, nel nostro ordinamento, da diversi soggetti.

In linea teorica, sia interventi sulla struttura, prevalentemente normativi, sia interventi sull'organizzazione, prevalentemente amministrativi, possono avere impatto sulla propensione ad evadere dei contribuenti. La tendenziale riduzione dell'economia sommersa e del *tax gap* negli anni recenti è presumibilmente legata a diversi interventi che sono stati realizzati in questi anni. Tra quelli che hanno influito sulla struttura del sistema fiscale, vanno sottolineati **l'introduzione del meccanismo di *split payment* nel versamento dell'Iva, le nuove modalità di pagamento del canone RAI e la modifica della normativa sulla tassazione dei redditi da locazione dei fabbricati (c.d. cedolare secca)**. Per quanto riguarda le modalità di organizzazione dell'Amministrazione fiscale, indicazioni piuttosto solide si sono ottenute sugli effetti della **fatturazione elettronica**, nonché su quelli dell'**azione di prevenzione e contrasto dell'evasione**.

La riduzione del *tax gap* dell'IVA, in termini assoluti e relativi, è riconducibile sia allo *split payment*, sia alla fatturazione elettronica.

Il meccanismo dello *split payment* è stato applicato, a partire dal 2015, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi alle Pubbliche amministrazioni e successivamente esteso, nel 2017, a società controllate da Pubbliche amministrazioni centrali e locali, nonché alle società quotate al FTSE MIB. Con riferimento alla prima introduzione per le operazioni verso le Pubbliche amministrazioni, lo *split payment* ha consentito un recupero di gettito, stimato nella Relazione del 2017 e confermato in quelle successive, di circa 3,5 miliardi annui. Ulteriori 1,1 miliardi di recupero di gettito, stimati nella Relazione del 2020, sono stati ottenuti con l'estensione del meccanismo alle operazioni delle società partecipate dalla PA e alle società quotate. La Relazione di quest'anno evidenzia che gli effetti dell'estensione dello *split payment* appaiono ora visibili anche in termini di riduzione del *tax gap* riferito ai soli mancati versamenti.

Per quanto concerne la fatturazione elettronica, introdotta per alcuni settori a partire dal 1° luglio 2018 e poi, in forma generalizzata, dal 1° gennaio 2019, nella Relazione del 2018 si stimava ex-ante un incremento del gettito di almeno 2 miliardi. Questa stima veniva confermata dalle valutazioni ex-post contenute nella Relazione del 2020, ed è ulteriormente corroborata dai risultati, per quanto preliminari, relativi alla stima del *tax gap* del 2019, primo anno di applicazione generalizzata, contenuti nella Relazione di quest'anno.

Le indicazioni che si possono trarre per il prossimo futuro, quindi, sono di **mantenimento e possibilmente di estensione dello *split payment* e della fatturazione elettronica**.

Per quanto riguarda lo *split payment*, la logica dovrebbe essere di estenderlo ulteriormente ad altre operazioni nelle quali l'acquirente, per caratteristiche strutturali, risulti essere un soggetto più affidabile rispetto al venditore di beni e servizi nell'adempimento degli obblighi di versamento dell'imposta. Tuttavia, si segnala che l'introduzione dello *split payment* comporta una deviazione rispetto al normale funzionamento dell'IVA, a seguito della decisione di esecuzione

(UE) 2017/784 che ha autorizzato l'Italia ad applicare una misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva IVA.

Al tempo stesso, la fatturazione elettronica obbligatoria e la trasmissione telematica dei corrispettivi, consentendo all'Amministrazione fiscale la verifica incrociata delle diverse operazioni dichiarate dagli operatori e il controllo dei loro versamenti IVA, dovrebbero rendere non più necessario derogare alle normali modalità di versamento dell'IVA con lo *split payment*. Tuttavia, affinché tali misure entrino a regime e diventino pienamente efficaci, inducendo i contribuenti a rispettare maggiormente i propri obblighi fiscali, si è reso necessario prorogare l'applicazione dello *split payment* per un periodo più lungo di quello originariamente previsto. Alla luce dei risultati ottenuti, il 22 giugno 2020 la Commissione UE ha adottato la proposta di decisione che proroga l'autorizzazione ad applicare il meccanismo dello *split payment* per i pagamenti verso la PA, le controllate della PA, le società quotate al FTSE MIB fino al 30 giugno 2023.

Per quanto riguarda più direttamente la fatturazione elettronica, la sua più naturale estensione potrebbe consistere nell'introduzione dell'obbligo di emissione anche per i soggetti oggi esentati, come ad esempio i contribuenti che rientrano nel regime c.d. dei "minimi", che beneficiano della franchigia per le piccole imprese di cui all'articolo 282 della direttiva 2006/112/CE. In effetti, con la fatturazione elettronica, si tende a costruire una matrice degli scambi tra operatori intermedi e questa matrice è tanto più efficace quanto più è completa. Tuttavia, questo tipo di estensione va valutata confrontando i maggiori costi di adempimento per i contribuenti con gli effetti concreti, posto che l'evidenza suggerisce che la fattura elettronica viene già emessa da molti soggetti che pure non vi sarebbero obbligati. Da un lato, si osserva che l'estensione dell'obbligo ai soggetti di minore dimensione attualmente esonerati contribuirebbe non solo a migliorare il dialogo delle piccole imprese con l'Amministrazione fiscale, ma anche la loro capacità digitale e la competitività, incentivando la crescita delle piccole imprese ed evitando immobilismi legati al timore di dover colmare il *gap* digitale. Dall'altro lato, va ricordato che per il regime forfettario, le cui transazioni sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA, al di sotto di una determinata soglia di ricavi e compensi, l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica non è compatibile con la disciplina dell'Unione europea.

Un'altra possibilità è quella di estendere non l'ambito di applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica, ma invece il suo effettivo uso nelle attività di prevenzione e contrasto dell'evasione. Come ricordato nella Relazione del 2019, la fatturazione elettronica può aumentare l'adempimento spontaneo sia per via di un effetto di maggiore deterrenza percepita, legato al fatto che gli operatori sono consapevoli che informazioni rilevanti diventano disponibili all'Amministrazione fiscale quasi in tempo reale, sia perché essa può aumentare le possibilità concrete di individuare i contribuenti a maggiore rischio di evasione. Tuttavia, ad oggi è da ritenersi che il primo canale sia quello prevalente, poiché l'uso dei dati della fatturazione elettronica (e quello di numerose altre banche dati) per l'attività di analisi del rischio e di orientamento dei controlli è limitato, in particolare, dall'applicazione della normativa sulla *privacy*. Una possibile linea di intervento per il futuro, di tipo normativo, consiste quindi nella definizione di un nuovo e più avanzato equilibrio tra le esigenze di tutela dell'erario e di contrasto dell'evasione e il pieno rispetto del diritto alla *privacy*. Da questo intervento dovrebbe discendere la possibilità di utilizzo dei dati della fatturazione elettronica, e delle altre banche dati, per l'analisi del rischio effettuata utilizzando la logica induttiva tipica dell'approccio basato sul *data mining* e sul *machine learning*.

L'andamento decrescente del *tax gap* nel periodo 2014-2018, in termini sia assoluti che relativi, non caratterizza solo l'IVA, ma anche l'IRES e l'IRAP. Considerando che quest'ultima imposta, a seguito delle modifiche normative intervenute negli ultimi anni, è dovuta per circa l'80% dalle società di capitali, sembra di poter dire che la *compliance* sia aumentata nel periodo 2014-2018 per le imprese più strutturate, anche se il risultato provvisorio per il 2019 sembra in controtendenza, in particolare per l'IRES. Al contrario, il *tax gap* tende ad aumentare nel periodo 2014-2018, in termini sia assoluti che relativi, per l'IRPEF dovuta da lavoratori autonomi e imprese non societarie (e l'aumento in termini relativi si amplia ulteriormente nelle stime provvisorie per il 2019). **Questa divergenza di comportamenti tra società di capitali, da un lato, e imprese non societarie e lavoratori autonomi, dall'altro, non è stata ad oggi oggetto di specifica attenzione**

nella Relazione, e necessita, quindi, di ulteriori approfondimenti, che saranno discussi nel paragrafo III.

La Relazione, in particolare nelle edizioni del 2017 e del 2018, ha invece documentato con chiarezza l'effetto di forte riduzione dell'evasione del canone RAI seguito al suo inserimento nella bolletta elettrica a partire dal 2016. In effetti, come mostrano anche i risultati riportati nella Relazione di quest'anno, dal 2016 in poi la propensione al *gap* si è sostanzialmente stabilizzata.

Più complessi sono gli effetti dell'introduzione della cedolare secca sull'evasione dei canoni di locazione. La serie storica del *tax gap* sui canoni di locazione, pubblicata a partire dalla Relazione redatta nel 2016 per il quinquennio 2010-2014, ha mostrato una riduzione della propensione al *gap* dal 25,3% nel 2010 al 15,7% nel 2012, per poi scendere sino al 9,1% nel biennio 2013-2014. Nel corso dell'ultimo quinquennio 2014-2018 c'è stata una ulteriore riduzione di circa 0,7 punti percentuali⁷². Al tempo stesso, alcune preliminari valutazioni *ex-post*, pubblicate nella Relazione 2017, mostrano, da un lato, un saldo negativo tra il maggior gettito derivante dall'emersione di base imponibile e il minor gettito derivante dall'aliquota sostitutiva sui redditi di locazione dichiarati in luogo dell'aliquota marginale IRPEF, dall'altro lato, che tale medesimo saldo abbia favorito principalmente i contribuenti con redditi più elevati. Tuttavia, queste analisi andrebbero ulteriormente approfondite, anche attraverso opportune stime econometriche di tipo controfattuale. Inoltre, occorre investigare l'analisi in termini di elasticità dell'emersione di base imponibile alla variazione dell'aliquota sostitutiva⁷³, eventualmente in termini di categoria catastale degli immobili, distinguendo quindi tra il *tax gap* relativo agli immobili ad uso abitativo e quello relativo ad immobili ad uso commerciale, presumibilmente limitato dal maggior contrasto d'interessi derivante dalla deducibilità dei canoni di locazione ai fini delle imposte dirette. Anche in questo caso, al fine di indicare linee di intervento per il futuro, sono quindi necessari ulteriori approfondimenti.

V.2 LA RIDUZIONE DEL TAX GAP NEL PNRR

Nei prossimi anni l'obiettivo di riduzione del *tax gap* costituirà per l'Italia una sfida importante anche ai fini dell'attuazione del programma Next Generation EU (NGEU), la risposta dell'Unione europea alla crisi pandemica. Per l'Italia l'attuazione del NGEU rappresenta un'opportunità unica per rilanciare il potenziale di crescita e avviare la trasformazione del Paese. L'Italia è la prima beneficiaria, in valore assoluto, dei due principali strumenti del NGEU: il Dispositivo per la Ripresa e Resilienza (RRF) e il Pacchetto di Assistenza alla Ripresa per la Coesione e i Territori d'Europa (REACT-EU). Il dispositivo RRF prevede che gli Stati membri presentino un pacchetto di investimenti e riforme, il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), sulla base del Regolamento RRF⁷⁴.

L'articolo 18(4), punto b), del Regolamento richiede di spiegare come il Piano per la ripresa e la resilienza contribuisca ad affrontare in modo efficace tutte o un sottoinsieme significativo delle sfide individuate nelle pertinenti Raccomandazioni specifiche per paese (*Country Specific Recommendations*, CSR). Le CSR rilevanti ai fini del PNRR sono quelle del 2019 e del 2020.

Nelle Raccomandazioni 2019, la CSR 1, riferita alla politica fiscale, indica come prioritaria la riduzione della pressione fiscale sul lavoro, e la sua compensazione anche con il contrasto all'eva-

⁷² Il 2015 costituisce un *outlier* nella serie storica.

⁷³ Si ricorda, a proposito, che l'aliquota sugli affitti a canone concordato è passata dal 19% nel biennio d'imposta 2011-2012 al 15% nel 2013 e poi al 10% a partire dal 2014.

⁷⁴ Regolamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 12 febbraio 2021 che istituisce il Dispositivo per la Ripresa e la Resilienza, Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea, 18.2.2021.

sione, in particolare nella forma dell'omessa fatturazione. Il Paese viene inoltre invitato a potenziare i pagamenti elettronici obbligatori, anche mediante un abbassamento dei limiti legali per i pagamenti in contanti.

Tra gli obiettivi previsti nel PNRR, è stata quindi inclusa la “Riduzione del *tax gap*”. A tal proposito, nel PNRR si evidenzia che “l’evasione fiscale aggrava il prelievo sui contribuenti onesti, sottrae risorse al bilancio pubblico e introduce distorsioni tra gli operatori economici, alterando le condizioni di concorrenza, con riflessi negativi sull’efficienza del sistema economico nel suo complesso”.

Al tempo stesso, viene evidenziato che “un maggior sfruttamento delle nuove tecnologie e strumenti di *data analysis* sempre più avanzati possono favorire l’acquisizione di informazioni rilevanti per effettuare i controlli mirati dell’amministrazione finanziaria sui contribuenti e possono **stimolare un aumento dell’adempimento spontaneo e una riduzione del *tax gap***”. Infine, si sottolinea che “perseguire con determinazione questi obiettivi richiede di: i) **rafforzare** ulteriormente i **meccanismi di incentivazione alla *compliance* basati sull’invio delle comunicazioni ai contribuenti**; ii) **potenziare l’attività di controllo**, aumentandone l’efficacia, anche mediante una migliore selezione preventiva delle posizioni da sottoporre ad accertamento”⁷⁵. Per quanto concerne la modalità di attuazione, l’obiettivo di rafforzamento della *compliance* sarà perseguito attraverso **due strumenti**, ossia la dichiarazione precompilata IVA⁷⁶ e le comunicazioni per l’adempimento spontaneo⁷⁷.

Gli obiettivi indicati nel PNRR, nell’ambito della Missione 1, Componente 1, come misura correlata alla riforma dell’Amministrazione fiscale, i target e indicatori utilizzati per il monitoraggio dell’attuazione sono strettamente collegati con le stime pubblicate nella “Relazione sull’economia non osservata e sull’evasione fiscale e contributiva”. Infatti, il raggiungimento dell’obiettivo M1C1-121 (“Riduzione dell’evasione fiscale come definita dall’indicatore “propensione all’evasione””) prevede che “la “propensione all’evasione” in tutte le imposte, escluse l’IMU e le accise, sia inferiore nel 2024 rispetto al 2019 del 15% del valore di riferimento del 2019” e che “la stima di riferimento per il 2019 sia inclusa nella Relazione aggiornata del governo sull’economia sommersa, la cui pubblicazione è prevista nel novembre 2021, conformemente alle disposizioni dell’articolo 2 del decreto legislativo 160/2015”⁷⁸. Come *step* intermedio, l’obiettivo M1C1-116 prevede che la medesima “propensione all’evasione” sia inferiore nel 2023 rispetto al 2019 del 5% del valore di riferimento del 2019⁷⁹.

Tale indicatore, pari alla propensione al *gap* per tutte le imposte, al netto delle imposte immobiliari e delle accise, risulta pari, nel 2018, al 19,6%. In sede di aggiornamento della presente Relazione, prevista nel mese di novembre 2021 come indicato nel PNRR⁸⁰, verrà fornita una stima ufficiale dell’indicatore della propensione all’evasione ai fini del PNRR per il 2019. A titolo esemplificativo, una riduzione del 15% rispetto al valore del 2018 sarebbe in linea con il raggiungimento della soglia del 16,7%, con una riduzione di circa 3 punti percentuali su 20; allo stesso modo, una

⁷⁵ Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, pag. 73, <https://www.governo.it/sites/governo.it/files/PNRR.pdf>.

⁷⁶ L’Amministrazione finanziaria, entro il 30 aprile 2023, metterà a disposizione di 2,3 milioni di soggetti titolari di partita IVA (su circa 4 milioni di contribuenti tenuti alla presentazione di tale dichiarazione) la dichiarazione annuale IVA precompilata relativa all’anno d’imposta 2022. Ciò consentirà un significativo risparmio in termini di costi amministrativi per l’adempimento e ridurrà la possibilità di errori.

⁷⁷ Le comunicazioni per l’adempimento spontaneo (lettere di *compliance*) saranno incrementate, mediante il potenziamento delle infrastrutture tecnologiche e dell’interoperabilità delle banche dati. L’attuazione di tale processo sarà basata sul miglioramento degli algoritmi di selezione, da un lato, e sull’incremento del personale dedicato a tali attività, dall’altro. Il completamento del processo entro il 2022 consentirà un aumento del 30 per cento delle lettere di *compliance* inviate, con una riduzione dei “falsi positivi” al 5 per cento e un incremento del 20 per cento degli incassi connessi all’adempimento spontaneo.

⁷⁸ Deve essere osservata una riduzione del 15% con riferimento alla stima per l’anno fiscale 2024 contenuta in una relazione ad hoc che deve essere predisposta dal Ministero delle Finanze entro il giugno 2026 sulla base della stessa metodologia utilizzata per la relazione di cui all’articolo 2 del decreto legislativo n. 160/2015.

⁷⁹ La riduzione del 5% deve essere osservata con riferimento alle stime incluse nella versione aggiornata della stessa relazione che sarà pubblicata nel novembre 2025 sulla base dei dati relativi all’esercizio fiscale 2023.

⁸⁰ Cfr. anche l’Allegato della proposta di decisione di esecuzione del Consiglio relativa all’approvazione della valutazione del piano per la ripresa e la resilienza dell’Italia, pag. 96-97, 100, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a811c054-d372-11eb-895a-01aa75ed71a1.0002.02/DOC_2&format=PDF.

riduzione del 5% dovrebbe determinare una riduzione di circa un punto percentuale su 20, raggiungendo il valore del 18,6%.

V.3 AGENDA PER IL 2022

L'evasione dell'IVA rimane, nonostante gli indubbi progressi registrati nel corso degli ultimi anni, imponente e continua a collocare il nostro Paese tra quelli caratterizzati da uno dei maggiori livelli di *compliance gap* nel contesto europeo. A livello comparativo, tra gli Stati membri dell'Unione europea, nonostante la riduzione della propensione al *gap* confermata anche nelle elaborazioni della Commissione europea, nel 2018 l'Italia ha registrato il quarto valore più alto, dopo quello della Romania, della Grecia e della Lituania⁸¹. È quindi opportuno che, nel 2022, l'analisi dell'evasione dell'IVA venga ulteriormente irrobustita ed arricchita attraverso l'utilizzo della metodologia *bottom-up*. Mediante tale metodologia, in particolare, dovrà anche essere stimata la componente di *gap* attribuibile alle frodi IVA da *missing trader*. Inoltre, si ritiene necessario avviare uno studio sulla metodologia da applicare per disaggregare l'evasione nelle componenti derivanti dalle operazioni B2B e da quelle B2C.⁸²

La metodologia *top down*, attualmente impiegata per la stima del *tax gap* IVA, fornisce un quadro del fenomeno dell'evasione IVA a livello aggregato, ottenuto grazie al confronto tra il valore dell'imposta teorica derivato dai dati della Contabilità nazionale (CN) e l'imposta effettivamente versata⁸³. Il grado di granularità delle stime del *gap* IVA dipende, quindi, dal livello di dettaglio delle stime della CN, che allo stato attuale consentono, tutt'al più, la disaggregazione territoriale sino al livello regionale. Per ottenere un quadro multidimensionale del fenomeno evasivo, che consenta di condurre analisi sui diversi domini di interesse (settoriale, provinciale, tipologia di contribuente, ecc.), può essere utilizzato un approccio di tipo *bottom up* che, partendo dalle informazioni derivanti dagli esiti dall'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, fornisca la "previsione" del *gap* IVA potenziale per ogni singolo contribuente. L'importanza di un tale approccio è riconducibile all'esigenza, propria dell'Amministrazione finanziaria, di disporre di stime del *gap* IVA abbastanza dettagliate, così da poter fornire *input* utili allo svolgimento delle attività di analisi del rischio e all'azione di contrasto dei fenomeni evasivi. Nel corso del 2020 è stata elaborata e sperimentata una metodologia di stima *bottom up*, articolata in diverse fasi di sviluppo, che affianca ai metodi tradizionali di inferenza parametrica le moderne tecniche di *machine learning*, proponendosi di eliminare, o quantomeno alleviare, i possibili effetti distorsivi originati dal meccanismo di selezione, tipicamente non *random*, dei contribuenti accertati. La sperimentazione, avente ad oggetto l'anno 2018, si è concentrata sulla quantificazione dell'evasione IVA riferibile ai soggetti che esercitano attività di impresa e/o di lavoro autonomo. La platea in questione, dalla quale sono stati esclusi i contribuenti che usufruiscono di regimi fiscali che non prevedono il versamento dell'imposta (es. i *cc.dd.* forfetari o minimi), è composta da circa 5 milioni di contribuenti, ai quali corrisponde un ammontare di imposta di competenza dichiarata pari grossomodo a 100 miliardi. L'importo del *gap* IVA risultante dalla sperimentazione è in ottimo accordo con le stime *top-down*, tenuto anche conto della non esaustività della platea analizzata (ad esempio non sono stati considerati gli Enti non commerciali) e ciò suggerisce di riportarne gli esiti nella Relazione 2022.

In merito all'obiettivo di quantificare, mediante analisi *bottom up*, l'ammontare di evasione IVA imputabile alle frodi intracomunitarie in Italia, si ritiene necessario determinare la relazione esistente fra il gettito sottratto all'Erario dai frodatori intra-comunitari e l'ammontare di *gap* nazionale stimato con il metodo *top down* (basato sugli dati aggregati di Contabilità nazionale). Come noto, la disciplina per gli scambi intracomunitari, introdotta dal Decreto Legge 331/93,

⁸¹ European Commission, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States, 2020 Final Report, CASE, September 2020, TAXUD.

⁸² Si veda anche l'Appendice VII.2

⁸³ Per maggiori approfondimenti sulla metodologia di stima *top down* si veda l'appendice metodologica.

convertito nella Legge 427/93, prevede che, in caso di scambi tra Stati membri dell'Unione europea (operazioni intracomunitarie), l'IVA applicata sulle cessioni a partite IVA registrate in un altro Stato membro sia pari a zero (non imponibilità delle cessioni intracomunitarie). L'imposta è invece dovuta dall'acquirente nello stato di destinazione, che potrà portarla in detrazione nei modi e nei limiti fissati dal citato D.L. 331/93. Il meccanismo di applicazione dell'IVA descritto è detto *reverse charge* (inversione contabile). La non imponibilità delle cessioni intracomunitarie, con la conseguente assenza di IVA addebitata dal cedente al cessionario a titolo di rivalsa, determina così un salto di imposta che rende il sistema fiscale soggetto a comportamenti evasivi. L'impatto delle frodi intracomunitarie sul gettito IVA è un tema che ha ricevuto crescente interesse negli ultimi anni da parte di diversi soggetti istituzionali. Il carattere "transfrontaliero" degli schemi di frode, infatti, rende il fenomeno di estrema importanza sia a livello nazionale sia a livello comunitario, ponendo la necessità di elaborare metodologie di stima sempre più affidabili. 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 illecite, delle quali possono costituire una forma di finanziamento. Nonostante il notevole interesse rivolto alle frodi IVA dalle autorità investigative e da diversi soggetti istituzionali nazionali e comunitari, la conoscenza quantitativa del fenomeno è piuttosto scarsa. Alcuni tentativi di quantificazione hanno in effetti prodotto risultati molto diversi che variano, a livello europeo, da 20 a 100 miliardi di euro. La Commissione, nelle comunicazioni riguardanti le frodi IVA, utilizza la cifra di 50 miliardi di euro come importo di riferimento⁸⁴ ed è quindi evidente l'importanza del fenomeno.

Infine, la distinzione tra evasione dell'IVA che si origina "a monte", ovvero nelle operazioni B2B, da quella che invece nasce "a valle", nelle operazioni B2C, assume rilievo da diversi punti di vista. Innanzitutto, la sua disaggregazione dovrebbe consentire di valutare gli effetti della fatturazione elettronica, la cui introduzione è stata giustificata, anche in sede unionale, proprio alla luce della volontà di ridurre l'evasione nelle operazioni B2B. D'altronde, l'evasione B2C dovrebbe ridursi per effetto dell'introduzione della trasmissione telematica dei corrispettivi. Inoltre, queste due tipologie di evasione reagiscono in modo differenziato all'aliquota applicata. Mentre nel caso dell'evasione B2C dovrebbe potersi verificare una correlazione diretta tra aliquota applicata e propensione all'evasione, nell'evasione B2B potrebbe giocare un ruolo importante il differenziale tra l'aliquota applicata all'operatore intermedio sugli acquisti e quella applicata alle sue vendite.

Come anticipato, è anche necessario approfondire gli elementi che potrebbero contribuire a spiegare la divergenza nell'andamento osservato del *tax gap* dell'IRES e dell'IRAP rispetto a quello osservato per il *tax gap* dell'IRPEF dei lavoratori autonomi e delle imprese. Essa potrebbe essere dovuta a diversi elementi, ad esempio **l'introduzione e poi l'ampliamento del regime dei "minimi" e del regime forfettario**, sostitutivi dell'IRPEF. Negli ultimi anni, molteplici interventi normativi sono stati adottati al fine di incentivare ed agevolare l'avvio di nuove attività produttive. In particolare, i regimi di tassazione agevolata, introdotti in sostituzione dell'IRPEF e destinati ai contribuenti persone fisiche titoli di partita IVA che soddisfino determinati requisiti, assumono una peculiare rilevanza nell'ambito di stima del *tax gap*. Infatti, l'analisi della platea aderente ai regimi di tassazione agevolata è di particolare importanza nell'ambito delle stime del *tax gap* non solo perché essa stessa può rappresentare un bacino di evasione d'imposta, ma anche perché, tra i benefici dell'adesione a questi regimi, viene generalmente ricompresa anche l'esenzione dalla dichiarazione e dal versamento di altre tipologie di imposte. Ciò implica che una più puntuale identificazione della platea di riferimento e quantificazione del valore aggiunto ad essa riconducibile sia necessaria al fine di delimitare opportunamente l'ambito del confronto tra grandezze potenziali e grandezze dichiarate nel contesto delle stime dell'evasione per le altre imposte. A tale proposito, particolare rilievo assume il requisito di accesso ai regimi agevolati relativo alla soglia dei ricavi. Poiché coloro che superano una determinata soglia di ricavi non possono accedere

⁸⁴ A tal proposito la Commissione Europea si è attivata, attraverso la promozione di appositi gruppi di lavoro e progetti internazionali, al fine di stimolare gli Stati membri ad una maggiore condivisione delle metodologie impiegate e alla definizione di linee guida e *best practises*.

al regime agevolato⁸⁵, i soggetti aderenti a tali regimi, ma che supererebbero tale soglia in assenza di evasione, in realtà non effettuano una evasione da imposta sostitutiva, bensì evadono le altre imposte che avrebbero dovuto pagare nel regime ordinario (IRPEF, IRAP⁸⁶, IVA). Ci si pone, dunque, l'obiettivo di definire una metodologia di stima del *tax gap* che permetta non solo di quantificare la base imponibile non dichiarata (BIND) nei regimi agevolati, ma anche di identificare la quota di BIND da ricondurre nell'ambito della stima del *gap* IRPEF, ovvero quella quota di BIND relativa a contribuenti che, in assenza di evasione, non sarebbero stati in grado di soddisfare i requisiti di fatturato necessari per aderire ai regimi agevolati di cui hanno beneficiato. A tal fine, si prenderà in considerazione sia la platea di contribuenti aderente al c.d. regime dei minimi, sia la platea aderente al c.d. regime forfetario⁸⁷.

Come sottolineato nel paragrafo 1, occorre **approfondire la relazione causale tra la riduzione dell'aliquota sui canoni di locazione e l'emersione di base imponibile**, evidenziando gli effetti in termini di miglioramento della *tax compliance*, di variazione complessiva del gettito tributario, e, eventualmente, di disaggregazione tra immobili ad uso abitativo e ad uso commerciale, nonché gli aspetti redistributivi strettamente connessi.

Inoltre, è necessario **approfondire il ruolo svolto dalla recente evoluzione degli studi di settore negli ISA**. Il D.L. 24 aprile 2017, n. 50 ha introdotto, a partire dal periodo d'imposta 2018, gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA), che sostituiscono definitivamente gli Studi di settore. Gli ISA rappresentano una nuova metodologia statistico-economica e fiscale basata sulla definizione di indicatori introdotti dall'Agenzia delle entrate atti a valutare l'affidabilità fiscale di imprese e lavoratori autonomi, al fine di consentire a questi ultimi, l'accesso a un apposito regime premiale. Rispetto ai precedenti Studi di settore, gli ISA sono stati concepiti con l'obiettivo di passare da indicatori funzionali a una logica di attività accertativa analitico-induttiva a indicatori basati sull'adempimento spontaneo degli obblighi tributari (*tax compliance*). In base al punteggio raggiunto dall'impresa o dal lavoratore autonomo, sono riconosciuti specifici vantaggi, tanto maggiori quanto più alto è il livello di affidabilità fiscale calcolato dall'indice. Partendo da quanto già illustrato nella Relazione sull'economia non osservata e sulla evasione fiscale e contributiva 2020, nella quale sono state riportate le principali statistiche relative ai dati degli ISA del periodo d'imposta 2018, nel 2022 si intende avviare una valutazione sugli effetti dell'introduzione degli ISA confrontando le dichiarazioni di imprese e contribuenti soggetti precedentemente agli Studi di settore, che rappresentano un insieme omogeneo e confrontabile. Per tale ragione si avvierà una preliminare fase di analisi atta a definire le strategie di identificazioni più idonee per comprendere quali tra le varie innovazioni apportate con gli ISA (rispetto ai precedenti Studi di settore) possono essere ritenute le determinanti più significative del cambiamento nei comportamenti dei contribuenti. Occorre comunque sottolineare che l'introduzione generale degli ISA è avvenuta nel medesimo periodo di imposta per tutti i contribuenti ad esso soggetti e che pertanto la valutazione dell'effetto degli ISA sui comportamenti degli operatori economici nel tempo risulterà complessa per effetto di molteplici fattori di confondimento che potrebbero rendere difficile l'identificazione di tutte le determinanti in gioco.

Infine, allo scopo di **migliorare l'efficacia delle analisi già avviate nell'ambito dello studio dell'affidabilità contributiva** e fiscale, potrebbe essere utile definire un sistema di indicatori

⁸⁵ Per il regime dei minimi tale soglia è pari a 30.000 euro. Per il regime forfetario, la soglia varia a seconda del codice ATECO (da 25.000 a 50.000 euro, con l'utilizzo di determinati coefficienti di redditività, i quali anch'essi dipendono dal codice ATECO) fino all'anno di imposta 2018, mentre dall'anno di imposta 2019 la soglia diventa di 65.000 euro a prescindere dall'attività esercitata. È importante tuttavia notare che, nel regime dei minimi, il superamento dei ricavi di 30.000 euro comporta la decadenza del regime dall'anno successivo a quello in cui è avvenuto il superamento, se i ricavi sono comunque non superiori a 45.000 euro, e dall'anno in cui si è verificato il superamento se i ricavi superano la soglia dei 45.000 euro. Nel regime forfetario, invece, la fuoriuscita del regime si determina sempre nell'anno successivo al superamento di uno dei limiti previsti dalla legge, a prescindere dall'ammontare di compensi raggiunto.

⁸⁶ In realtà, ai fini dell'imposta IRAP, è verosimile che questi soggetti sarebbero esclusi comunque dall'applicazione del tributo, anche se non rientrati nei regimi agevolati, in virtù della sentenza sulle imprese prive di autonoma organizzazione.

⁸⁷ Si noti che il regime c.d. dei minimi è entrato in vigore il 1° gennaio 2008, ma è stato sostituito, in virtù dell'art. 27 del D.L. n. 98/2011, dal regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità (anche detto regime dei nuovi minimi, in vigore dal 1° gennaio 2012 fino al 31 dicembre 2015). Per semplicità, in questo capitolo si utilizzerà il termine "regime dei minimi" per fare riferimento a tale regime. Il regime forfetario è invece correntemente in vigore dal 1° gennaio 2015.

elementari di anomalia riguardante il lavoro regolare e il lavoro fittizio, finalizzato quindi, a misurare l'attendibilità delle dichiarazioni contributive, nonché delle basi imponibili correlate, sull'esempio degli Indicatori Sintetici di Affidabilità (ISA).

A questo proposito, è stata già stipulata una Convenzione quadro, tra l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, l'Inps, la Guardia di Finanza e la SOSE, con la quale, le parti stesse si sono impegnate a collaborare per conseguire una razionalizzazione delle modalità di scambio delle informazioni di loro pertinenza, una questione di rilevante interesse pubblico. Tale attività è prevista dal comma 15 dell'articolo 9 bis del D. L. 24 aprile 2017, n. 50, atto a potenziare le attività di analisi per contrastare la sottrazione all'imposizione delle basi imponibili, anche di natura contributiva, e ad aggiornare la mappa del rischio di evasione. Tale articolo permette di stipulare specifiche convenzioni tra le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del D. Lgs. 30 marzo 2001, n.165, che abbiano come oggetto lo scambio, l'utilizzo e la condivisione dei dati. Perseguendo i fini della già stipulata convenzione sarebbe opportuno che nel 2022 si avvii il processo di integrazione delle banche dati di analisi, rendendo interoperabili dati di fonte fiscale (es. dichiarazioni ISA) e contributiva (es. dichiarazioni Uniemens) per pervenire ad una sperimentazione di Indici Sintetici di Anomalia Contributiva (ISAC) mediante la stima di una funzione di domanda di lavoro e la definizione di funzioni e/o indicatori di affidabilità contributiva. A seguito della sperimentazione e condizionatamente alla valutazione della consistenza di tali indicatori nel rilevare forme di irregolarità contributiva, risulterà parimenti opportuno prevedere uno schema normativo che ne permetta un utilizzo condiviso per l'assolvimento dei compiti istituzionali demandati alle istituzioni preposte al controllo e alla vigilanza su aspetti fiscali e contributivi.

PAGINA BIANCA



18057000000