

ATTI PARLAMENTARI

XIX LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI

Doc. LVII
n. 01-bis
ALLEGATI II, III e IV

NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA 2022

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

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

ALLEGATI II, III e IV

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

Trasmessi alla Presidenza il 5 novembre 2022

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	»	47

PAGINA BIANCA

ALLEGATO II

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

PAGINA BIANCA

INDICE

I. QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO	9
II. I LAVORI DELLA COMMISSIONE SULLE <i>TAX EXPENDITURES</i>	11
III. LINEE PROGRAMMATICHE NEL RIORDINO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI E PROSPETTIVE DI MEDIO-TERMINE	15

PAGINA BIANCA

I. 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.

II. 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), 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	32
MISSIONE 10	ENERGIA E DIVERSIFICAZIONE DELLE FONTI ENERGETICHE	27
MISSIONE 11	COMPETITIVITA' E SVILUPPO DELLE IMPRESE	106
MISSIONE 13	DIRITTO ALLA MOBILITA' E SVILUPPO DEI SISTEMI DI TRASPORTO	7
MISSIONE 16	COMMERCIO INTERNAZIONALE ED INTERNAZIONALIZZAZIONE DEL SISTEMA PRODUTTIVO	0
MISSIONE 17	RICERCA E INNOVAZIONE	5
MISSIONE 18	SVILUPPO SOSTENIBILE E TUTELA DEL TERRITORIO E DELL'AMBIENTE	12
MISSIONE 19	CASA E ASSETTO URBANISTICO	52
MISSIONE 20	TUTELA DELLA SALUTE	21
MISSIONE 21	TUTELA E VALORIZZAZIONE DEI BENI E ATTIVITA' CULTURALI E PAESAGGISTICI	30
MISSIONE 22-23	ISTRUZIONE SCOLASTICA, UNIVERSITARIA E FORMAZIONE POST UNIVERSITARIA	17
MISSIONE 24	DIRITTI SOCIALI, POLITICHE SOCIALI E FAMIGLIA	92
MISSIONE 25	POLITICHE PREVIDENZIALI	10
MISSIONE 26	POLITICHE PER IL LAVORO	54
MISSIONE 27	IMMIGRAZIONE, ACCOGLIENZA E GARANZIA DEI DIRITTI	0
MISSIONE 28	SVILUPPO E RIEQUILIBRIO TERRITORIALE	21
MISSIONE 29	POLITICHE ECONOMICO-FINANZIARIE E DI BILANCIO E TUTELA DELLA FINANZA PUBBLICA	90
MISSIONE 30	GIOVANI E SPORT	13
MISSIONE 31	TURISMO	3
TOTALE		592

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 2022 (in milioni di euro)	%	Ammontare 2023 (in milioni di euro)	%	Ammontare 2024 (in milioni di euro)	%
IRPEF	167	28,2%	114.071.570	-42.038,1	50,9%	-42.317,6	54,2%	-41.687,1	53,1%
IRES	56	9,5%	234.625	-753,0	0,9%	-868,8	1,1%	-937,0	1,2%
IRPEF/IRES	43	7,3%	295.057	-6.890,8	8,3%	-8.040,1	10,3%	-7.867,8	10,0%
IRPEF/IRES/IRAP/IMU	12	2,0%	3.145	-119,1	0,1%	-64,4	0,1%	-57,0	0,1%
IVA	80	13,5%	1.010.452	-2.143,3	2,6%	-2.103,3	2,7%	-2.103,3	2,7%
IMPOSTE DI REGISTRO, DI BOLLO E IPOCASTATALI	64	10,8%	243.921	-5.818,1	7,0%	-5.690,6	7,3%	-5.690,6	7,3%
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	16	2,7%	25	-25,7	0,0%	-25,7	0,0%	-25,7	0,0%
IMPOSTA SOSTITUTIVA	29	4,9%	2.741.048	-8.696,6	10,5%	-4.550,8	5,8%	-7.884,3	10,0%
ACCISA	37	6,3%	N.D.	-3.368,8	4,1%	-3.368,8	4,3%	-3.368,8	4,3%
IMPOSTA DI CONSUMO	5	0,8%	1.600.700	-2.116,6	2,6%	-2.116,6	2,7%	-2.116,6	2,7%
CREDITI D'IMPOSTA	61	10,3%	89.220	-10.263,9	12,4%	-8.562,1	11,0%	-6.273,0	8,0%
ALTRO	22	3,7%	376.751	-334,0	0,4%	-433,6	0,6%	-459,8	0,6%
TOTALE	592	100%	120.666.514	-82.568,0	100%	-78.142,3	100%	-78.470,9	100%

Natura	Numero spese fiscali	Numero spese fiscali %	Frequenze beneficiari	Ammontare 2022 (in milioni di euro)	%	Ammontare 2023 (in milioni di euro)	%	Ammontare 2024 (in milioni di euro)	%
DETRAZIONE	59	10,0%	47.812.956	-25.160,5	30,5%	-26.775,0	34,3%	-25.786,2	32,9%
DEDUZIONE	46	7,8%	41.150.188	-9.793,1	11,9%	-9.839,9	12,6%	-9.881,3	12,6%
DETRAZIONE/DEDUZIONE	9	1,5%	6.428	-167,8	0,2%	-167,8	0,2%	-167,8	0,2%
ESENZIONE	125	21,1%	4.389.908	-5.581,6	6,8%	-5.425,4	6,9%	-5.407,4	6,9%
ESCLUSIONE	117	19,8%	9.374.446	-5.594,7	6,8%	-5.419,0	6,9%	-5.558,9	7,1%
RIDUZIONE DI ALIQUOTA	42	7,1%	747.908	-5.950,2	7,2%	-5.950,2	7,6%	-5.942,4	7,6%
RIDUZIONE DI IMPOSTA	11	1,9%	1.600.018	-8.142,1	9,9%	-4.076,2	5,2%	-7.288,1	9,3%
RIDUZIONE BASE IMPONIBILE	1	0,2%	N.D.	-2,2	0,0%	-2,2	0,0%	-2,2	0,0%
REGIME SPECIALE	41	6,9%	986.955	-1.136,0	1,4%	-1.076,0	1,4%	-1.076,0	1,4%
REGIME SOSTITUTIVO	28	4,7%	2.742.426	-5.612,1	6,8%	-5.684,5	7,3%	-5.923,8	7,5%
REGIME FORFETARIO	9	1,5%	4.548	-62,9	0,1%	-62,9	0,1%	-62,9	0,1%
ESENZIONE E MISURA FISSA	24	4,1%	N.D.	-1.084,8	1,3%	-1.084,8	1,4%	-1.084,8	1,4%
CREDITO D'IMPOSTA	61	10,3%	89.220	-10.263,9	12,4%	-8.562,1	11,0%	-6.273,0	8,0%
NON IMPONIBILITA'	5	0,8%	N.D.	0,0	0,0%	0,0	0,0%	0,0	0,0%
ALTRO	14	2,4%	11.761.513	-4.016,1	4,9%	-4.016,1	5,1%	-4.016,1	5,1%
TOTALE	592	100%	120.666.514	-82.568,0	100%	-78.142,3	100%	-78.470,9	100%

Tributo	Classi di costo in termini di gettito - anno 2022											Stima già compresa in altra misura	Totale complessivo
	<10	10-20	20-50	50-100	100-300	300-1mln	>1mln	Effetti di trascurabile entità	Non quantificabile				
IRPEF	64	7	11	11	12	14	9	5	23	11	167		
IRES	13	3	4	5	4	0	0	6	12	9	56		
IRPEF/IRES	6	1	5	2	4	2	2	5	2	14	43		
IRPEF/IRES/IRAP/IMU	5	3	0	1	0	0	0	1	1	1	12		
IVA	21	3	5	0	1	4	0	5	40	1	80		
IMPOSTE DI REGISTRO, DI BOLLO E IPOCASTATALI	21	1	0	0	2	3	2	0	34	1	64		
IMPOSTE SU DONAZIONI E SUCCESSIONI	6	1	0	0	0	0	0	1	5	3	16		
IMPOSTA SOSTITUTIVA	10	1	1	1	1	0	2	2	4	7	29		
ACCISA	17	1	1	1	1	1	2	0	12	1	37		
IMPOSTE DIRETTE E IVA	3	0	0	0	0	0	1	0	1	0	5		
CREDITO D'IMPOSTA	19	5	7	8	4	1	3	5	3	6	61		
ALTRO	10	1	1	2	1	0	0	0	7	0	22		
TOTALE	195	27	35	31	30	25	21	30	144	54	592		

III. LINEE PROGRAMMATICHE NEL RIORDINO DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI E PROSPETTIVE DI MEDIO-TERMINE

Il riordino delle *tax expenditures* può essere compiutamente definito solo all'interno di un più ampio e organico disegno di riforma fiscale. La riforma del sistema fiscale è una riforma abilitante del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR). Essa dovrebbe accompagnare l'attuazione del programma di riforme strutturali (giustizia, pubblica amministrazione, semplificazione della legislazione e promozione della concorrenza) necessarie per innescare la trasformazione strutturale del paese e rilanciare il potenziale di crescita dell'economia.

In questo quadro di riferimento, le linee programmatiche per il riordino delle *tax expenditures* saranno definite in prossimi provvedimenti normativi.

PAGINA BIANCA

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	20
II. I RISULTATI DELL'ATTIVITÀ DI PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA	22
III. TAX COMPLIANCE	31
IV. LA VALUTAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE STRUTTURALI DERIVANTI DAL MIGLIORAMENTO DELLA COMPLIANCE FISCALE	34
V. LA RIDUZIONE DEL TAX GAP NEL PNRR	38

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, 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.

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*.

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, il Paragrafo 3 illustra l'andamento del *tax gap* quantificato dalla Commissione, calcolato come il divario (*gap*) tra le imposte effettivamente versate e le imposte che i contribuenti avrebbero dovuto versare in un regime di perfetto adempimento agli obblighi tributari previsti a legislazione vigente².

In continuità con il Rapporto dello scorso anno, 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. La nuova metodologia di quantificazione, introdotta nel 2021, risulta essere differente rispetto a quella utilizzata in precedenza con riferimento al "Fondo per la riduzione della pressione fiscale", abrogato dal comma 6 della citata Legge.

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

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

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

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

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

Per quanto riguarda la prevenzione e il contrasto all'evasione, nel 2021 il risultato annuale relativo all'obiettivo di riscossione complessiva è pari a 13,7 miliardi di euro, di cui 4 miliardi derivano dalla riscossione coattiva, 8 miliardi dai versamenti diretti (somme versate a seguito di atti emessi dall'Agenzia delle entrate o accordi per deflazionare il contenzioso) e 1,7 miliardi dalle iniziative relative all'attività di promozione della *compliance*.

TABELLA II.1: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE TRIBUTARIA		
Agenzia delle entrate	Entrate da prevenzione e contrasto	Riscossioni complessive da prevenzione e contrasto: 13.7 miliardi, di cui 4 miliardi derivano dalla riscossione coattiva, 8 miliardi dai versamenti diretti e 1,7 miliardi dalle iniziative relative all'attività di promozione della compliance.
	Lettere di promozione della compliance	Invio di circa 1.370 mila comunicazioni con le quali sono state segnalate possibili anomalie fiscali ad alcune categorie di contribuenti, che hanno potuto rimediare agli errori o alle omissioni attraverso l'istituto del ravvedimento operoso
	Dinieghi di istanze di rimborso IVA	Sono state denegate istanze di rimborso IVA per un valore di 197 milioni
	Controlli preventivi	Sono state scartate deleghe di pagamento recanti compensazioni per un totale di 439 milioni
		Sono state inibite cessioni di crediti agevolativi per un totale di 1,3 miliardi
	Misure volte ad attrarre persone e imprese estere in Italia	n. 24 soggetti ammessi al regime di <i>cooperative compliance</i> n. 625 istanze di patent box concluse, di cui 326 con accordo
Controlli eseguiti	137.433 controlli sostanziali eseguiti.	
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Settore Dogane	Gettito: 31,94 miliardi di euro Extra-gettito (MDA): 262,62 milioni di euro Campioni analizzati dai Laboratori chimici: 11.783
	Settore Accise (energie e alcoli)	Gettito: 14,41 miliardi di euro Extra-gettito (svincoli irregolari riscossi): 2,3 milioni di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 693 Sequestri dentro gli spazi doganali: 43,3 tonnellate (tabacco sfuso) e 3,9 mln di pezzi Sequestri fuori dagli spazi doganali: 42,83 tonnellate tabacchi
	Settore Accise (tabacchi)	Gettito: 8,41 miliardi di euro Extra-gettito (imposta accertata): 94,47 milioni di euro Extra-gettito (sanzioni tributarie e amministrative): 63,83 milioni di euro
	Settore Giochi	Gettito: 18,32 miliardi di euro Extra-gettito: MDA per 1,36 miliardi di euro e sanzioni per 1,77 miliardi di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 32.984 Sequestri: 29 milioni di Kg/l e 108,22 milioni di pezzi Valore stimato del sequestro: 624 milioni di euro
Guardia di Finanza	Indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	10.729
	Sequestri preventivi per reati in materia di IVA e imposte dirette	1,4 miliardi di euro
	Sequestri di crediti d'imposta inesistenti	1,36 miliardi di euro
	Soggetti denunciati per reati in materia di IVA e imposte dirette	13.676
	Soggetti arrestati per reati in materia di IVA e imposte dirette	411
	Reati in materia di IVA e imposte dirette segnalati all'Autorità Giudiziaria	7.153
	Verifiche, controlli fiscali e altri controlli	41.047
	Evasori totali scoperti	3.419

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

- stimolo della Tax compliance;
- contrasto delle frodi fiscali;
- controlli massivi automatizzati;
- accertamenti e controlli puntuali;
- analisi del rischio;
- controlli preventivi.

Procedendo con ordine, nel periodo di riferimento l’Agenzia delle entrate ha inviato lettere “cambiavero”³ per consentire ai contribuenti di rimediare a errori negli adempimenti e nei versamenti fiscali con il pagamento di sanzioni ridotte, avvalendosi dell’istituto del ravvedimento operoso (art. 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

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

TABELLA II.2: NUMERO LETTERE ‘CAMBIAVERSO’ E RELATIVI INCASSI		
	2020	2021
Numero lettere	952.037	1.369.706
Incassi (milioni di euro)	1.210	1.750

Nell’ambito della strategia di contrasto all’evasione fiscale, sono stati intercettati importanti fenomeni di frode - sia dal punto di vista della diffusione sul territorio nazionale, sia in termini di perdita di gettito erariale - non solo in relazione a fattispecie già individuate negli anni precedenti (alcune delle quali

- ³ Le comunicazioni hanno riguardato le anomalie o gli errori di seguito riportati:
 - lettere inviate agli operatori del commercio al minuto e attività assimilate che nel 2018 hanno realizzato un volume d'affari superiore a 400.000 euro e non risulta abbiano trasmesso i corrispettivi certificati e memorizzati con il registratore telematico o tramite l'apposita procedura web del portale Fatture e corrispettivi;
 - lettere inviate a contribuenti persone fisiche per i quali, relativamente alle dichiarazioni dei redditi presentate per l'anno d'imposta 2016, siano state riscontrate delle incongruenze tra i dati in possesso dell'Agenzia ed i redditi dichiarati dai contribuenti, riguardanti una o più categorie reddituali;
 - lettere inviate a contribuenti persone fisiche che non hanno dichiarato, in tutto o in parte, le attività finanziarie detenute all'estero nel 2017, come previsto dalla disciplina sul monitoraggio fiscale, nonché gli eventuali redditi percepiti in relazione a tali attività estere;
 - lettere inviate a contribuenti persone fisiche per i quali non risulta presentata la dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2019 in presenza di più certificazioni uniche non conguagliate;
 - lettere relative a tardiva, omessa o incompleta dichiarazione IVA
 - lettere inviate a contribuenti titolari di partita IVA, per i quali sono state riscontrate anomalie nei dati degli studi di settore o degli indici sintetici di affidabilità, afferenti il triennio di imposta 2017/2019;
 - lettere inviate a beneficiari degli aiuti in regime de minimis per i quali è stata rifiutata l'iscrizione nel Registro Nazionale degli aiuti di Stato per superamento dell'importo complessivo concedibile in relazione al Regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis» - Modello IRAP 2019 periodo d'imposta 2018;
 - lettere inviate ad operatori economici che risultano non aver effettuato in tutto o in parte i versamenti IVA periodici rispetto a quanto comunicato all’Agenzia delle entrate con le liquidazioni trimestrali.

realizzate con modalità differenti e più articolate), ma anche con riferimento a meccanismi del tutto nuovi.

In particolare, nel corso del triennio 2020 - 2022, sono stati eseguiti recuperi per oltre **8,4 miliardi** (una parte dei quali riferiti a interventi di blocco preventivo di falsi crediti fiscali) e recupero di base imponibile per oltre **3,8 miliardi**.

I fenomeni più rilevanti hanno riguardato i seguenti ambiti:

- **frodi IVA intracomunitarie: individuati e bloccati n. 260 frodi carousel** per un totale di fatture per operazioni inesistenti emesse pari a oltre **2,2 miliardi** di euro;
- **frodi IVA con false lettere di intento: individuati n. 159 falsi esportatori abituali** ed è stato bloccato l'utilizzo di falso plafond IVA per circa **1,6 miliardi** di euro;
- **indebite compensazioni di crediti inesistenti: intercettati e bloccati, prima della "monetizzazione", falsi crediti IVA** per oltre **1 miliardo** di euro;
- **progetto "Ricerca e Sviluppo":** sono state individuate compensazioni ad alto rischio frode per **1,7 miliardi** di euro, per le quali sono state avviate le attività istruttorie unitamente alla Guardia di Finanza;
- **operazione "Interessi a Tassazione Italiana":** nel 2020 oltre n. **50** intermediari non residenti hanno definito la posizione fiscale con il versamento di oltre **200 milioni** di euro a titolo di imposte, sanzioni e interessi, nonché il versamento in autoliquidazione, a seguito di dichiarazione, di oltre **40 milioni** di euro;
- **frodi collegate alle cessioni di crediti agevolativi:** nell'ambito di tale attività, è stato complessivamente individuato un importo pari a circa **5,4 miliardi** di crediti inesistenti, transitati dalla piattaforma "Cessione Crediti", di cui circa **3,4 miliardi** bloccati prima della "monetizzazione".

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

TABELLA II.3: NUMERO ATTI DEL CONTROLLO AUTOMATIZZATO			
	2020	2021	2022 (1/1 - 31/5)
Numero comunicazioni inviate	1.866.175	6.332.400	4.137.500

TABELLA II.4: NUMERO ATTI DEL CONTROLLO FORMALE			
	2020	2021	2022 (1/1 - 31/5)
Numero comunicazioni	490.215	434.802	84.300

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

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

TABELLA II.5: NUMERO ATTI REGISTRO, SUCCESSIONI E TRIBUTI MINORI			
	2020	2021	2022 (1/1 - 31/5)
Numero atti	1.024	735.400	366.351

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

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

- nel **2020**, 284.117 accertamenti, dai quali sono emersi complessivamente **12,0 miliardi** di euro di maggiore imposta accertata;
- nel **2021**, 131.517 accertamenti, dai quali sono emersi complessivamente **7,8 miliardi** di euro di maggiore imposta accertata;
- nel **2022**, alla data del 31 maggio, sono stati emessi circa 101.394 accertamenti, dai quali sono emersi complessivamente **5,9 miliardi di euro** di maggiore imposta accertata.

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

L'attività di controllo ha riguardato anche le istanze presentate dai contribuenti per richiedere il rimborso dei crediti IVA maturati. A tale riguardo, si segnala che le istanze di rimborso oggetto di diniego esplicito nell'anno 2021 - per le quali non risulti alcun contenzioso e che pertanto si possono considerare definitive - sono n. **7.977**, per un valore pari ad euro **196.767.578,26**.

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

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

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

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

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

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

A seguire si riporta una sintesi delle attività di analisi del rischio avviate.

Attraverso l'**utilizzo degli strumenti avanzati di analisi dei dati**, le strutture centrali di analisi del rischio hanno individuato e segnalato, sia alle strutture operative dell'Agenzia sia al Comando Generale della Guardia di Finanza, fenomeni evasivi, per un totale di maggiore base imponibile **pari a 4,8 miliardi** di euro e di crediti indebitamente utilizzati **pari a 1,7 miliardi**.

Da ultimo, per quanto concerne le attività di controllo preventivo relative alle deleghe di pagamento recanti compensazioni e alle comunicazioni di cessione di crediti agevolativi⁵, si evidenzia che:

- **compensazioni:** nel corso dell'anno solare 2021, le compensazioni oggetto di scarto sono state **97.972**, mentre il credito IVA di cui è stato disconosciuto l'utilizzo ammonta complessivamente a euro **438.800.981,78**;
- **cessioni di crediti agevolativi:** nel biennio 2021-2022, sono state definitivamente scartate comunicazioni di cessione di crediti per un importo **pari a 1,3 miliardi**.

L'Agenzia delle Accise Dogane e Monopoli (ADM) nel 2021, come anche nel 2020, ha operato con il massimo impegno istituzionale in un contesto caratterizzato da numerose complessità.

ADM ha condotto le consuete attività di regolamentazione e vigilanza sulle materie di competenza istituzionale che spaziano nei tre ambiti delle Accise, delle Dogane e dei Monopoli, conseguendo ottimi risultati. Nel 2021, ADM ha potuto assicurare alle casse dello Stato entrate per circa 73 miliardi di euro, in crescita di circa il 16% rispetto al 2020.

Gli ambiti di competenza, Accise e Monopoli, tra loro profondamente interconnessi, riguardano settori di attività generalmente soggetti a regime del monopolio/oligopolio di Stato: Energie (oli minerali, energia elettrica, gas naturale, carbone), Alcol, Tabacchi e assimilati e, infine, i Giochi. In sede di amministrazione delle accise l'Agenzia provvede all'accertamento e alla riscossione dei tributi che tali settori sono tenuti a versare all'erario a titolo di imposte indirette sui proventi della loro attività.

In qualità di unica autorità nazionale competente in materia doganale, l'Agenzia provvede alla riscossione di dazi, IVA e diritti di confine e offre un contributo strategico al costante controllo di tutte le aree di frontiera e

⁵ Tale tipo di controllo è stato introdotto dal decreto-legge 11 novembre 2021, n. 157.

all'efficientamento del commercio con l'estero. A tale scopo ADM effettua puntuali e rigorose verifiche di conformità dei prodotti e di prevenzione degli illeciti, anche penali, su merci e valuta, anche ai fini del contrasto alla criminalità organizzata.

L'attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale e alle frodi è una priorità strategica che ADM persegue attraverso diversi *driver*: la diffusione di una cultura della legalità e l'avvicinamento dei contribuenti attraverso campagne di sensibilizzazione e informazione, utilizzando i canali social e strumenti di comunicazione innovativi come gli open *hearing* o i video processi; l'attività di regolamentazione, *enforcement* sul territorio e vigilanza sull'intera filiera, con controlli sia preventivi sia a posteriori, per prevenire comportamenti illeciti o contrastare quelli in atto; l'attività di controllo e certificazione svolta dai laboratori chimici ADM che contribuiscono a individuare le frodi fiscali, la mistificazione e la contraffazione delle merci a danno della sicurezza, della salute pubblica e dell'economia del Paese.

Risultati eccellenti sono stati conseguiti, ad esempio, nel settore del Gioco Pubblico dove l'innalzamento dei livelli di controllo e dell'azione di contrasto all'illegalità realizzato nel corso del 2021, in stretto coordinamento col CoPreGI (il Comitato per la Prevenzione e la Repressione del Gioco Illegale), ha reso possibile un cospicuo aumento della raccolta. Analogamente, nel settore della fiscalità energetica, l'azione di vigilanza sui depositi attuata da fine 2020 tramite il sistema e-DAS ed il nulla osta di ADM alle volture delle autorizzazioni amministrative, ha consentito un recupero, nel 2021, di oltre 1 miliardo di euro, come attestato dalla riduzione dei trasferimenti di carburanti con tragitti antieconomici, dalla UE verso l'Italia. ADM ha, inoltre, proceduto alla revoca della licenza di decine di depositi commerciali, tra cui 5 depositi fiscali, ed al sequestro di centinaia di migliaia di litri di carburante contraffatto presso distributori stradali destinatari di e-DAS ideologicamente falsi. Sempre nel 2021 ADM ha poi eseguito il sequestro di oltre 29.000 tonnellate di merci, rifiuti, stupefacenti, farmaci e prodotti contraffatti lesivi della sicurezza, della salute pubblica e del *Made in Italy*.

Anche nel 2021, il contrasto all'evasione e alle frodi fiscali ha costituito obiettivo prioritario della Guardia di Finanza. Complessivamente, nel corso del 2021, il Corpo ha eseguito 41.047 interventi e 10.729 indagini di polizia giudiziaria sequestrando beni per un valore complessivo di oltre 1,4 miliardi di euro per reati tributari e 1,36 miliardi di crediti d'imposta agevolativi in materia edilizia ed energetica inesistenti.

A tali misure si aggiungono sequestri per 756 milioni e confische per 968 milioni, ai sensi del codice antimafia, nei confronti degli evasori fiscali abituali, ossia quelli 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, lett. b, d.lgs. n. 159/2011).

Anche nel 2021 l'azione della Guardia di Finanza è stata rivolta a contrastare i fenomeni riconducibili all'economia sommersa che, come noto, comprende il sommerso d'azienda e il sommerso da lavoro. Nel corso del 2021 il Corpo ha scoperto 3.419 evasori totali (molti dei quali operanti attraverso piattaforme di commercio elettronico) e 14.920 lavoratori in "nero" o irregolari.

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

TABELLA II.6: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE CONTRIBUTIVA		
INL	Attività di vigilanza aziende ispezionate	117.608
	Recupero contributi e premi evasi	1.111.584.648
	Lavoratori in nero	20.571
	Lavoratori irregolari	480.119
INPS Verifiche amministrative	Contributi evasi accertati (€)	286.059.811 euro di maggiori entrate
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni (€)	79.991.074 euro di minori uscite
INAIL Verifiche amministrative	Premi accertati Censim./Indotto (€)	Dalle attività di verifica svolte dal personale amministrativo sono stati accertati premi per un importo pari a euro 29.907.652

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

Dalla rilevazione annuale dei risultati dell'azione ispettiva svolta dall'INL emerge che, a fronte di un numero di aziende oggetto di accertamenti ispettivi nel 2021 pari a 88.610 (nell'ambito di 117.608 verifiche complessive) sono stati accertati 480.119 lavoratori irregolari di cui 20.571 completamente "in nero". Pur permanendo l'incidenza negativa delle difficoltà oggettive create dalla pandemia e dalla carenza di risorse umane sul numero di imprese ispezionate, il dato registra comunque un incremento in termini assoluti rispetto al 2020, indicativo 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 2021, si evidenziano contributi previdenziali e premi assicurativi recuperati per un importo di circa 1 miliardo e 11 milioni di euro, con un recupero medio per azienda irregolare in netto aumento rispetto all'anno precedente (oltre euro 13.127 a fronte degli 11.040 euro registrato nel 2020).

L'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS) ha continuato anche nel 2021, attraverso l'attività di vigilanza documentale, a fornire il proprio contributo in materia di contrasto all'evasione contributiva. In particolare, l'attività di controllo ex post, relativa a comportamenti già posti in essere dai contribuenti, ha prodotto euro 286.059.811 di contributi accertati (maggiori entrate), mentre l'attività di controllo ex ante ha portato invece ad un risparmio pari a euro 79.991.074, legato principalmente all'individuazione di rapporti di lavoro fittizi e alla mancata erogazione di prestazioni assistenziali da parte dell'Istituto (minori uscite). L'impatto totale misurato nel 2021 è stato di euro 366.050.885, pari al 42,3% in più rispetto all'anno precedente, nel quale gli accertamenti totali da vigilanza documentale sono stati pari a euro 257.196.020.

Per l'Istituto Nazionale Assicurazione Infortuni sul Lavoro (INAIL) l'anno 2021 è stato caratterizzato da una sostanziale ripresa dell'attività ispettiva, sia pure in un contesto socio-economico segnatamente condizionato dall'emergenza sanitaria COVID-19, che si è protratta nel corso dell'anno con effetti diversificati sui territori in relazione all'andamento epidemiologico. In tale contesto, la lotta all'evasione/elusione dei premi assicurativi e il contrasto del lavoro sommerso sono rimasti obiettivi prioritari per l'INAIL che, attraverso un'attività di *Business intelligence* basata sull'incrocio dei dati e delle informazioni disponibili nelle banche dati sia interne che esterne all'Istituto, ha recuperato un importo complessivo di premi pari a euro 89.434.793, dei quali euro 29.907.652 sono stati recuperati a seguito di un'efficace azione di vigilanza amministrativa.

III. TAX COMPLIANCE

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

Nel dettaglio, la Commissione stima l'andamento dell'adempimento spontaneo correlato alla correttezza dei comportamenti dichiarativi dei contribuenti, come *proxy* della variazione delle mancate entrate tributarie e contributive attribuibili all'evasione, ai sensi dell'articolo 10-bis.1, comma 6, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196. Per adempiere al mandato di fornire una stima ufficiale delle entrate tributarie e contributive sottratte al bilancio pubblico, in linea con quanto previsto dall'articolo 10-bis.1, comma 5, della Legge 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, è un indicatore che misura la *tax non compliance (compliance gap)* e consente di identificare e quantificare l'ampiezza dell'inadempimento da parte dei contribuenti. Per monitorare la *tax compliance* e, in generale, la performance del sistema tributario, è calcolato anche un indicatore della propensione all'inadempimento dei contribuenti (propensione al *gap*), come rapporto tra l'ammontare del *tax gap* e il gettito teorico; una riduzione di tale rapporto equivale a un miglioramento della *tax compliance*, e viceversa.

L'articolo 10-bis.1, comma 4, lett. b) della Legge 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*.

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

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

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

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

La Tabella III.1 mostra che, in media, per il triennio 2017-2019, per il quale si dispone di un quadro completo delle valutazioni, il *gap* complessivo risulta di quasi 103,3 miliardi di euro, di cui 91 miliardi di mancate entrate tributarie e 12,2 miliardi di mancate entrate contributive. Nel 2019, il *gap* complessivo, tributario e contributivo, risulta pari a 99,2 miliardi di euro e si colloca per la prima volta al di sotto della soglia di 100 miliardi di euro, confermando quanto già pubblicato nell'Aggiornamento alla Relazione 2021.

Come sottolineato nella Relazione, i dati relativi al 2020 sono provvisori, in attesa della pubblicazione dei dati definitivi della Contabilità nazionale. Pertanto, nella Relazione l'analisi è focalizzata sui risultati definitivi con riferimento all'anno d'imposta 2019, mentre i dati preliminari del 2020 devono essere necessariamente interpretati con cautela. Tuttavia, le prime stime mostrano un ulteriore significativo trend di riduzione del *tax gap* anche nel 2020, nonostante lo shock pandemico, soprattutto con riferimento al *gap* dell'IRPEF sul reddito da lavoro autonomo e d'impresa e dell'IVA, che diminuiscono entrambi di circa 4,5 miliardi di euro rispetto al 2019. Tuttavia, mentre nel caso dell'IVA si tratta di un consolidamento e rafforzamento di quanto già registrato nel biennio precedente, con una riduzione di circa 8 miliardi di euro nel 2019 rispetto al 2017, gli andamenti del *gap* IRPEF sono presumibilmente legati alla riduzione del gettito teorico a seguito dello shock pandemico.

La Tabella III.2 riporta la propensione al *gap* relativa alle entrate tributarie, in media pari al 19,5 per cento nel triennio 2017-19. La riduzione di quasi 3 punti percentuali registrata nel biennio 2018-2019 rispetto al 2017 sembra rafforzarsi ulteriormente. Anche nel 2020 si registra una ulteriore riduzione di un punto percentuale della propensione al *gap* dell'IVA. In attesa della verifica di questi dati preliminari, che sarà possibile solo dopo la pubblicazione dei dati definitivi di Contabilità nazionale, per la prima volta si può ragionevolmente presumere che la serie storica della propensione al *gap* dell'IVA si posizioni al di sotto della soglia "simbolica" del 20 per cento, a conferma degli effetti straordinariamente positivi delle misure di contrasto all'evasione e di miglioramento della *tax compliance* introdotte negli anni recenti. Viceversa, per quanto concerne le imposte dirette, si osserva un incremento della propensione al *gap*. Per questo motivo, come già sottolineato in precedenza, la riduzione in termini assoluti del *gap* dell'IRPEF nel 2020 non può essere interpretata come un miglioramento della *tax compliance*, ma deve essere piuttosto collegata all'impatto dello shock pandemico in termini di riduzione della base imponibile e del gettito teorico.

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

Tipologia di imposta	2015	2016	2017	2018	2019	Differenza 2019-2015	Media 2017-2019	2020
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	4.204	4.103	4.338	4.431	4.589	385	4.453	N.D
IRPEF lavoro autonomo e impresa	32.206	33.362	33.323	32.958	32.078	-129	32.786	27.650
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	780	768	799	797	803	23	800	N.D
IRES	8.389	10.293	8.655	8.042	8.720	331	8.473	8.917
IVA	34.957	34.659	35.570	31.823	27.708	-7.249	31.700	23.122
IRAP	5.497	4.946	5.117	5.237	5.026	-471	5.127	4.662
LOCAZIONI	1.275	767	729	693	551	-724	658	487
CANONE RAI	977	1.008	240	225	239	-738	235	248
ACCISE sui prodotti energetici	1.430	1.611	2.077	1.498	1.914	485	1.830	1.722
IMU-TASI	5.113	5.240	4.994	4.997	4.932	-181	4.974	5.200
Totale entrate tributarie	94.827	96.756	95.842	90.701	86.560	-8.267	91.035	N.D
Totale entrate tributarie (al netto delle accise e dell'IMU)	88.285	89.905	88.771	84.206	79.714	-8.571	84.230	N.D
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.784	2.764	2.928	2.940	2.965	181	2.944	N.D
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.516	8.119	8.804	9.317	9.719	1.203	9.280	N.D
Totale entrate contributive	11.300	10.883	11.731	12.257	12.684	1.384	12.224	N.D
Totale entrate tributarie e contributive	106.127	107.639	107.574	102.958	99.244	-6.883	103.259	N.D

Le stime relative al 2020 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati sull'Economia Non Osservata dell'Istat. Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti. *Nell'anno d'imposta 2015 il calcolo riguarda soltanto l'IMU.

TABELLA III.2: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA

Propensione al gap nell'imposta	2015	2016	2017	2018	2019	Differenza 2019-2015	Media 2017-2019	2020
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,9%	2,8%	2,9%	2,8%	2,8%	-0,1%	2,8%	N.D
IRPEF lavoro autonomo e impresa	65,1%	66,5%	68,0%	67,6%	68,3%	3,2%	68,0%	68,7%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,3%	7,1%	7,3%	7,1%	7,0%	-0,3%	7,1%	N.D
IRES	23,4%	26,6%	23,7%	21,8%	23,1%	-0,2%	22,9%	23,7%
IVA	26,6%	26,1%	26,6%	23,3%	20,3%	-6,2%	23,4%	19,3%
IRAP	20,2%	18,8%	18,8%	18,6%	18,2%	-2,0%	18,5%	17,8%
LOCAZIONI	14,8%	9,4%	8,8%	8,3%	6,7%	-8,0%	7,9%	6,3%
CANONE RAI	35,5%	36,6%	9,9%	10,3%	10,8%	-24,6%	10,3%	11,2%
ACCISE sui prodotti energetici	7,5%	8,4%	10,7%	7,8%	9,7%	2,2%	9,4%	10,9%
IMU-TASI	26,53%	26,37%	25,29%	25,36%	25,10%	-1,4%	25,3%	25,1%
Totale	21,1%	21,2%	20,9%	19,4%	18,3%	-2,7%	19,5%	N.D
Totale al netto delle accise e dell'IMU	21,4%	21,5%	21,2%	19,6%	18,4%	-3,0%	19,7%	N.D

Le stime relative al 2020 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.

*Nell'anno d'imposta 2015 il calcolo riguarda soltanto l'IMU.

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

L'articolo 1, comma 3, della Legge di Bilancio 2021-2023⁶, ha introdotto un nuovo dispositivo di alimentazione del Fondo speciale, istituito dal comma 2 della medesima legge al fine di dare attuazione a interventi in materia di riforma del sistema fiscale (d'ora in avanti "Fondo"). Il Fondo è alimentato dalle risorse stimate come maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo, fermo restando il rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica. Conseguentemente, il comma 6 ha abrogato i commi da 431 a 435 dell'articolo 1 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, che avevano istituito il precedente "Fondo per la riduzione della pressione fiscale".

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

Il comma 4 della Legge di Bilancio 2021-2023 stabilisce che, ai fini della determinazione delle risorse di cui al comma 3, si considerano, in ciascun anno, le maggiori entrate derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo che sono indicate, con riferimento al terzo anno precedente alla predisposizione della Legge di Bilancio, nella "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva", redatta ai sensi dell'articolo 10-bis.1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, introdotto dall'articolo 2 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160. La valutazione di quest'anno deve pertanto fare riferimento alla variazione della *tax compliance* riferita all'anno d'imposta 2019, così come risulta dalla stima definitiva riportata nella Relazione 2022.

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 2019 rispetto al 2018. Vale la pena ricordare che l'indicatore di variazione del *tax gap* non viene costruito come differenza in termini assoluti tra il *tax gap* del 2019 rispetto a quello registrato nel 2018, ma come prodotto tra la variazione della *propensione al gap* (assunta come *proxy* della propensione all'evasione) tra il 2019 e il 2018 e il gettito teorico dell'imposta nel 2019. Come evidenziato anche in un recente contributo della Relazione⁷, questo indicatore è in grado di isolare l'effetto della variazione della *tax compliance* dagli effetti delle variazioni congiunturali e normative sulla base

⁶ Legge 30 dicembre 2020, n. 178.

⁷ Vedi Box 1.C.3, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva 2019", pp. 11-12.

imponibile e sul gettito teorico dell'imposta. In altri termini, è possibile tenere conto del c.d. scenario *controfattuale*, che consente di valutare quale sarebbe stata l'evasione dell'imposta nel 2019 se la propensione all'evasione fosse stata quella registrata nel 2018.

Inoltre, la quantificazione fa riferimento esclusivamente al *gap* dell'IVA e delle imposte dirette (IRPEF e IRES) sul reddito da lavoro autonomo e d'impresa, in considerazione di aspetti legati al calcolo e al monitoraggio della *tax compliance*, sulla base dei requisiti e delle condizioni previste dalla norma, che verranno di seguito illustrate. La Tabella IV.1 riporta il calcolo della variazione della *tax compliance* nel 2019 rispetto al 2018, sulla base dei risultati aggiornati pubblicati nella Relazione 2022; la variazione della *compliance* viene riportata valutando sia il *tax gap* in termini assoluti, sia la variazione nella *propensione al gap*.

I risultati mostrano un miglioramento della *tax compliance* nel 2019 rispetto al 2018 pari a un minimo di 3,1 miliardi di euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione della propensione al *gap*) e a un massimo di 4,3 miliardi di euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione assoluta del *tax gap*).

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

In particolare, la condizione di cui al comma 4 prevede che le maggiori entrate, così come determinate nella Tabella IV.1, siano considerate permanenti se per i tre anni successivi a quello oggetto di quantificazione, la somma algebrica della stima della variazione delle entrate derivanti in ciascun anno dal miglioramento dell'adempimento spontaneo risulti non negativa. Tale condizione implica, di fatto, che il miglioramento della *tax compliance* registrato nel 2019 non sia stato successivamente annullato da un peggioramento della *tax compliance* nel triennio successivo 2020-2022.

TABELLA IV.1: LA VARIAZIONE DELLA TAX COMPLIANCE -2019-2018-. DATI IN MILIONI DI EURO.

		Anno	IVA	IRPEF	IRES	Totale
Propensione al <i>gap</i>	a)	2018	23,25%	67,56%	21,80%	
	b)	2019	20,34%	68,32%	23,12%	
Gettito teorico	c)	2018	136.860	48.782	36.895	
	d)	2019	136.242	46.955	37.719	
<i>Tax gap</i>	e)	2018	31.823	32.958	8.042	
	f)	2019	27.708	32.078	8.720	
Variazione <i>tax compliance</i>	g) = - (f) - e)	<i>tax gap</i>	4.115	880	-678	4.317
	h) = - (b) - a) * d)	Propensione al <i>gap</i>	3.971	-354	-498	3.119

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

secondo caso a un peggioramento in grado di annullare tutta la variazione positiva della *tax compliance* registrata nel 2019.

Sotto il profilo metodologico, per calcolare la variazione della *tax compliance* per il triennio successivo al 2019 si utilizzano, per il 2020, le stime preliminari riportate nella Relazione 2022, mentre per il biennio successivo si fa riferimento alla stima elaborata dal Dipartimento delle finanze⁸. Tale stima viene effettuata solo con riferimento all'IVA e alle imposte dirette per i redditi da lavoro autonomo e d'impresa. Inoltre, l'ammontare delle risorse potenziali derivanti dalla variazione positiva della *tax compliance*, riportate nella Tabella IV.1, deve essere opportunamente corretto per tener conto delle risorse derivanti dal miglioramento della *tax compliance* che sono state già impiegate per finanziare interventi di spesa o di riduzione delle entrate.

La Tabella IV.2 illustra il calcolo delle risorse potenziali da destinare al Fondo, tenendo conto della condizione prevista dal comma 4. Si osserva, innanzitutto, che circa 1,7 miliardi di euro, stimati principalmente come effetto di miglioramento della *tax compliance* a seguito dell'introduzione dell'obbligo della fatturazione elettronica per tutte le transazioni B2B, sono stati già impiegati a copertura delle manovre di finanza pubblica. Pertanto, la variazione netta della *tax compliance*, potenzialmente da destinare al Fondo, è pari soltanto a 1,4 miliardi di euro.

TABELLA IV.2: MAGGIORI ENTRATE PERMANENTI - CONDIZIONE EX ART 1. C. 4 L. 178/2020 - (dati in milioni di euro)					
Anno	Metodo	Quantificazione	IVA	IRPEF/IRES	Totale
2019	Approccio <i>top-down</i>	variazione <i>compliance</i>	3.971	-852	3.119
		<i>di cui già impiegati</i>	1.613	112	1.725
		a) var. <i>compliance</i> netta	2.358	-964	1.393
2020	Approccio <i>top-down</i>	variazione <i>compliance</i>	1.200	-362	838
		<i>di cui già impiegati</i>	1.284	496	1.780
		b) var. <i>compliance</i> netta	-84	-858	-942
2021	Metodo del "residuo"	variazione <i>compliance</i>	4.146	254	4.400
		interventi normativi	203	-9	194
		c) var. <i>compliance</i> netta	3.943	263	4.206
2022	Metodo del "residuo"	variazione <i>compliance</i>	-3.842		-3.842
		interventi normativi	-3.097		-3.097
		d) var. <i>compliance</i> netta	-745		-745
Condizione ex art. 1 comma 4 Legge 178/2020		e) = b) + c) + d)	3,114	-594	2.520
Fondo potenziale		f) = a)			1.393

Nonostante la variazione della *tax compliance* risulti negativa per le imposte dirette nel 2019, per tutte le imposte nel 2020 e per l'IVA nella proiezione annua per il 2022, il risultato significativo per l'anno d'imposta 2021 consente di compensare l'andamento non positivo degli altri anni. La somma algebrica delle variazioni della *tax compliance* nel triennio 2020-2022 risulta, quindi, strettamente

⁸ 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.

positiva e le risorse derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo nel 2019 non risultano annullate, nel loro complesso, negli anni successivi. 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 2019 al netto delle risorse già impiegate nelle manovre di finanza pubblica, pari a circa 1,4 miliardi di euro.

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 IV.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. Risultano circa 11,2 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 2019, possono essere destinate al Fondo, nell'ambito della sessione di bilancio.

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

	Anno	Previsioni			
		2022	DEF 2022	NADEF 2022	Differenza
IVA			139.990	145.781	5.791
Saldo IRPEF			6.052	7.529	1.477
Saldo IRES			9.137	13.040	3.903
Totale	a)	155.179	166.350		11.171
Fondo potenziale	b)				1.393
Condizione ex art. 1 comma 5 Legge 178/2020					a) > b)
Fondo potenziale	c) = b)				1.393
Fondo effettivo					0

V. LA RIDUZIONE DEL TAX GAP NEL PNRR

Nei prossimi anni l'obiettivo di riduzione del *tax gap* costituirà per l'Italia una sfida importante anche ai fini dell'attuazione del programma Next Generation EU (NGEU). Tra gli obiettivi quantitativi sottoposti a monitoraggio per tutta la fase di attuazione del PNRR, infatti, nell'ambito delle misure correlate alla "Riforma dell'Amministrazione fiscale" (Missione 1, Componente 1 del PNRR, M1C1-121), è stata inclusa la "Riduzione del *tax gap*". L'obiettivo prevede che la "propensione all'evasione", calcolata per tutte le imposte ad esclusione dell'IMU e delle accise, si riduca, nel 2024, del 15% rispetto al valore di riferimento del 2019 riportato nella "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva"⁹. È previsto uno *step* intermedio (M1C1-116), che assicurerà che la medesima "propensione all'evasione" si riduca, nel 2023, del 5% del valore di riferimento del 2019¹⁰.

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

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

In valore assoluto, il *tax gap* al netto dell'IMU e delle accise è pari nel 2019 a circa 79,7 miliardi di euro. L'obiettivo di riduzione del 15%, *ceteris paribus*, ovvero trascurando la dinamica futura delle basi imponibili e quindi dell'imposta teorica, corrisponde a una diminuzione dell'evasione tributaria di circa 12 miliardi di euro nel periodo d'imposta 2019-2024.

Gli andamenti recenti mostrano tuttavia segnali incoraggianti. L'ultimo biennio 2018-2019 è stato connotato da una flessione significativa della propensione al *gap*, pari al 13 per cento (ovvero 2,8 punti percentuali calcolati sul valore di 21,2 per cento del 2018) che consolida i risultati di riduzione pari al 7,4% del 2018 rispetto al 2017 (ovvero circa 1,6 punti percentuali su 21,2%) con quelli pari al 6% del 2019 rispetto al 2018 (ovvero circa 1,2 punti percentuali su 19,6%). Anche considerando il *tax gap* in valore assoluto, si è osservata una diminuzione dell'evasione tributaria

⁹ La stima di riferimento per il 2019 è inclusa nella "Relazione aggiornata del Governo", la cui pubblicazione è resa disponibile sul sito web del MEF nell'apposita sezione ad essa dedicata: vedi https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/rel_ev/index.html.

¹⁰ Vedi "Allegato della proposta di decisione di esecuzione del Consiglio relativa all'approvazione della valutazione del piano per la ripresa e la resilienza dell'Italia", pp. 96-97 e 100, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a811c054-d372-11eb-895a-01aa75ed71a1.0002.02/DOC_2&format=PDF.

di circa 4,6 miliardi di euro nel 2018 e di quasi 4,5 miliardi ulteriori nel 2019, per un totale di 9,1 miliardi di euro.

Questi risultati mostrano che, sebbene la propensione all'evasione si mantenga in Italia su livelli piuttosto elevati, le recenti politiche antievasione hanno contribuito ad imprimere un'accelerazione in termini di recupero delle entrate tributarie evase a partire dal biennio 2018-19. Al tempo stesso, poiché la base di riferimento per il raggiungimento degli obiettivi previsti è costituita dall'anno d'imposta 2019, i risultati già raggiunti rendono ancora più ambizioso quanto programmato nel PNRR.

Come è stato già sottolineato, nel corso degli ultimi anni, le politiche di contrasto all'evasione più efficaci sono state lo *split payment* e, soprattutto, la fatturazione elettronica obbligatoria. La prima misura, introdotta dalla Legge di Stabilità del 2015 per le transazioni nei confronti della Pubblica amministrazione, ha previsto che il versamento dell'IVA sia effettuato direttamente dal cliente, cioè dalla stessa Pubblica amministrazione, e non dal venditore. Tale meccanismo è stato successivamente esteso, nel 2017, alle società controllate dalla Pubblica amministrazione e alle società quotate nell'indice FTSE-MIB. La fatturazione elettronica obbligatoria, introdotta con la Legge di Bilancio per il 2018 a decorrere da luglio 2018 per i subappalti e il settore degli oli minerali e generalizzata per tutti i soggetti residenti o stabiliti in Italia a partire dal 2019, ha contribuito a generare un significativo aumento di gettito fiscale, con un effetto più marcato per le imprese di minori dimensioni.

Nonostante questi miglioramenti, l'evasione tributaria resta comunque elevata nel confronto europeo. Se si valuta l'evasione dell'IVA, per la quale è possibile effettuare un confronto della propensione al *gap* a livello europeo utilizzando i dati pubblicati dal *Report* della Commissione europea¹¹, nel 2019 l'Italia risultava al quinto posto tra i paesi a più alta evasione IVA, dopo Lituania, Malta, Grecia e Romania.

L'evasione IVA che non deriva da frodi può essere suddivisa in tre fonti d'inesco principali: l'evasione da omessa fatturazione; l'evasione da omessa dichiarazione, che si verifica nel caso di regolare fatturazione, ma assenza di dichiarazione e versamento dell'imposta; l'evasione da omesso versamento, che si riscontra nel caso di regolare fatturazione e dichiarazione dell'imposta, ma assenza di versamento. La strategia antievasione elaborata negli ultimi anni si è focalizzata sul contrasto all'evasione da omesso versamento, soprattutto attraverso l'introduzione e successivamente l'estensione del meccanismo di *split payment*, per le transazioni B2G, e l'evasione da omessa dichiarazione, soprattutto attraverso l'introduzione della fatturazione elettronica obbligatoria per le transazioni B2B e l'invio telematico dei corrispettivi per le transazioni B2C. Tuttavia, il raggiungimento di ulteriori ambiziosi obiettivi in termini di riduzione dell'evasione IVA presuppone di concentrare maggiormente lo sforzo nei confronti del fenomeno dell'omessa fatturazione.

In questa direzione si muovono le Raccomandazioni Specifiche al Paese (*Country Specific Recommendation*) della Commissione Europea per il 2019, che

¹¹ CASE, "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2021 Final Report", September 2021.

costituiscono il fondamento delle riforme strutturali previste nell'ambito del PNRR. La CSR 1 riferita alle politiche fiscali indica come prioritario il contrasto all'evasione, in particolare, nella forma dell'omessa fatturazione, e invita a potenziare i pagamenti elettronici obbligatori. Per perseguire questi obiettivi, è stato avviato un riesame delle possibili azioni per ridurre l'evasione fiscale nella forma dell'omessa fatturazione nei settori più esposti, anche attraverso incentivi mirati per i consumatori, al fine poi di adottare provvedimenti sulla base dei suoi esiti.

In linea con tali indirizzi, nell'ambito della Riforma 1.12, "Riforma dell'Amministrazione Fiscale", nel PNRR sono esplicitamente previsti due Traguardi:

- i) il Traguardo M1C1-101, con scadenza entro il quarto trimestre del 2021, prevede la pubblicazione di una "Relazione per orientare le azioni del Governo volte a ridurre l'evasione fiscale dovuta alla omessa fatturazione, in particolare nei settori più esposti all'evasione fiscale, anche attraverso incentivi mirati per i consumatori";
- ii) il Traguardo M1C1-103, punto v), con scadenza entro il secondo trimestre del 2022, prevede l'entrata in vigore di atti di diritto primario e derivato che attuano azioni complementari efficaci basate sul riesame di eventuali misure per ridurre l'evasione fiscale dovuta alla omessa fatturazione.

La Relazione di cui al punto i) - pubblicata il 31 dicembre 2021¹² - ha individuato alcune possibili misure per ridurre l'evasione da omessa fatturazione, che si verifica prevalentemente quando venditore e acquirente si accordano per evadere (cosiddetta "evasione con consenso"), mettendo in essere comportamenti collusivi e fraudolenti che non risultano tracciabili¹³.

L'omessa fatturazione è dovuta, infatti, in modo prevalente, a un consenso tra operatori nella transazione economica, ovvero tra fornitori e acquirenti di beni e prestazioni di servizi. Va, a proposito, ricordato che, ad oggi, non esistono stime ufficiali della disaggregazione tra *gap IVA* con consenso, e quindi da omessa fatturazione, e *gap IVA* senza consenso, e quindi da omessa dichiarazione in presenza di fatturazione, utili per effettuare un monitoraggio degli andamenti. Per colmare questa lacuna informativa, la Commissione incaricata di redigere la Relazione ha avviato un approfondimento teorico ed empirico funzionale a valutare la fattibilità di scomporre il *gap IVA*, tra evasione con consenso e senza consenso, tra evasione riconducibile alle operazioni B2B e B2C, ovvero riconducibile ai vari agenti economici, operatori intermedi, operatori finali e consumatori finali.

In generale, la "Relazione per orientare le azioni del governo volte a ridurre l'evasione fiscale derivante da omessa fatturazione" (d'ora in avanti "Relazione M1C1-101") individua un'adeguata attività di *compliance risk management* come parte essenziale di una strategia di contrasto dell'omessa fatturazione e delle altre tipologie di evasione. Questo orientamento si fonda sulla consapevolezza che, anche

¹² MEF, "Relazione per orientare le azioni di Governo volte a ridurre l'evasione fiscale derivante da omessa fatturazione", 20 dicembre 2021, <https://italiadomani.gov.it/it/strumenti/documenti.html?orderBy=%40jcr%3Acontent%2Fjcr%3Atitle&sort=asc&resultsOffset=50>.

¹³ L'evasione IVA "con consenso" deriva principalmente da fenomeni di omessa fatturazione che nei casi più estremi può determinare l'assenza completa di adempimenti tributari (c.d. "evasori totali" o soggetti privi di partita IVA).

quando il pagamento viene effettuato elettronicamente, non sempre l'informazione relativa alla transazione sarebbe effettivamente e massivamente utilizzabile per orientare l'attività di controllo, o per motivare una sorta di "accertamento automatico" nei confronti del venditore finale che omette di fatturare o di dichiarare la vendita pagata elettronicamente.

Per superare queste criticità, la strategia complessiva di riduzione dell'evasione fiscale dovrebbe essere collegata sia a misure specifiche, finalizzate direttamente al contrasto dell'evasione da omessa fatturazione, sia a misure di stimolo al miglioramento della *tax compliance* e finalizzate al potenziamento dell'attività di *compliance risk management*.

Per quanto concerne le misure specifiche, è stata emanata la norma che anticipa l'applicazione delle "sanzioni per mancata accettazione di pagamenti effettuati con carte di debito e credito", già previste, a decorrere dal 1° gennaio 2023, dall'articolo 19-ter del Decreto Legge 6 novembre 2021, n. 152. In particolare, la norma, confluita nell'articolo 18, comma 1, del Decreto Legge 30 aprile 2022, n. 36 (c.d. Decreto PNRR-bis), anticipa la decorrenza della previsione in materia di sanzioni per mancata accettazione dei pagamenti elettronici al 30 giugno 2022.

Inoltre, con l'articolo 18, comma 4, del Decreto Legge 30 aprile 2022, n. 36, è stato esteso l'ambito soggettivo della norma che ha previsto l'obbligo della trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate, da parte degli operatori finanziari, dei dati identificativi degli strumenti di pagamento elettronico messi a disposizione degli esercenti, nonché l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate mediante gli stessi strumenti (articolo 22, comma 5, ultimo periodo, del Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124). Tale obbligo è stato dapprima introdotto dall'articolo 5-novies del Decreto Legge 21 ottobre 2021, n. 146, per le transazioni effettuate a favore dei soli operatori che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi al consumo finale (B2C); la norma ora estende l'obbligo con riferimento alle transazioni effettuate a favore di tutti gli operatori economici, compresi, quindi, gli operatori B2B e B2G.

Queste novità consentiranno all'Agenzia delle entrate di utilizzare i dati delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici trasmessi dagli esercenti attività di commercio al dettaglio, incrociandoli con i dati dei POS. Eventuali discrepanze potranno essere utilizzate per sviluppare processi di analisi del rischio e predisporre lettere di *compliance* da inviare agli operatori, segnalando eventuali incoerenze, e l'effetto di deterrenza potrà essere amplificato dall'aumento del numero delle operazioni commerciali regolate mediante transazioni elettroniche.

Nelle direzioni individuate, va, inoltre, l'emanazione della norma che estende l'obbligo di fatturazione elettronica ai soggetti che applicano il regime forfettario (articolo 18, comma 2, del Decreto Legge 30 aprile 2022, n. 36)¹⁴. Estendendo l'obbligo di fatturazione elettronica a tutti i soggetti attualmente esenti, la norma consente di eliminare le attuali lacune e asimmetrie nelle attività di analisi del rischio di evasione, basandole sull'incrocio dei dati e sull'utilizzo esaustivo di tutte le fonti informative su tutta la filiera.

¹⁴ In particolare, l'obbligo scatta dal 1° luglio 2022 per i soggetti forfettari con volume di ricavi o di compensi nell'anno precedente superiore a 25.000 euro, dal 1° gennaio 2024 per gli altri contribuenti forfettari, con volume d'affari non superiore a 25.000 euro.

Infine, in relazione agli incentivi ai consumatori finalizzati ad innescare il c.d. contrasto di interessi tra acquirente e venditore e, quindi, i casi prevalenti di evasione da omessa fatturazione, la Relazione M1C1-101 ha evidenziato le criticità e i limiti della misura del *cashback* che, pur essendo stato efficace nell'incentivare i pagamenti elettronici, non sembra aver dispiegato effetti significativi in termini di recupero di evasione. Anche alla luce dei notevoli oneri finanziari collegati a questo strumento, non si è ritenuto di riproporlo, ma si è, in alternativa, valutata la fattibilità di interventi normativi volti al miglioramento del funzionamento della lotteria degli scontrini, che è uno strumento particolarmente efficiente dal punto di vista del rapporto tra costi e benefici potenziali. Questi interventi dovrebbero consistere sia in una revisione del sistema premiale, in modo da aumentare il numero di vincite, ancorché di importo ridotto, sia in una semplificazione della regolamentazione della lotteria¹⁵.

Con riferimento alla seconda tipologia di provvedimenti, la Riforma 1.12 del PNRR, prevede che saranno adottate diverse misure per incoraggiare l'adempimento degli obblighi fiscali (*tax compliance*) e migliorare l'efficacia degli *audit* e dei controlli mirati, tra cui: la creazione della banca dati e dell'infrastruttura informatica dedicata per il rilascio della dichiarazione precompilata IVA; il miglioramento della qualità della banca dati per le comunicazioni per l'adempimento spontaneo (cosiddette "lettere di *compliance*"), anche al fine di ridurre l'incidenza di "falsi positivi", aumentando gradualmente il numero di comunicazioni inviate ai contribuenti; la riforma (già menzionata) dell'attuale legislazione per garantire sanzioni amministrative effettive contro gli esercenti privati che rifiutino il pagamento elettronico; il completamento del processo di pseudonimizzazione dell'archivio dei rapporti finanziari, nonché lo sviluppo di strumenti informatici in grado di consentire l'analisi di *big data*, funzionali a rendere più efficaci l'analisi del rischio e le selezioni dei contribuenti da sottoporre a controllo. Per attuare queste riforme e aumentare la capacità operativa dell'Amministrazione finanziaria, sarà potenziato l'organico dell'Agenzia delle entrate con 4.113 unità di personale, in linea con il suo "Piano della performance 2021-2023".

Più in dettaglio, le seguenti azioni sono state adottate nel corso del secondo semestre del 2021 e del primo semestre del 2022, in attuazione e ai fini del raggiungimento dei Traguardi previsti nel PNRR.

- *Traguardo M1C1-103 - item (i): Piena operatività della banca dati e dell'infrastruttura informatica dedicata al rilascio delle dichiarazioni IVA precompilate.*

¹⁵ L'Agenzia delle dogane e dei Monopoli, l'Agenzia delle Entrate e Sogei, stanno lavorando all'implementazione del sistema informatico per la realizzazione della lotteria degli scontrini istantanea che sarà tecnologicamente pronta entro la fine del 2022. Il primo quadrimestre del 2023 sarà utilizzato per testare gli ambienti reali e verosimilmente nel secondo semestre 2023 potrà effettivamente entrare in funzione la tecnologia su tutto il territorio nazionale. Il processo di lavoro si articola lungo l'elaborazione di un sistema informatico e telematico che permetta, a tutti i registratori di cassa presenti sul territorio nazionale, di emettere un "QR-code" per la partecipazione alla lotteria all'atto dell'emissione dello scontrino fiscale. L'approccio che si sta utilizzando è quello di elaborare il sistema ottimale per minimizzare gli impatti sugli esercenti in termini di aggiornamento dei registratori di cassa e al contempo la massimizzazione della sicurezza di certificazione del sistema di gioco. Infatti, il sistema deve essere implementato con le certificazioni necessarie di sicurezza per evitare pagamenti di premi non dovuti (che si prevedono essere automatici essendo diverse centinaia di migliaia e con un controvalore di diverse decine di milioni di euro) rispetto a possibili contraffazioni di codice. Al termine dell'elaborazione informatica, ADM, d'intesa con ADE, adotterà (verosimilmente entro il 2022) i provvedimenti che la legge ha demandato alle Agenzie fiscali.

L'Agenzia delle entrate ha realizzato e reso operativa l'infrastruttura tecnologica che consente la precompilazione delle bozze dei registri IVA delle vendite e degli acquisti, delle comunicazioni trimestrali delle liquidazioni IVA e della dichiarazione annuale IVA. In particolare, l'Agenzia delle entrate ha messo a disposizione dei contribuenti che rientrano nella platea sperimentale dei destinatari le bozze dei registri IVA, a partire dal 13 settembre 2021, e le bozze delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA, a partire dal 6 novembre 2021, in una specifica area web del portale "Fatture e corrispettivi" a cui è possibile accedere tramite apposite credenziali direttamente o tramite professionisti incaricati.

- *Traguardo M1C1-103 - item (ii): Potenziamento della banca dati utilizzata per le "lettere di conformità".* L'Agenzia delle entrate ha adottato diverse iniziative volte a migliorare il livello qualitativo delle proprie basi dati, nonché la loro interoperabilità, tramite l'implementazione di piattaforme di analisi avanzata dei dati. Dette basi dati vengono utilizzate anche per le analisi del rischio propedeutiche all'invio delle comunicazioni di stimolo della *compliance*. I miglioramenti introdotti garantiscono la possibilità di sviluppare criteri di indagine complessi e verificare preventivamente la presenza di possibili falsi positivi.
- *Traguardo M1C1-103 - item (iv): Completamento del processo di pseudonimizzazione dei dati dell'archivio dei rapporti finanziari.* L'Agenzia delle entrate ha sviluppato la metodologia di pseudonimizzazione da applicare ai dati contenuti nell'Archivio dei rapporti finanziari (ADR). La relativa nota metodologica è stata trasmessa all'autorità Garante della privacy, sotto forma di allegato al documento di valutazione di impatto privacy (DPIA), unitamente allo schema di D.M. destinato a disciplinare - ex articolo 23 del Regolamento UE n. 679/2016 - le necessarie limitazioni dei diritti degli interessati, nonché le connesse garanzie, che si rendono applicabili nel corso delle attività di analisi del rischio basate sui dati dell'ADR. A tal riguardo, si segnala che in data 13 giugno 2022, il Garante della privacy - con nota. prot. n. 31237/2022 - ha dichiarato - ex articolo 36, par. 4, del Regolamento UE n. 679/2016 - di non avere osservazioni sul citato schema di decreto che, conseguentemente, è stato emanato in data 28 giugno 2022. Inoltre, in data 30 luglio 2022 è pervenuto il parere favorevole - atto n. 276 del 2022 - del Garante per la protezione dei dati personali in merito alla bozza di valutazione di impatto - di cui all'art. 1, comma 684, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 - predisposta dall'Agenzia delle entrate;
- *Traguardo M1C1 -105: Aumento del 20% delle "lettere di conformità".* L'Agenzia delle entrate ha predisposto un documento di pianificazione che illustra i criteri di rischio che saranno utilizzati per la predisposizione delle liste di contribuenti nei cui confronti attivare le iniziative di stimolo della *compliance*. Detto cronoprogramma è stato condiviso con il partner tecnologico Sogei e le diverse attività sono già state inserite nei piani tecnici di automazione. Pertanto, per ciascuna lista è già delimitata la platea di riferimento ed individuato il periodo dell'anno in cui le comunicazioni saranno inviate ai contribuenti. Rispetto all'obiettivo complessivo di 2.581.090 "lettere di compliance", sono state inviate 1.902.546 comunicazioni (pari al 73,71% dell'obiettivo prefissato). Si prevede di concludere le attività per il conseguimento dell'obiettivo nel dicembre 2022.

- *Traguardo M1C1 -106: Riduzione del 5% del numero di "lettere di conformità" che rappresentano falsi positivi.* Ogni criterio di incrocio delle informazioni è stato già sottoposto a una fase preliminare di sperimentazione, finalizzata ad individuare le possibili anomalie presenti nelle platee di riferimento (es. sovrarappresentazione di singoli codici ATECO, presenza di regimi speciali di tassazione). Inoltre, si sottolinea che le fasi di verifica continueranno, iterativamente, sino all'invio dei singoli "gruppi" di comunicazioni. A fronte dell'invio di 1.902.546 comunicazioni di *compliance*, sono stati consuntivati 6.446 falsi positivi. A tal riguardo, si ricorda che la soglia massima di falsi positivi prevista dal PNRR ammonta a 126.500. Si prevede di concludere le attività per il conseguimento dell'obiettivo entro dicembre 2022.
- *Traguardo M1C1 -107: Aumento del 15% del gettito fiscale generato dalle "lettere di conformità".* In base ai dati rilevati al 31 agosto 2022, sono stati riscossi 2.066 milioni di euro, pari all'84,38% dell'obiettivo prefissato. Si prevede di concludere le attività per il conseguimento dell'obiettivo entro dicembre 2022.

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

Sul piano degli assetti organizzativi, queste innovazioni possono essere declinate attraverso la valorizzazione del personale dell'Amministrazione finanziaria che consentirà di affiancare al personale specializzato in diritto tributario anche esperti in discipline statistiche, econometriche, informatiche e *data scientists*.

Sul piano degli assetti operativi e infrastrutturali, invece, il miglioramento della qualità dei controlli effettuati dall'Amministrazione si baserà sul potenziamento delle tecniche innovative di analisi dei dati, valutazione del rischio di *non compliance* e monitoraggio dei comportamenti di soggetti a elevata pericolosità fiscale, anche grazie all'utilizzo di software specialistici che consentono l'applicazione di metodologie quali il *machine learning*, il *text mining* e la *network analysis*. Tali attività si baseranno sullo sfruttamento delle potenzialità derivanti dall'utilizzo di informazioni provenienti da enti esterni, di quelle di natura finanziaria contenute nell'Archivio dei rapporti finanziari, nonché dei dati derivanti dall'introduzione generalizzata della fatturazione elettronica e dalla trasmissione dei corrispettivi, che consentiranno di migliorare le analisi e i controlli incrociati tra le diverse operazioni dichiarate dai contribuenti e di monitorare i pagamenti IVA.

Saranno strettamente connessi al pieno sviluppo della digitalizzazione anche l'ottimizzazione e l'ampliamento dei canali messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria per offrire ai contribuenti/utenti una chiara definizione dei propri obblighi fiscali, anche con l'obiettivo di promuovere una maggiore trasparenza dei rapporti con il fisco. In questo senso, la progressiva estensione del metodo della dichiarazione precompilata anche agli adempimenti

IVA costituirà un obiettivo strategico per il prossimo triennio, funzionale a consentire che tutte le informazioni contenute nelle banche dati della Pubblica Amministrazione utili ai fini dell'assolvimento dei propri obblighi fiscali siano progressivamente messe a disposizione dei contribuenti.

PAGINA BIANCA

ALLEGATO IV

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

PAGINA BIANCA

INDICE

I.	SINTESI	50
II.	L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2016-2019 (ISTAT)	55
II.1	La definizione di Economia non osservata (NOE) nella Contabilità nazionale e l'attuale metodo di stima del sommerso economico.....	55
II.2	Principali evidenze per il 2019	56
III.	EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA	66
III.1	Principali evidenze per il periodo 2014-2019 e stime provvisorie per il 2020.....	66
III.2	Quantificazione delle maggiori entrate da adempimento spontaneo.....	95
IV.	STRATEGIE E RISULTATI DEGLI INTERVENTI DI PREVENZIONE E CONTRASTO	97
IV.1	Prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale.....	97
IV.2	Prevenzione e contrasto dell'evasione contributiva.....	129
V.	VALUTAZIONE DI ALCUNE <i>POLICY</i> E POSSIBILI LINEE DI INTERVENTO NELL'AMBITO DEL PNRR	142
V.1	La valutazione delle <i>policy</i>	142
V.2	PNRR: stato di attuazione e alcune possibili linee di intervento per il futuro.....	163

I. SINTESI

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

In particolare, nei capitoli II e III sono riportati, rispettivamente, i dati relativi all'economia sommersa e le stime del *tax gap* - fiscale e contributivo- aggiornati al 2019. Il capitolo III contiene anche la conseguente quantificazione delle maggiori risorse derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo. Il capitolo IV è dedicato ad illustrare i risultati conseguiti nell'azione di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva nell'anno 2021. Infine, il capitolo V, in primo luogo, fornisce alcuni elementi utili alla valutazione di policy introdotte anche con l'obiettivo di ridurre l'evasione, e in secondo luogo, prospetta alcune possibili linee di intervento coerenti con gli obiettivi futuri che il PNRR prevede in tema di riduzione dell'evasione.

Sulla base dei Conti nazionali pubblicati dall'Istat a marzo del 2022, nel capitolo II si documenta come il valore aggiunto generato dal **sommerso economico**, che già nel 2018 aveva segnato una contrazione del 3,1%, mostri nel 2019 un'ulteriore flessione del 2,7% attestandosi a 183,9 miliardi di euro. Conseguentemente, l'incidenza sul Pil del sommerso economico **scende al 10,2% rispetto al 10,7%** dell'anno precedente. Anche il tasso di irregolarità del lavoro, calcolato come incidenza percentuale delle unità di lavoro a tempo pieno non regolari sul totale, scende, nel 2019, al 14,9% rispetto al 15,1% dell'anno precedente.

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

Nell'arco del periodo compreso tra il 2015 e il 2019, il *tax gap* si è ridotto in termini assoluti di circa 6,9 miliardi di euro 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, si è ridotta di circa 2,7 punti percentuali.

In particolare il *tax gap* complessivo del 2019, anche dopo le revisioni intervenute nelle serie storiche, si riduce in valore assoluto di circa 3,7 miliardi di euro tra il 2018 e il 2019. Si conferma, pertanto, quanto anticipato nell'Aggiornamento alla Relazione 2021, ovvero **la diminuzione del *tax gap* complessivo, fiscale e contributivo, per la prima volta sotto la soglia dei 100 miliardi di euro**. Più precisamente, il *tax gap* complessivo risulta, nel 2019, pari a circa 99,2 miliardi, di cui 86,5 miliardi di euro di mancate entrate tributarie e 12,7

¹ La presente Relazione è stata approvata dalla [Commissione](#) nella seduta del 19 settembre 2022.

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

miliardi di euro di mancate entrate contributive. Inoltre, la riduzione della propensione al *gap* tra il 2018 e il 2019, pari ad un ulteriore punto percentuale, conferma l'andamento decrescente che si era già riscontrato nel 2018 rispetto al 2017.

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.1³.

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

Tipologia di imposta	2015	2016	2017	2018	2019	Differenza 2019-2015	Media 2017-2019	2020
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	4.204	4.103	4.338	4.431	4.589	385	4.453	N.D
IRPEF lavoro autonomo e impresa	32.206	33.362	33.323	32.958	32.078	-129	32.786	27.650
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	780	768	799	797	803	23	800	N.D
IRES	8.389	10.293	8.655	8.042	8.720	331	8.473	8.917
IVA	34.957	34.659	35.570	31.823	27.708	-7.249	31.700	23.122
IRAP	5.497	4.946	5.117	5.237	5.026	-471	5.127	4.662
LOCAZIONI	1.275	767	729	693	551	-724	658	487
CANONE RAI	977	1.008	240	225	239	-738	235	248
ACCISE sui prodotti energetici	1.430	1.611	2.077	1.498	1.914	485	1.830	1.722
IMU-TASI	5.113	5.240	4.994	4.997	4.932	-181	4.974	5.200
Totale entrate tributarie	94.827	96.756	95.842	90.701	86.560	-8.267	91.035	N.D
Totale entrate tributarie (al netto delle accise e dell'IMU)	88.285	89.905	88.771	84.206	79.714	-8.571	84.230	N.D
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.784	2.764	2.928	2.940	2.965	181	2.944	N.D
Entrate contributive carico datore di lavoro	8.516	8.119	8.804	9.317	9.719	1.203	9.280	N.D
Totale entrate contributive	11.300	10.883	11.731	12.257	12.684	1.384	12.224	N.D
Totale entrate tributarie e contributive	106.127	107.639	107.574	102.958	99.244	-6.883	103.259	N.D

Le stime relative al 2020 sono provvisorie in attesa della pubblicazione dei dati sull'Economia Non Osservata dell'Istat. Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti. *Nell'anno d'imposta 2015 il calcolo riguarda soltanto l'IMU.

TABELLA I.2: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA

Propensione al <i>gap</i> nell'imposta	2015	2016	2017	2018	2019	Differenza 2019-2015	Media 2017-2019	2020
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,9%	2,8%	2,9%	2,8%	2,8%	-0,1%	2,8%	N.D
IRPEF lavoro autonomo e impresa	65,1%	66,5%	68,0%	67,6%	68,3%	3,2%	68,0%	68,7%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,3%	7,1%	7,3%	7,1%	7,0%	-0,3%	7,1%	N.D
IRES	23,4%	26,6%	23,7%	21,8%	23,1%	-0,2%	22,9%	23,7%
IVA	26,6%	26,1%	26,6%	23,3%	20,3%	-6,2%	23,4%	19,3%
IRAP	20,2%	18,8%	18,8%	18,6%	18,2%	-2,0%	18,5%	17,8%
LOCAZIONI	14,8%	9,4%	8,8%	8,3%	6,7%	-8,0%	7,9%	6,3%
CANONE RAI	35,5%	36,6%	9,9%	10,3%	10,8%	-24,6%	10,3%	11,2%
ACCISE sui prodotti energetici	7,5%	8,4%	10,7%	7,8%	9,7%	2,2%	9,4%	10,9%
IMU-TASI	26,53%	26,37%	25,29%	25,36%	25,10%	-1,4%	25,3%	25,1%
Totale	21,1%	21,2%	20,9%	19,4%	18,3%	-2,7%	19,5%	N.D
Totale al netto delle accise e dell'IMU	21,4%	21,5%	21,2%	19,6%	18,4%	-3,0%	19,7%	N.D

Le stime relative al 2020 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. *Nell'anno d'imposta 2015 il calcolo riguarda soltanto l'IMU.

³ Il paragrafo III.2 dell'Appendice contiene ulteriori approfondimenti sul *gap* dell'Iva, ovvero un primo tentativo di scomposizione dello stesso nelle sue componenti B2B e B2C nonché con consenso e senza consenso -in linea con quanto previsto nell'Agenda per il 2022 delineata nel paragrafo VI della Relazione 2021- nonché gli esiti della stima *bottom-up*.

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

A seguito della novità introdotta con la legge di bilancio per il 2021⁴, 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 2019 (che è appunto il terzo anno precedente il 2022) e il *tax gap* del 2018, a parità di base imponibile potenziale. Secondo le stime riportate nel Paragrafo III.2, la riduzione del *tax gap* del 2019 rispetto al 2018, escludendo l'effetto dovuto alla variazione delle basi imponibili potenziali occorsa tra questi due anni, **risulta compresa tra un minimo di 3,1 miliardi e un massimo di 4,3 miliardi di euro.**

Le Tabelle I.1 e I.2 riportano anche le stime provvisorie relative al 2020. 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, in primo luogo, nell'Aggiornamento a questa Relazione che verrà pubblicato ad inizio dicembre 2022 a seguito della revisione dei Conti nazionali operata dall'Istat e, in secondo luogo, nella Relazione del 2023. Pertanto tali stime, anche se provvisorie, sono indicative del consolidamento delle tendenze di medio periodo di riduzione dell'evasione.

Nella letteratura economica⁵ è ormai diffusa la consapevolezza che i livelli e gli andamenti dell'evasione dipendano da un complesso insieme di fattori, tra i quali rivestono un'importanza fondamentale, ancorché non esclusiva, **le strategie di prevenzione e contrasto dell'evasione** definite ed attuate dalle Pubbliche Amministrazioni. Il Capitolo IV è dedicato all'illustrazione di tale strategia che, nel nostro Paese, vede concorrere 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.

⁴ Articolo 1, commi 2 e successivi della legge 178 del 2020. Si noti, in particolare, che il comma 3 di questa norma richiede una quantificazione riferita al terzo anno precedente alla predisposizione della legge di bilancio e quindi riferita, per questa Relazione, al 2019.

⁵ La letteratura di riferimento è molto estesa. Un'efficace sintesi è offerta nell'articolo di James Alm, *What Motivates Tax Compliance*, pubblicato sul *Journal of Economic Surveys*, volume 33, Issue 2, 2019.

TABELLA I.3: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Agenzia delle entrate	Lettere di promozione della compliance	Invio di circa 1.370 mila comunicazioni con le quali sono state segnalate possibili anomalie fiscali ad alcune categorie di contribuenti, che hanno potuto rimediare agli errori o alle omissioni attraverso l'istituto del ravvedimento operoso
	Misure volte ad attrarre persone e imprese estere in Italia	n. 24 soggetti ammessi al regime di <i>cooperative compliance</i> n. 625 istanze di <i>patent box</i> concluse, di cui 326 con accordo
	Controlli eseguiti	137.433 controlli sostanziali eseguiti.
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Settore Dogane	Gettito: 31,94 miliardi di euro Extra-gettito (MDA): 262,62 milioni di euro Campioni analizzati dai Laboratori chimici: 11.783
	Settore Accise (energie e alcoli)	Gettito: 14,41 miliardi di euro Extra-gettito (svincoli irregolari riscossi): 2,3 milioni di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 693 Sequestri dentro gli spazi doganali: 43,3 tonnellate (tabacco sfuso) e 3,9 mln di pezzi Sequestri fuori dagli spazi doganali: 42,83 tonnellate tabacchi
	Settore Accise (tabacchi)	Gettito: 8,41 miliardi di euro Extra-gettito (imposta accertata): 94,47 milioni di euro Extra-gettito (sanzioni tributarie e amministrative): 63,83 milioni di euro
	Settore Giochi	Gettito: 18,32 miliardi di euro Extra-gettito: MDA per 1,36 miliardi di euro e sanzioni per 1,77 miliardi di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 32.984 Sequestri: 29 milioni di Kg/l e 108,22 milioni di pezzi Valore stimato del sequestro: 624 milioni di euro
Guardia di Finanza	Indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	10.729
	Sequestri preventivi per reati in materia di IVA e imposte dirette	1,4 miliardi di euro
	Sequestri di crediti d'imposta inesistenti	1,36 miliardi di euro
	Soggetti denunciati per reati in materia di IVA e imposte dirette	13.676
	Soggetti arrestati per reati in materia di IVA e imposte dirette	411
	Reati in materia di IVA e imposte dirette segnalati all'Autorità Giudiziaria	7.153
	Verifiche, controlli fiscali e altri controlli	41.047
	Evasori totali scoperti	3.419
	Lavoratori in nero e irregolari scoperti	14.920
INL	Attività di vigilanza aziende ispezionate	117.608
	Recupero contributi e premi evasi (€)	1.111.584.648
	Lavoratori in nero	20.571
	Lavoratori irregolari	480.119
INPS Verifiche amministrative	Contributi evasi accertati	286.059.811 euro di maggiori entrate
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni	79.991.074 euro di minori uscite
INAIL Verifiche amministrative	Premi accertati Censim./Indotto (€)	29.907.652

Il paragrafo I del capitolo V risponde alla finalità, esplicitamente indicata dall'articolo 10bis, comma 1, della legge 196/2009 di "valutare i risultati dell'attività di contrasto e

prevenzione, nonché di stimolo all'adempimento spontaneo". Il perseguimento di tale obiettivo esige un approccio scientifico rigoroso, fondato su tecniche econometriche e di *policy evaluation*. Le *policy* oggetto di analisi⁶ hanno la duplice caratteristica di avere un impatto potenziale sull'evasione e di rappresentare argomenti centrali nel dibattito di politica fiscale.

Per quel che riguarda il regime della c.d. **cedolare secca**, ovvero la tassazione ad aliquota proporzionale ridotta dei redditi derivanti dalle locazioni di abitazioni, l'analisi svolta dal Dipartimento delle finanze nel paragrafo V.1.1 evidenzia che se, da un lato, si riscontra un effetto di emersione - ovvero un aumento della probabilità di contrarre e dichiarare un contratto di locazione e un incremento della base imponibile - dall'altro lato, tale effetto non è stato sufficiente ad assicurare la copertura delle minori entrate derivanti dalla riduzione dell'imposizione e ha avuto effetti regressivi in termini di distribuzione del reddito, nella misura in cui il risparmio in termini di imposizione fiscale beneficia soprattutto i contribuenti più ricchi.

Nel paragrafo V.1.2 vengono analizzati alcuni aspetti dei **regimi agevolati per i lavoratori autonomi e per gli imprenditori individuali**. L'Agenzia delle entrate si è focalizzata sul regime "dei minimi", originariamente introdotto nel 2007, evidenziando come esso non abbia contribuito, quantomeno nel triennio 2012-2014, a ridurre il *tax gap* - espresso in percentuale dell'imposta potenziale - anche a causa del fenomeno dei "falsi minimi", ovvero di contribuenti che hanno potuto beneficiare dell'agevolazione solo grazie alla sotto-dichiarazione del fatturato. Anche l'analisi svolta dal Dipartimento delle finanze sul regime forfetario introdotto nel 2019, per quanto di carattere preliminare, evidenzia un effetto di autoselezione dei contribuenti con ricavi e compensi al di sotto della soglia massima di 65 mila euro al fine di usufruire dell'imposta sostitutiva prevista dal regime forfetario. Si tratta, tuttavia, di un risultato preliminare e parziale, parte di un più ampio progetto di ricerca, avviato dal Dipartimento delle finanze in collaborazione con alcune Università, per la valutazione *ex-post* del regime forfetario, sia dal punto di vista dell'emersione o meno di base imponibile e gettito, sia dal punto di vista distributivo.

Nel paragrafo V.1.3 viene presentata l'analisi econometrica, svolta da Sose, riguardante gli impatti dell'**introduzione degli ISA**, Indici Sintetici di Affidabilità fiscale, in sostituzione dei precedenti studi di settore nonché dell'estensione del regime premiale ad essa connessa. Tali impatti sono valutati sia in termini di ricavi sia in termini di valore aggiunto e risultano essere statisticamente significativi e di segno positivo.

Infine, il paragrafo 2 del capitolo V è dedicato, in primo luogo, ad analizzare l'attuazione dei traguardi e degli obiettivi del PNRR connessi alla riduzione dell'evasione e, in secondo luogo e coerentemente con l'obiettivo indicato nella legge 196/2009⁷, ad indicare alcune linee di intervento volte a stimolare l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali e contributivi. Tali linee di intervento riguardano, in particolare, l'efficientamento dell'azione dell'Agenzia delle entrate (paragrafo V.2.2.1) e l'introduzione degli ISAC (paragrafo V.2.2.2), indicatori sintetici di affidabilità contributiva. L'attuazione di queste linee di intervento appare funzionale al raggiungimento degli obiettivi futuri del PNRR in tema di riduzione dell'evasione fiscale e contributiva.

⁶Queste policy erano già state indicate nell'Agenda per il 2022 delineata nel paragrafo VI della Relazione 2021. La terza parte dell'Appendice contiene alcuni approfondimenti metodologici.

⁷ Si veda in particolare la lettera f), numero 4, articolo 10bis comma 1 della legge 196/2009.

II. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2016-2019 (ISTAT)

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 dall'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:

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

La **sotto-dichiarazione del valore aggiunto** è connessa al deliberato occultamento di una parte del reddito da parte delle imprese attraverso dichiarazioni volutamente errate del fatturato 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

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.

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 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 sotto-dichiarato 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 2019

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

Sulla base dei Conti nazionali pubblicati a marzo del 2022, il valore aggiunto generato dal sommerso economico, che già nel 2018 aveva segnato una contrazione del 3,1%, mostra nel 2019 una ulteriore flessione del 2,7% attestandosi a 183,9 miliardi di euro (Tabella II.2.1); l'incidenza sul Pil scende al 10,2% dal 10,7% dell'anno precedente (Tabella II.2.2).

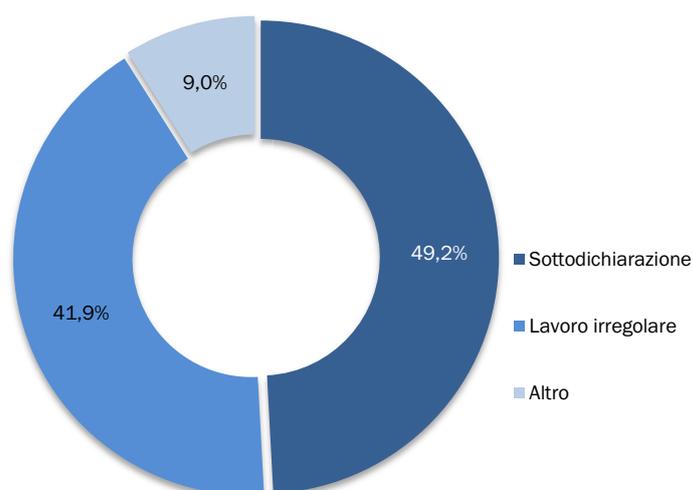
TABELLA II.2.1: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2016-2019, MILIONI DI EURO

Anni	2016	2017	2018	2019
Economia sommersa	189.392	194.965	188.931	183.888
da Sotto-dichiarazione	95.020	98.473	93.953	90.393
da Lavoro irregolare	78.403	80.234	78.034	77.033
Altro	15.969	16.257	16.944	16.462
Totale valore aggiunto	1.522.754	1.557.796	1.589.576	1.611.353
Pil	1.695.787	1.736.593	1.771.391	1.796.634

TABELLA II.2.2: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO E SUL PIL - ANNI 2016-2019, VALORI PERCENTUALI

Anni	2016	2017	2018	2019
Incidenza economia sommersa su valore aggiunto	12,4	12,5	11,9	11,4
da Sotto-dichiarazione	6,2	6,3	5,9	5,6
da Lavoro irregolare	5,1	5,2	4,9	4,8
Altro	1,0	1,0	1,1	1,0
Incidenza economia sommersa su Pil	11,2	11,2	10,7	10,2

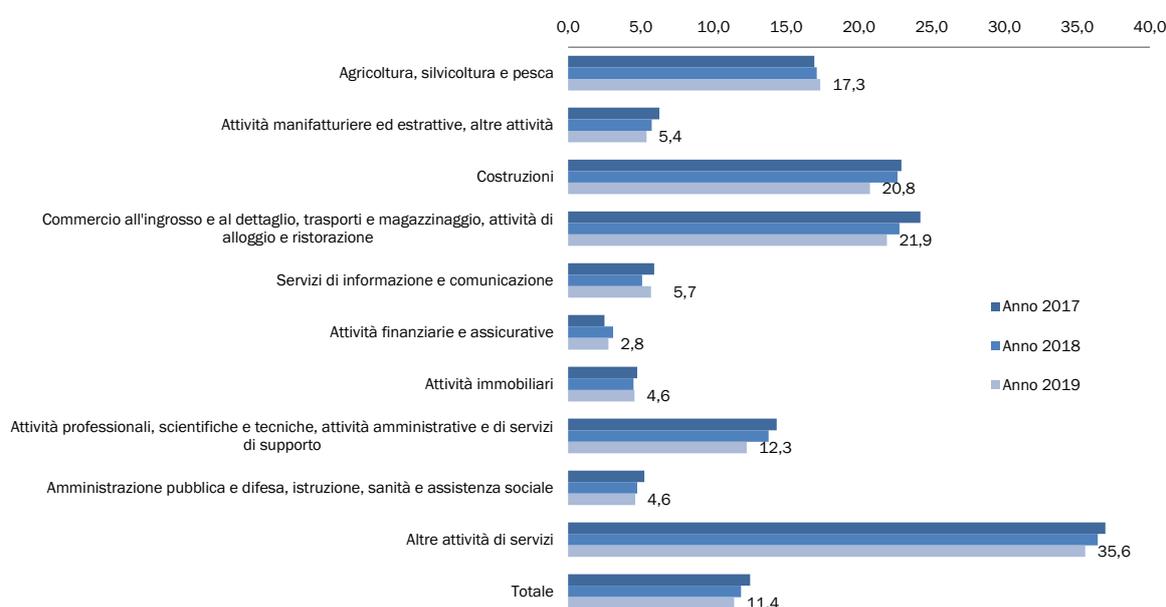
Le componenti più rilevanti dell'economia sommersa sono quelle legate alla correzione della sotto-dichiarazione del valore aggiunto e all'impiego di lavoro irregolare. Nel 2019, esse generano, rispettivamente, il 49,2% e il 41,9% del valore aggiunto complessivo attribuito all'Economia sommersa. Meno rilevante, ancorché significativo (9,0%), 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 2017 e il 2019, 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, ed in particolare nelle Altre attività dei servizi, dove nel 2019 si attesta al 35,6%, nel Commercio, trasporti,

alloggio e ristorazione (21,9%), nelle Costruzioni (20,8%) e nelle Attività professionali, scientifiche, tecniche (12,3%). Meno rilevante è il peso del sommerso nelle Attività immobiliari (4,6%) e in quelle finanziarie e assicurative (2,8%), 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 4,6% 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 2017-2019, VALORI PERCENTUALI



Al fine di individuare le caratteristiche dell'economia sommersa, nelle tabelle che seguono si propone una disaggregazione settoriale che tiene in considerazione, per gli anni dal 2016 al 2019, 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 2019, come già evidenziato, l'incidenza sul valore aggiunto complessivo dei flussi generati dall'economia sommersa è pari all'11,4% (Tabella II.2.2), i settori in cui tale incidenza è più elevata sono gli Altri servizi alle persone (35,6%) e il Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (21,9%), seguiti da quelli delle Costruzioni (20,8%), dell'Agricoltura (17,3%) e dei Servizi professionali (12,3%). 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 7,6% nel 2019 ed è completamente ascrivibile alle unità *market* (Tabella II.2.6).

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.

Nel 2019, il peso della sotto-dichiarazione del valore aggiunto sul complesso dei flussi sommersi generati risulta particolarmente significativo nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione, negli Altri servizi alla persona, nelle Costruzioni e nei Servizi professionali (rispettivamente il 12,0%, l'11,5%, l'11,0% e il 9,2%, come indicato nella Tabella II.2.6). All'interno dell'industria l'incidenza di tale componente è più marcata nelle attività economiche connesse alla Produzione di beni alimentari e di consumo (8,1%) che non in quelle di Produzione di beni di investimento (2,2%). Infine, il peso risulta minimo (0,6%) nella Produzione di beni intermedi, energia e rifiuti.

Il valore aggiunto prodotto dalla componente di lavoro irregolare è, invece, molto rilevante nel settore degli Altri servizi alle persone, dove pesa per il 23,3%, fondamentalmente imputabile al lavoro domestico, e nell'Agricoltura, silvicoltura e pesca (17,3%). Il contributo del lavoro irregolare è invece decisamente contenuto nei settori della manifattura (tra l'1,0% e il 2,9% nei tre comparti) e in quello degli Altri servizi alle imprese (1,7%).

TABELLA II.2.3: 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

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA II.2.4: 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.2.5: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA - ANNO 2018, VALORI PERCENTUALI

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

*Inclusi i fitti imputati

TABELLA II.2.6: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER ATTIVITÀ ECONOMICA - ANNO 2019, VALORI PERCENTUALI

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

*Inclusi i fitti imputati

II.2.2 Il lavoro irregolare nel 2019

Il ricorso al lavoro non regolare da parte di imprese e famiglie è una caratteristica strutturale del mercato del lavoro italiano. Dopo aver segnato nel 2018 una flessione dell'1,5%, nel 2019 le unità di lavoro a tempo pieno (ULA) in condizione di non regolarità mostrano un'ulteriore diminuzione dell'1,6%, attestandosi a 3 milioni e 586 mila unità, occupate in prevalenza come dipendenti (2 milioni e 583 mila unità) (Tabella II.2.7). La diminuzione ha interessato, però, esclusivamente le unità dipendenti (-2,4%), mentre quelle indipendenti sono aumentate dello 0,7%. Nel contempo le unità di lavoro regolari hanno segnato una modesta crescita dello 0,3%, pertanto il complesso delle ULA è rimasto sostanzialmente invariato rispetto all'anno precedente. Il tasso di irregolarità, utilizzato quale indicatore di diffusione del fenomeno e calcolato come incidenza percentuale delle ULA non regolari sul totale, scende, quindi, nel 2019 a 14,9% dal 15,1% dell'anno precedente.

Rispetto al 2016, poi, le unità di lavoro irregolari, nel 2019, sono circa 89 mila in meno, come sintesi di una diminuzione di 33 mila unità dipendenti e 55 mila unità indipendenti. Il tasso di irregolarità scende, nei quattro anni, dal 15,5% del 2016 al 14,9% del 2019.

**TABELLA II.2.7: UNITA' DI LAVORO REGOLARI E NON REGOLARI PER POSIZIONE NELLA PROFESSIONE
ANNI 2016- 2019, IN MIGLIAIA**

Anni	Regolari	Non regolari	Totale	Tasso di regolarità	Tasso di irregolarità
Totale					
2016	20.084	3675	23.759	84,5	15,5
2017	20.245	3700	23.945	84,5	15,5
2018	20.482	3644	24.125	84,9	15,1
2019	20.551	3586	24.137	85,1	14,9
Dipendenti					
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
2019	14.574	2.583	17.157	84,9	15,1
Indipendenti					
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
2019	5.977	1.004	6.980	85,6	14,4

Il tasso di irregolarità è elevato nell'Agricoltura, silvicoltura e pesca, dove cresce dal 18,3% del 2016 al 18,8% del 2018 e 2019.

Nell'industria, il peso della componente irregolare dell'occupazione si attesta stabilmente al 10,2% negli anni 2016-2018 e scende al 9,7% nel 2019.

La presenza del lavoro irregolare è molto eterogenea nel comparto dei servizi, poiché al suo interno sono comprese sia le attività della Pubblica Amministrazione, che impiega solo lavoro regolare, sia le attività dei servizi privati alle imprese e alle famiglie, dove gli irregolari sono più diffusi: l'incidenza del lavoro irregolare è massima nel settore degli Altri servizi alle persone, dove si attesta al 46,4% del totale nel 2019. Nell'insieme dei servizi, il tasso di irregolarità è in diminuzione, passando dal 16,8% del 2016 e 2017 fino al 16,1% del 2019. Nei quattro anni il tasso di irregolarità del terziario scende di 0,8 punti percentuali per i dipendenti e di 0,5 punti percentuali per gli indipendenti (Tabella II.2.8).

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

Macrosettore	2015			2016			2017			2018		
	Dipendenti	Indipendenti	Totale									
Agricoltura, silvicoltura e pesca	38,4	8,1	18,3	38,2	7,8	18,4	38,5	8,1	18,8	37,8	8,7	18,8
Industria	9,5	12,2	10,2	9,8	11,6	10,2	9,7	11,8	10,2	9,2	11,5	9,7
Industria in senso stretto	6,9	10,3	7,4	7,1	9,9	7,5	7,0	9,8	7,4	6,7	10,1	7,1
Prod. beni alimentari e di consumo	8,9	10,5	9,3	9,1	10,0	9,3	9,0	9,8	9,2	8,6	10,2	9,0
Prod. beni di investim.	5,4	9,4	5,8	5,5	9,5	5,9	5,3	9,4	5,7	5,2	9,6	5,7
Prod. beni intermedi, energia e rifiuti	6,1	11,6	6,3	6,3	11,7	6,6	6,2	11,4	6,4	5,5	10,5	5,8
Costruzioni	19,7	13,7	16,9	20,5	12,9	17,0	20,5	13,3	17,3	19,2	12,6	16,3
Servizi	17,0	16,5	16,8	17,1	16,0	16,8	16,5	15,8	16,3	16,2	16,0	16,1
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	14,5	17,7	15,8	14,7	17,5	15,8	14,1	17,7	15,4	13,8	17,8	15,3
Servizi professionali	10,0	8,0	8,6	10,7	7,2	8,1	10,0	6,9	7,8	9,0	6,8	7,4
Altri servizi alle imprese	7,4	15,9	9,6	7,5	15,0	9,4	7,4	14,7	9,2	7,8	14,8	9,5
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	7,5	17,9	9,0	7,7	17,1	9,0	7,1	16,9	8,6	7,0	17,9	8,6
Altri servizi alle persone	51,8	28,3	47,6	52,0	27,6	47,7	51,1	27,1	46,9	50,5	27,6	46,4
TOTALE	15,8	14,8	15,5	15,9	14,3	15,5	15,5	14,2	15,1	15,1	14,4	14,9

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 2019 di questo insieme di componenti dell'economia non osservata è pari al 2,0%.

L'incidenza dell'economia non osservata è molto alta nel Mezzogiorno, dove rappresenta il 18,2% del complesso del valore aggiunto, seguita dal Centro dove il peso si attesta al 13,0%. Sensibilmente più contenute, e inferiori alla media nazionale, sono le quote raggiunte nel Nord-est e nel Nord-ovest, pari rispettivamente al 10,4% e 10,0% (Figura II.2.3).

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 al 7,6% del valore aggiunto) mentre registra nel Nord-ovest l'incidenza più contenuta (4,5%).

¹⁰ Le elaborazioni sono state effettuate in occasione della diffusione, il 22 dicembre 2022, della Statistica Report: Conti Economici Territoriali, anni 2018-2020 (<https://www.istat.it/it/archivio/265014>). I dati sono coerenti con le stime a livello nazionale pubblicate a settembre 2021 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 2022.

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

La Calabria è la regione in cui il peso dell'economia non osservata è massimo, con il 20,2% del valore aggiunto complessivo; l'incidenza più bassa si registra invece nella Provincia Autonoma di Bolzano-Bozen (8,1%). Puglia (8,3%), Campania e Marche (entrambe 7,7%), Calabria (7,6%), Molise e Umbria (entrambe 7,5%) 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 (2,7%) 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 (9,2% del valore aggiunto) e Campania (8,1%), le quote più contenute sono quelle osservate in Veneto (3,5%), Lombardia, Provincia autonoma di Bolzano-Bozen e Provincia Autonoma di Trento, tutte al 3,6%.

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

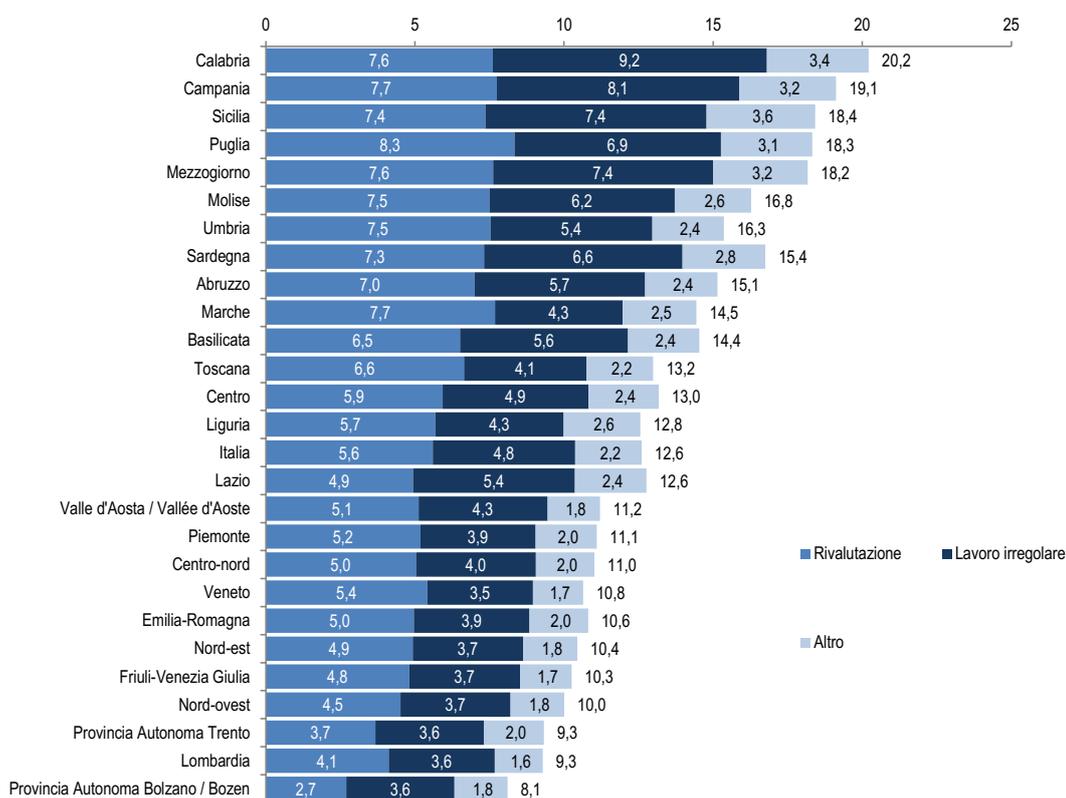


TABELLA II.2.9: COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA PER REGIONE. DISTRIBUZIONE PERCENTUALE - ANNO 2019

	Sotto-dichiarazione	Lavoro irregolare	Altro	Totale NOE
Mezzogiorno	30,2	34,4	26,1	31,6
Nord-ovest	26,5	25,5	29,1	26,3
Centro	23,0	22,2	22,3	22,6
Nord-est	20,3	17,9	22,6	19,5
Lombardia	16,3	16,5	18,5	16,6
Lazio	9,9	12,8	11,1	11,2
Campania	8,6	10,5	7,1	9,3
Veneto	8,9	6,8	9,0	8,1
Emilia-Romagna	8,0	7,4	8,6	7,8
Toscana	8,0	5,8	7,3	7,1
Sicilia	6,5	7,8	6,2	7,0
Piemonte	7,1	6,2	7,0	6,7
Puglia	6,4	6,2	5,2	6,2
Calabria	2,5	3,6	2,3	3,0
Marche	3,3	2,1	2,5	2,7
Liguria	2,8	2,5	3,2	2,7
Sardegna	2,6	2,7	2,4	2,6
Abruzzo	2,3	2,2	1,9	2,2
Friuli-Venezia Giulia	1,9	1,7	1,9	1,8
Umbria	1,7	1,5	1,4	1,6
P. A. Bolzano	0,7	1,1	1,6	0,9
P. A. Trento	0,8	0,9	1,4	0,9
Basilicata	0,8	0,8	0,7	0,8
Molise	0,5	0,5	0,4	0,5
Valle d'Aosta / Vallée d'Aoste	0,2	0,2	0,3	0,3
Italia	100,0	100,0	100,0	100,0

III. EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA

III.1 PRINCIPALI EVIDENZE PER IL PERIODO 2015-2019 E STIME PROVVISORIE PER IL 2020

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

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

TABELLA III.1.1.1: AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER IMPRESE E LAVORATORI AUTONOMI E RAPPORTI RISPETTO ALLA BASE POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2015-2020.

	Anno	2015	2016	2017	2018	2019	2020*
Gap IRPEF imprese e lav.aut in mln di euro (IRPEF _{nv})	Non dichiarato (*)	30.385	31.497	31.411	30.657	30.263	26.112
	Non versato (**)	1.821	1.865	1.911	2.300	1.815	1.538
	Complessivo	32.206	33.362	33.323	32.958	32.078	27.650
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % dell'imposta potenziale (IRPEF _{nv} / IRPEF _p)	Non dichiarato (*)	61,4%	62,7%	64,1%	62,8%	64,5%	64,9%
	Non versato (**)	3,7%	3,7%	3,9%	4,7%	3,9%	3,8%
	Complessivo	65,1%	66,5%	68,0%	67,6%	68,3%	68,7%
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % del PIL (IRPEF _{nv} / PIL)	Non dichiarato (*)	1,8%	1,9%	1,8%	1,7%	1,7%	1,6%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	1,9%	2,0%	1,9%	1,9%	1,8%	1,7%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2020 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2019 semi-definitivi.

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2019 e 2020.

L'importo del *gap* da omessa dichiarazione (in milioni di €), dopo un aumento registrato fino al 2016, segna una prima battuta d'arresto per l'annualità 2017 e conferma il trend decrescente anche negli anni successivi. Tuttavia nel periodo considerato si è assistito all'introduzione e alla progressiva espansione del regime forfetario, che ha determinato un fenomeno di "svuotamento" della platea oggetto di stima e una conseguente riduzione sia degli importi dichiarati che di quelli non dichiarati. Il comportamento fiscale esibito dai contribuenti considerati nei diversi anni d'imposta definisce, pertanto, l'andamento della propensione al *gap* che mostra un trend altalenante nel biennio 2018-2019. A tal proposito si sottolinea che la presentazione delle dichiarazioni dei redditi relative al 2019 ha avuto luogo nel pieno della pandemia da Covid-19 e che questo può aver influenzato il comportamento dei contribuenti. L'eccezionalità delle condizioni di contesto relative all'anno 2020 suggeriscono, inoltre, di prestare particolare cautela nell'elaborazione e nella valutazione delle stime preliminari relative a tale anno: infatti, l'incompletezza delle fonti di dati utilizzate nel calcolo che caratterizza l'annualità più recente è generalmente compensata mediante il ricorso a tecniche statistiche di estrapolazione e previsione che non sono applicabili in presenza di un *break* strutturale nei dati.

Per quanto riguarda la parte di *gap* relativa alla componente dei mancati versamenti, si registra un trend di crescita dell'importo complessivo culminante nell'anno di imposta

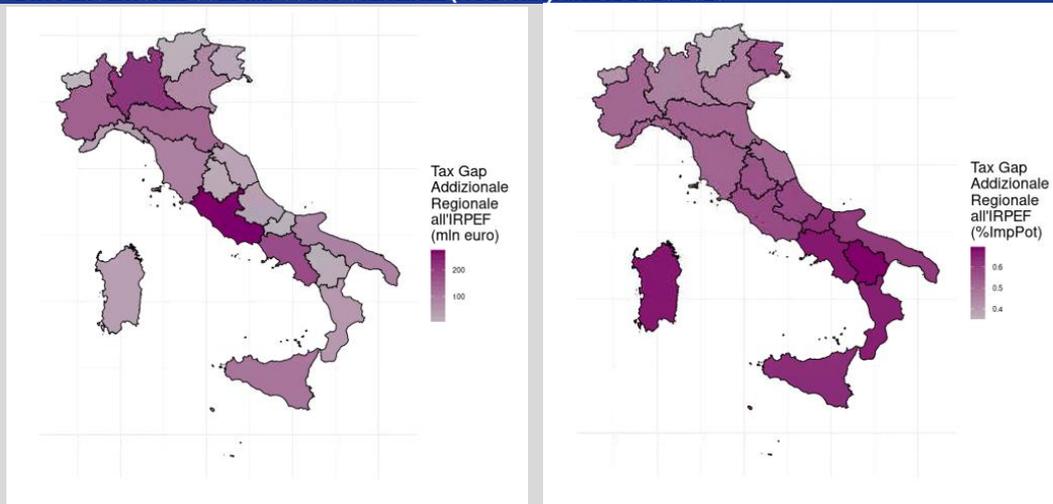
2018, l'ultimo per il quale sono attualmente disponibili i dati di fonte amministrativa che, tuttavia, data la vicinanza temporale, non è da considerarsi totalmente consolidato.

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

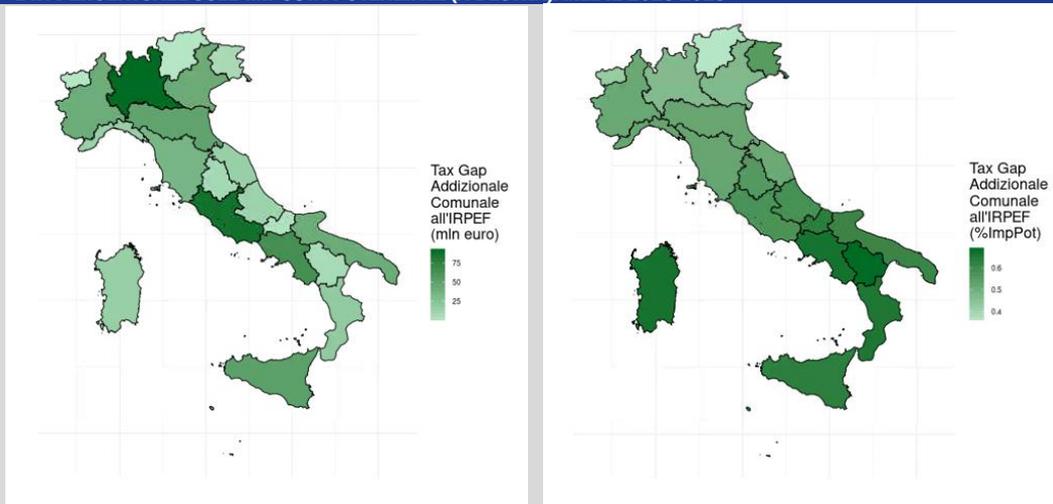
Le addizionali regionali e comunali all'IRPEF rappresentano la quota aggiuntiva di imposta sui redditi destinata agli enti locali, la cui determinazione deriva dall'applicazione di un'aliquota differenziata sul territorio, all'interno dei margini fissati dalla legge, ad una base imponibile pressoché sovrapponibile con quella del tributo nazionale. Le seguenti mappe mostrano la distribuzione del *gap* delle addizionali regionale e comunale (media 2015-2019) per i contribuenti titolari di partita IVA.

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

DISTRIBUZIONE REGIONALE DEL GAP DELL'ADDITIONALE 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'ADDITIONALE 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 2015-2019, già pubblicate il 9 dicembre 2021 a seguito della revisione dei Conti nazionali effettuata dall'Istat. Per

stimare i valori relativi al 2020 occorre attendere che l'Istat provveda alla pubblicazione dei dati relativi all'Economia Non Osservata nei Conti nazionali prevista per il mese di settembre 2022.

La stima dell'IRPEF evasa dai lavoratori dipendenti irregolari è complementare rispetto alle stime effettuate dall'Agenzia delle entrate per calcolare il *tax gap* dell'IRPEF riconducibile ad altre categorie di soggetti. I lavoratori dipendenti irregolari rappresentano una quota rilevante del mercato del lavoro irregolare¹¹ e 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 2015-2019, 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 nazionale¹² e sui dati delle dichiarazioni fiscali elaborati dal Ministero dell'economia e delle finanze. Tale approccio consente di approssimare l'IRPEF evasa sulle posizioni lavorative classificate dall'Istat come totalmente irregolari applicando le aliquote registrate nel mercato regolare nella stessa branca di attività.

La Tabella III.1.1.2 riporta i risultati ottenuti per gli anni di imposta 2015-2019. I dati si riferiscono alle posizioni lavorative dipendenti irregolari per l'intera economia e per i settori più numerosi in termini di posizioni irregolari. Si considerano due scenari: i) l'ipotesi in base alla quale i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria uguale a quella dei dipendenti regolari (per strato); ii) l'ipotesi in base alla quale i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria diversa da quella dei dipendenti regolari. Come già evidenziato nell'Aggiornamento alla Relazione 2021, considerando la prima ipotesi, la dinamica dell'evasione fiscale IRPEF da lavoro dipendente irregolare registra un lieve aumento nel 2019, pari a 157 milioni di euro rispetto al 2018. È utile rilevare come questi risultati rappresentati possano manifestare una sottostima del fenomeno, per almeno tre motivi: i) sono state considerate aliquote calcolate sulla base degli importi dichiarati che riflettono il peso delle imposte dichiarate in ciascuna branca di attività economica; ii) le stime si riferiscono alle sole posizioni lavorative irregolari totali. In aggiunta, la costruzione delle aliquote effettive risente delle ulteriori limitazioni di seguito indicate: i) sono state considerate imprese con un numero di addetti fino a 19; ii) la classificazione per dimensione di impresa operata da Istat non trova esatto riscontro in quella presente nel database MEF. Al tempo stesso, poiché la retribuzione dei lavoratori dipendenti irregolari è inferiore a quella dei lavoratori regolari, l'aliquota effettiva applicata potrebbe essere distorta verso l'alto, il che determinerebbe una sovrastima del gettito IRPEF evaso.

¹¹ Il mercato del lavoro irregolare è definito come l'insieme di attività lavorative volontariamente sottratte all'osservazione da parte delle autorità, al fine di evitare il pagamento delle imposte in senso lato, dei contributi sociali obbligatori, e di non ottemperare alle regolamentazioni amministrative e agli *standard* del mercato del lavoro

¹² Le definizioni adottate sono contenute nella nota metodologica del già citato Report dell'Istat "L'Economia Non Osservata nei Conti nazionali: anni 2011-2014" del 14 ottobre 2016; per ulteriori elementi si veda De Gregorio, C. & Giordano, A. (2014) "Nero a metà": contratti part-time e posizioni full-time fra i dipendenti delle imprese italiane", Istat working paper, n. 3. Si noti, in particolare, che la definizione di lavoro irregolare utilizzata dall'Istat non include le componenti dei compensi "fuori busta paga".

TABELLA III.1.1.2: AMMONTARE DEL GAP IRPEF PER LAVORATORI DIPENDENTI IRREGOLARI- ANNI 2015-2019

VARIABILE	2015		2016		2017		2018		2019	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
Base imponibile evasa totale	37.705	29.175	37.096	27.947	38.791	28.927	38.806	28.734	39.146	28.349
<i>di cui:</i>										
<i>Agric. Allev. Silvic. e Pesca</i>	2.585	1.618	2.669	1.689	2.725	1.778	2.849	1.862	2.914	1.828
<i>Personale Domestico Famiglie</i>	9.323	9.499	8.832	8.881	8.806	8.831	8.659	8.712	8.805	8.619
Base imponibile IRPEF evasa	34.657	26.916	34.145	25.836	35.683	26.724	35.693	26.564	36.007	26.188
<i>di cui:</i>										
<i>Agric. Allev. Silvic. e Pesca</i>	2.356	1.474	2.433	1.540	2.484	1.621	2.597	1.697	2.656	1.666
<i>Personale Domestico Famiglie</i>	8.806	9.043	8.470	8.517	8.444	8.469	8.307	8.357	8.444	8.265
Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	4.204	3.215	4.103	3.045	4.338	3.171	4.431	3.205	4.589	3.271
<i>di cui:</i>										
<i>Agric. Allev. Silvic. e Pesca</i>	181	116	157	100	164	107	191	125	220	139
<i>Personale Domestico Famiglie</i>	1.039	1.058	962	967	969	971	952	958	1.016	994
GAP addizionale regionale lavoratori dipendenti irregolari	558	433	550	416	571	428	568	422	569	414
GAP addizionale comunale lavoratori dipendenti irregolari	222	172	219	165	228	171	229	170	234	170
Totale Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	4.984	3.821	4.871	3.626	5.137	3.770	5.228	3.798	5.392	3.855
n. posizioni lavorative irregolari*		3.098		3.054		3.096		3.048		2.970

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

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

La serie storica dal 2013 a 2018, ultimo anno per cui sono disponibili i dati, evidenzia un ammontare degli omessi versamenti che passa da 971 a 1.225 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 intorno 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.

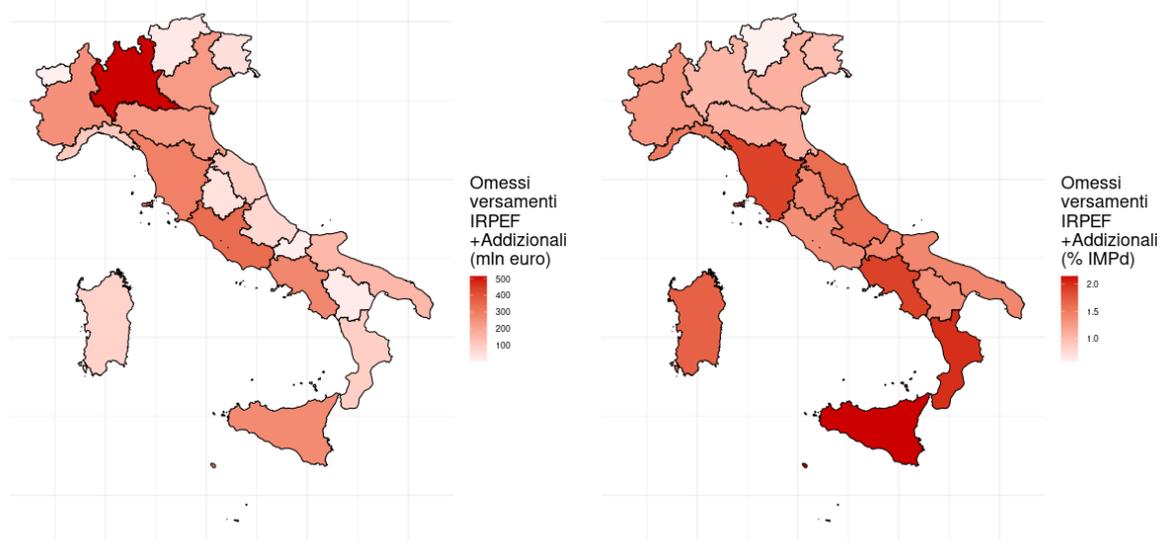
TABELLA III.1.1.3: AMMONTARE DEGLI OMESSI VERSAMENTI (IN MILIONI DI EURO) IRPEF E ADDIZIONALI, PER I NON TITOLARI DI PARTITA IVA - ANNI 2013-2018.

	Anno	2013	2014	2015	2016	2017	2018
		Non titolari di partita IVA	Ammontare	971	1.008	1.043	1.059
	Propensione	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,6%

La figura che segue riporta, invece, la **distribuzione territoriale dei mancati versamenti IRPEF e delle relative addizionali** (media 2013-2018) 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 2013-2018.



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 2015-2020.

	Anno	2015	2016	2017	2018	2019	2020*
Gap IRES in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato (*)	6.883	8.789	7.156	6.394	7.063	7.276
	Non versato (**)	1.506	1.504	1.499	1.649	1.657	1.640
	Complessivo	8.389	10.293	8.655	8.042	8.720	8.917
Gap IRES in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato (*)	19,2%	22,7%	19,6%	17,3%	18,7%	19,3%
	Non versato (**)	4,2%	3,9%	4,1%	4,5%	4,4%	4,4%
	Complessivo	23,4%	26,6%	23,7%	21,8%	23,1%	23,7%
Gap IRES in % del PIL (IRESNV/PIL)	Non dichiarato (*)	0,4%	0,5%	0,4%	0,4%	0,4%	0,4%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	0,5%	0,6%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%

(*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2020 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2019 semi-definitivi.

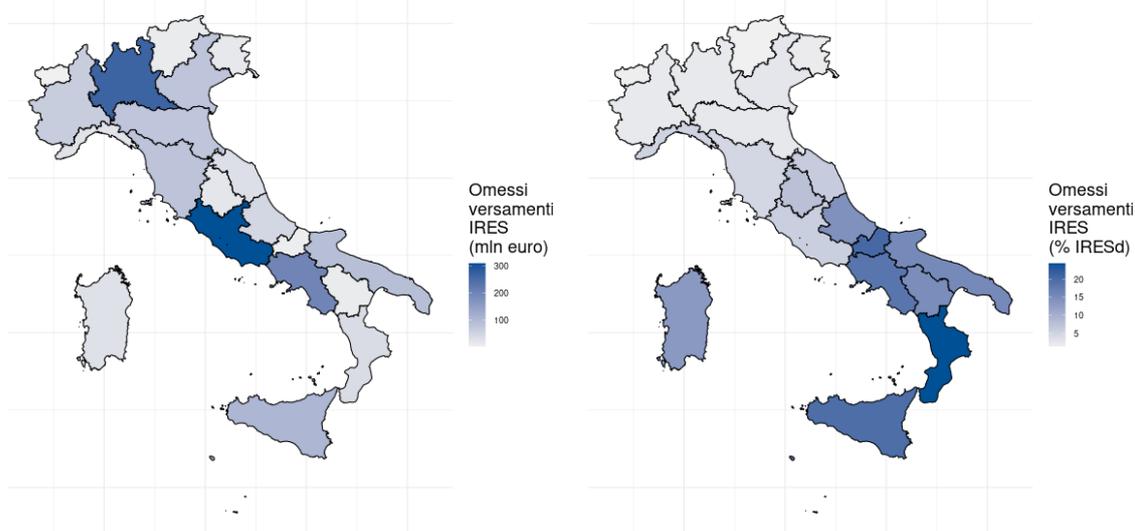
(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2019 e 2020.

Nel quinquennio 2015-2019, la serie storica del gap da omessa dichiarazione presenta un trend moderatamente decrescente, sia negli importi che nella propensione. Anche in questo caso, si ribadisce la necessità di esercitare particolare cautela in relazione alle stime preliminari per l'anno 2020, in conseguenza dell'impossibilità di applicare le consuete tecniche statistiche di estrapolazione e previsione per compensare l'incompletezza delle fonti di dati utilizzate nel calcolo.

La componente dei mancati versamenti presenta maggiore stabilità fino al 2017 con un aumento nell'anno di imposta 2018, similmente all'IRPEF. Tuttavia tale dato non è da considerarsi definitivo data la vicinanza dell'anno di imposta.

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

FIGURA III.1.2.1: DISTRIBUZIONI REGIONALI DEI MANCATI VERSAMENTI IRES IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA DICHIARATA (A DESTRA). MEDIE 2013-2019



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

La stima del *gap* IVA in termini di imposta con metodo *top down*¹³ deriva, in estrema sintesi, dalla differenza tra l'IVA potenziale, ricavata dai dati di Contabilità nazionale¹⁴ 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 nazionali¹⁵, corrisponde all'IVA effettiva di competenza (IVAEC), riportato nella Tabella III.1.3.1 (colonna 5), calcolato scontando l'IVA lorda da adempimento spontaneo (Tabella III.1.3.1, colonna1)¹⁶ dei rimborsi, delle compensazioni e della variazione dello stock di credito.

¹³ Per ulteriori approfondimenti si veda la nota metodologica in Appendici Metodologiche della Relazione 2021.

¹⁴ I dati di Contabilità nazionale vengono utilizzati in quanto includono al loro interno l'economia sommersa.

¹⁵ A livello comunitario viene utilizzata l'IVA di competenza economica. La procedura è quella definita in sede comunitaria in accordo con il regolamento SEC95 e successive modificazioni.

¹⁶ 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 2015-2020 (MILIONI DI EURO)

Anni	IVA lorda (1)	IVA competenza Economica (2)	Stock crediti (3)	Variazione stock crediti (4)	IVA effettiva di competenza (IVAEC) (5)
2015 ¹	119.376	97.389	35.309	853	96.536
2016	124.336	98.742	36.161	852	97.889
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	106.311	37.717	-2.223	108.534
2020	126.664	95.794	37.043	-674	96.468

¹Introduzione dello *split payment* (1 gennaio 2015).

²Allargamento dello *split payment* (luglio 2017).

Nell'arco temporale 2015-2019, 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)¹⁷ presentano una dinamica positiva, spinta dall'introduzione (nel 2015) e dall'allargamento (nel 2017) dello *split payment*, e della fatturazione elettronica (nel 2019). La crescita divergente dei due aggregati registrata nel 2017 è spiegata dalla crescita eccezionale dello *stock* di crediti (+4,5 miliardi di euro) nel 2017, che ha fortemente ridotto la crescita dell'IVAEC rispetto a quella dell'IVA di competenza economica. Tale variazione è in parte fisiologica e riconducibile al provvedimento relativo all'estensione dello *split payment* alle società partecipate della Pubblica amministrazione e a quelle quotate nel FTSE MIB¹⁸. Queste hanno potuto usufruire di una proroga nei versamenti di agosto e novembre che, verosimilmente, ha traslato al 2018 buona parte dell'IVA dovuta sui loro acquisti in *split*, lasciando inalterata la periodicità della detrazione della stessa imposta.

La crescita degli aggregati di finanza pubblica ha subito una battuta d'arresto nel 2020 a causa della pandemia da Covid-19, che ha riportato i valori di IVAEC e di IVA di competenza economica al di sotto dei valori registrati nel 2015. Tale riduzione è principalmente imputabile alla caduta dell'IVA lorda che decresce in aggregato di 10 miliardi (-7%) rispetto al 2019 a causa della crisi sanitaria ed economica iniziata a marzo 2020. Occorre tenere presente che il valore di IVA lorda include al suo interno, per l'anno 2020, non solo l'IVA da adempimento spontaneo, ma anche una stima degli importi di IVA di competenza del 2020, il cui versamento è stato sospeso e prorogato al 2021-2022 a seguito degli interventi normativi messi in atto per contrastare l'emergenza da COVID-19 (e.g., Decreti-Legge "Cura Italia" DL 18/2020, "Liquidità" DL 23/2020, "Rilancio" DL 34/2020 ed "Agosto" DL 104/2020 e "Ristori" DL 137).

La serie storica del *gap* in valore assoluto (Tabella III.1.3.2) è caratterizzata da un trend decrescente nell'intervallo 2015-2020, interrotto nel 2017 dagli effetti contabili dello *split*, che hanno portato ad un *break* nella dinamica dello *stock* di credito, con conseguente aumento del valore assoluto del *gap*.

¹⁷ L'IVA di competenza economica viene utilizzata dalla Commissione Europea per calcolare il *gap*. Per ulteriori approfondimenti si veda il box di confronto nelle Appendici Metodologiche della Relazione 2021.

¹⁸ Il provvedimento è entrato in vigore a partire dal mese di luglio 2017.

TABELLA III.1.3.2: GAP IVA IN MLN DI EURO E RAPPORTI RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) E AL PIL. ANNI 2015-2020.

Aggregato	Tipologia	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Gap IVA in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	25.567	24.758	25.210	21.343	18.584	15.508
	Dichiarato e non versato ¹	9.389	9.900	10.360	10.479	9.124	7.614
	Totale non versato	34.957	34.659	35.570	31.823	27.708	23.122
Gap IVA in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	19,4%	18,7%	18,8%	15,6%	13,6%	13,0%
	Dichiarato e non versato ¹	7,1%	7,5%	7,7%	7,7%	6,7%	6,4%
	Totale non versato	26,6%	26,1%	26,6%	23,3%	20,3%	19,3%
Gap IVA in % del PIL (IVANV/PIL)	Non dichiarato	1,5%	1,5%	1,5%	1,2%	1,0%	0,9%
	Dichiarato e non versato ¹	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,5%	0,5%
	Totale non versato	2,1%	2,0%	2,0%	1,8%	1,5%	1,4%

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

La dinamica della propensione ad evadere l'imposta, ottenuta come rapporto tra *gap* e imposta potenziale, conferma pienamente l'andamento sopra esposto (Tabella III.1.3.2): nell'arco temporale 2015-2020, tale misura di *compliance* presenta un trend decrescente con un leggero aumento solo nel 2017 (+0,5 punti percentuali), rispetto al 2016.

I risultati ottenuti per il 2020, seppur non definitivi data la provvisorietà del dato, registrano una riduzione della propensione all'evasione, probabilmente legata alla ricomposizione dei panieri di consumo in risposta alla crisi pandemica che ha comportato un maggiore consumo di beni durevoli, caratterizzati da aliquote più elevate, e una riduzione della quota dei servizi caratterizzati tipicamente da una maggiore propensione all'evasione. Un'ulteriore possibile spiegazione consiste nel maggiore ricorso all'utilizzo di strumenti di pagamento elettronici¹⁹.

Con riferimento al 2017, il peggioramento di *compliance* deve essere letto alla luce degli effetti contabili dello *split* legati all'utilizzo dell'IVAEC nel calcolo del *gap* in percentuale dell'imposta, sottolineando che la propensione a non adempiere l'imposta non supera il valore registrato nel 2015. 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 per 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 2,6 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, con una riduzione di *gap* non dichiarato di circa 3,8 miliardi di euro. Inoltre, 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 3,4 miliardi in meno di *gap* non dichiarato.

Nel biennio 2018-2019 si registra un significativo recupero di *compliance*, causato, oltre che dal "secondo" *split payment*²⁰, dall'altra misura di contrasto all'evasione: la fatturazione elettronica²¹, introdotta nel 2018 per alcune categorie di soggetti e generalizzata nel 2019. Tali effetti comportano una riduzione del *gap* non dichiarato di circa

¹⁹ Si veda in proposito il paper "Mind the Gap! The (unexpected) impact of COVID-19 pandemic on VAT revenue in Italy" di Francesco Berardini e Fabrizio Renzi, Questioni di economia e finanza n. 669, febbraio 2022, Banca d'Italia.

²⁰ Il "secondo" *split payment* è stato introdotto a luglio 2017.

²¹ Per una quantificazione degli effetti della fatturazione elettronica si veda Relazione Evasione edizione 2020, che ha stimato un recupero, in termini monetari, ricompreso tra 1,7 e 2,1 miliardi di euro.

2 punti percentuali, corrispondenti ad un recupero in termini monetari di circa 2,7 miliardi di euro²².

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)²³. Attualmente, i dati disponibili in versione pressoché definitiva, riguardano gli anni 2013-2018, mentre i restanti sono stimati in ragione della dinamica del *gap* complessivo.

È possibile analizzare in maggiore dettaglio 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 del fenomeno evasivo; infatti, come mostrato dalla Tabella III.1.3.3 che riporta la media degli anni 2016-2019²⁴ 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 11 miliardi di euro, che corrispondono al 34% del totale nazionale, mentre sia alle regioni del Nord Est (6,4 miliardi di euro), sia all’area del Centro Italia (6,6 miliardi di euro), è ascrivibile circa il 20% del *gap*. L’Italia meridionale contribuisce per un quarto al *gap* nazionale, di cui circa l’8% (2,5 miliardi di euro) nelle Isole e il rimanente 18% nelle altre regioni del Sud (5,7 miliardi di euro).

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

TABELLA III.1.3.3: GAP IVA PER RIPARTIZIONE TERRITORIALE IN LIVELLI (IN MLN DI EURO) E RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) - MEDIA 2016 – 2019

Ripartizione Territoriale	GAP IVA mil di euro	Ripartizione territoriale del GAP IVA	Propensione media al GAP IVA
NORD OVEST	11.060	34,01%	23,56%
NORD EST	6.425	19,76%	22,01%
CENTRO	6.648	20,44%	22,22%
SUD	5.797	17,82%	29,46%
ISOLE	2.592	7,97%	28,44%
ITALIA	32.522	100%	24,12%

La Figura III.1.3.1 mostra in dettaglio i livelli dei mancati versamenti in media a livello regionale, sia in termini assoluti che percentuali, per il periodo 2013 - 2018.

Anche la mappatura dei mancati versamenti evidenzia una mancanza di corrispondenza tra la distribuzione regionale dell’ammontare evaso e della propensione all’evasione: in generale, le regioni in cui la propensione all’evasione è minore registrano un ammontare evaso in milioni di euro superiore alle altre, come nel caso della Lombardia, del Lazio e del Veneto. Al contrario, ad esempio, Basilicata e Molise registrano un basso livello di evasione in termini monetari, ma un livello medio-alto di propensione. Questo fenomeno è imputabile alle differenze strutturali tra le regioni, ovvero alle differenze relative alle dimensioni economiche e demografiche tra le regioni sopramenzionate. Fanno eccezione la Campania,

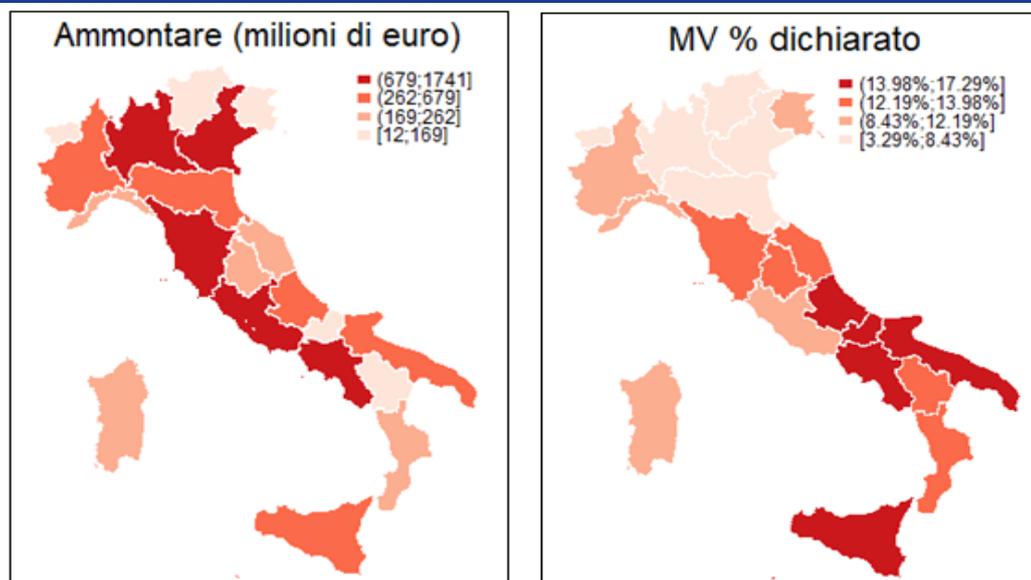
²² Nell’analisi puntuale del recupero in termini assoluti, vale la pena ricordare la provvisorietà del dato, a causa delle possibili revisioni di Contabilità nazionale. Infatti, le informazioni su cui si fondano le elaborazioni possono essere provvisorie o parziali rispetto alle ultime due annualità pubblicate.

²³ 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.

²⁴ Le stime sono coerenti con la serie del *gap* IVA rilasciata nell’edizione 2021. Le annualità a cui si riferiscono i dati di contabilità nazionale territoriali sono pubblicate l’anno seguente a quello cui si riferiscono i dati nazionali.

la Valle d'Aosta e il Trentino Alto Adige in cui si registra una concordanza nei valori di entrambi gli indicatori.

FIGURA III.1.3.1: DISTRIBUZIONI REGIONALI DEI MANCATI VERSAMENTI IN MLN DI EURO E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA DICHIARATA - MEDIA 2013-2018



* 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 nella stima del *tax gap* poiché la sua base imponibile, dal 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 3,3 milioni di contribuenti nel 2020, 172.800 in meno rispetto all'a.i. 2019), fa sì che la base imponibile IRAP sia rilevante non solo ai fini della stima dell'evasione del tributo, ma anche come indicatore macroeconomico del valore aggiunto occultato al fisco.

Nella Tabella III.1.4.1. sono riportati i valori assoluti del *gap* IRAP, in percentuale della base potenziale e del Pil, disaggregati tra la componente dovuta alla mancata dichiarazione e quella derivante dagli omessi versamenti. Da un punto di vista strutturale il *gap* IRAP complessivo si attesta su valori compresi tra gli 5,5 miliardi del 2015 e i 4,7 miliardi del 2020.

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

Nella seconda parte della tabella, per valutare l'intensità del *gap* IRAP, quest'ultimo è rapportato all'imposta potenziale complessiva, comprensiva della parte degli Enti non commerciali, delle Pubbliche amministrazioni, delle banche e delle assicurazioni (settori in cui per ipotesi l'evasione è considerata nulla). Tale rapporto fornisce una misura della propensione all'evasione del totale dei soggetti incisi dal tributo. La propensione al *gap* si attesta, nella media del periodo, su un valore pari al 18,7%.

TABELLA III.1.4.1: AMMONTARE DEL GAP IRAP E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2015-2020

	Anno	2015	2016	2017	2018	2019	2020*
Gap IRAP	Non dichiarato	4.401	3.955	4.118	4.134	3.925	3.654
in mln di euro	Non versato	1.095	991	999	1.103	1.101	1.008
(IRAPNV)	Complessivo	5.497	4.946	5.117	5.237	5.026	4.662
Gap IRAP	Non dichiarato	16,1%	15,0%	15,1%	14,7%	14,2%	13,9%
in % dell'imposta potenziale	Non versato	4,0%	3,8%	3,7%	3,9%	4,0%	3,8%
(IRAPNV/IRAPP)	Complessivo	20,2%	18,8%	18,8%	18,6%	18,2%	17,7%
Gap IRAP	Non dichiarato	0,40%	0,26%	0,23%	0,23%	0,22%	0,22%
in % del PIL	Non versato	0,09%	0,06%	0,06%	0,06%	0,06%	0,07%
(IRAPNV/PIL)	Complessivo	0,49%	0,32%	0,28%	0,29%	0,28%	0,28%

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

La procedura ordinaria di stima del *gap* dell'IRAP prevede che il dato dell'ultimo anno disponibile sia provvisorio e, quindi, suscettibile di revisioni dovute alla disponibilità di informazioni di base più consolidate, sia sul versante statistico sia su quello fiscale. Inoltre, va sottolineato che in questa edizione la stima del 2020 va considerata con estrema cautela, date le condizioni del tutto peculiari dell'anno d'imposta. A seguito della pandemia scoppiata a marzo 2020, infatti, sono state messe in campo dal legislatore una serie di misure emergenziali che, sospendendo e/o spostando le scadenze degli adempimenti fiscali, hanno provocato uno sfasamento temporale delle forniture dei dati dichiarativi necessari al calcolo del *tax gap*. Tenuto conto quindi di queste cautele si segnala che, per l'anno d'imposta 2020, si assiste ad una riduzione del *gap* sia in termini assoluti (364 milioni di euro) che in termini relativi (mezzo 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 è quindi aumentata negli ultimi anni e, al momento, si può ipotizzare che la riduzione del *gap* IRAP tra il 2018 e il 2019 (sia in termini assoluti che in termini relativi) sia ascrivibile al cambiamento di composizione della platea di riferimento. Infatti, negli ultimi cinque anni il numero di contribuenti che ha aderito al regime di vantaggio introdotto dalla Legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) è andato sempre aumentando (nel 2015 erano circa 750.000, nel 2019 circa 1.748.000). In particolare, l'incremento maggiore si è osservato tra il 2018 e il 2019 (+ 612.135) quando le soglie massime di ricavi/fatturato del regime forfetario sono state ulteriormente innalzate.²⁵ Questo trend ha generato una fuoriuscita dalla platea IRAP di tutti quei soggetti che potenzialmente sono a maggiore rischio di evasione, e ha prodotto così una riduzione della propensione media al *gap* dei contribuenti IRAP.

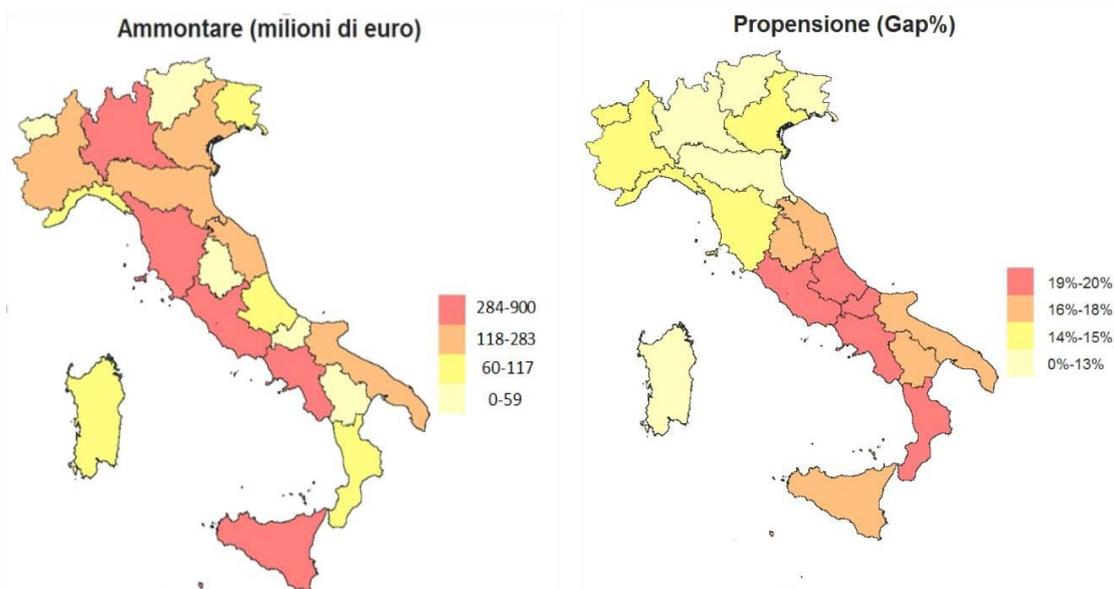
Se si compara la dinamica del *gap* percentuale IRAP con quello dell'IVA, illustrato nel paragrafo precedente, si osservano andamenti parzialmente divergenti. Lo stesso fenomeno si constata, in forma ancora più accentuata, anche per gli altri tributi considerati nella presente Relazione, a riprova del fatto che i comportamenti evasivi non seguono traiettorie solidali, ma si caratterizzano per oscillazioni cicliche proprie. Il fenomeno, in linea teorica, può essere ascritto a due principali determinanti: a) gli aggregati economici che concorrono a determinare le basi imponibili; b) le diverse misure di *policy* adottate.

²⁵ Il regime forfetario è un regime fiscale agevolato, destinato agli operatori economici di ridotte dimensioni. La legge di bilancio 2019 ne ha ampliato l'ambito applicativo, innalzando la soglia limite dei ricavi/compensi ed eliminando gli ulteriori requisiti di accesso riguardanti il costo del personale e quello dei beni strumentali.

Con riferimento al punto a), si rivela 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 2015-2020. La figura mostra che il fenomeno si distribuisce in modo eterogeneo a livello territoriale. L'ammontare del *gap* si concentra nelle regioni più popolate, ovvero: Lazio, Lombardia, Campania Toscana e Sicilia. Il Lazio si caratterizza anche per mostrare un'elevata propensione all'evasione, insieme a Calabria, Campania, Molise e Abruzzo. Le regioni più produttive mostrano i tassi di evasione più bassi.

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



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

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

La Tabella III.1.5.1 mostra l'ammontare del *gap* relativo ai redditi da locazione e le corrispondenti misure percentuali in rapporto all'imposta potenziale (propensione al *gap*) e al PIL. Ne emerge un **andamento decrescente** che si è consolidato dopo il picco dell'anno d'imposta 2015, con un importo che, dopo una fase di stabilizzazione intorno ai 700 milioni di euro, si riduce ulteriormente, scendendo al di sotto della soglia dei 600 milioni, corrispondenti ad una **propensione al *gap* inferiore al 7%**. Per l'anno d'imposta 2020, come prevedibile alla luce della flessione generalizzata delle attività economiche determinata dalla pandemia Covid-19, le stime provvisorie registrano un calo sia dei canoni potenziali

che di quelli dichiarati, a fronte del quale si evidenzia una diminuzione del *gap* in livelli (-11,7%) e della propensione (-0,4pp).

TABELLA III.1.5.1: AMMONTARE DEL GAP SULLE LOCAZIONI DELLE PERSONE FISICHE E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL - ANNI 2015-2020							
	Anno	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Gap locazioni in mln di euro	Non dichiarato	1.275	767	729	693	551	487
Gap locazioni in % dell'imposta potenziale	Non dichiarato	14,8%	9,4%	8,8%	8,3%	6,7%	6,3%
Gap locazioni in % del PIL	Non dichiarato	0,08%	0,05%	0,04%	0,04%	0,03%	0,03%
Gettito dichiarato in % del PIL		0,44%	0,44%	0,44%	0,43%	0,43%	0,44%

III.1.6 La stima del *tax gap* del canone RAI

Per lungo tempo l'incidenza dell'evasione del canone RAI - imposta sulla detenzione di un apparecchio televisivo - è risultata elevata, crescendo di anno in anno 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. Questo trend potrebbe essere connesso con le maggiori difficoltà di liquidità per le famiglie, a loro volta dovute alla congiuntura economica.

A fronte, infatti, di una crescita complessiva tra il 2017 ed il 2020 di circa 317 mila soggetti tenuti al pagamento del canone, solamente 180 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)
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
2020	26.192.443	24.710.526	22.808.461	1.902.065

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), valore questo 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. Tuttavia, rispetto al 2018, si registrano incrementi nel 2019 e nel 2020 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
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
2020	1.970.064	21.944.148	89,8

In Tabella III.1.6.3 si evidenzia inoltre 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 2,76 milioni di famiglie nel 2020 con un incremento di oltre 360 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 2020, passando da 225,3 milioni di mancato gettito ad oltre 248 milioni. Aumenta inoltre il numero dei morosi di 40,3 mila unità rispetto al 2019, superando, nel 2020, la soglia di 864 mila soggetti per un mancato versamento di 77,6 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
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
2020	2.766.378	864.313	89,8	248.365	77.598

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 diminuzione di tale indice dal 36,6% del 2015 al 9,9% del 2016, grazie all'introduzione della nuova normativa, lo stesso risulti in lento ma costante aumento fino al 11,2% registrato nel 2020.

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
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%
2020	248.365	1.970.064	11,2%

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

La Contabilità nazionale stima il numero di lavoratori dipendenti irregolari (in termini di occupati e posizioni) e le ore da essi lavorate tramite un modello statistico che si basa sul confronto (a livello individuale) tra posizioni registrate dai datori di lavoro e condizione lavorativa dichiarata nell'indagine sulle forze di lavoro. Una procedura basata sul medesimo approccio permette di stimare il differenziale di retribuzione oraria tra lavoratore regolare e lavoratore irregolare a livello di settore di attività economica (98 branche) e 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 2019 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 2019 le retribuzioni pagate ai lavoratori irregolari ammontano a 30,0 miliardi di euro, il 5,6 % del totale delle retribuzioni lorde, in lieve diminuzione rispetto ai 30,3 miliardi del 2018 (5,8% del totale); nel 2011 il medesimo aggregato era stato stimato in circa 27,0 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 2019, VALORI IN EURO E RELATIVI DIFFERENZIALI

	Salario orario lordo dei regolari (Imprese market)	Salario orario degli irregolari	Differenziali (salario orario lordo regolari =1)
Agricoltura	10,8	6,2	0,6
Industria senso stretto	18,9	8,3	0,4
Costruzioni	15,2	8,6	0,6
Servizi	16,2	8,3	0,5
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	15,8	9,6	0,6
servizi alle imprese	19,4	9,5	0,5
altri servizi	11,4	7,5	0,7
Totale economia	16,8	8,2	0,5

La misura delle retribuzioni relative al lavoro irregolare è la variabile di base su cui si stima l'evasione contributiva, sia per la quota di contributi a carico del datore di lavoro, che entra nel costo del lavoro, sia per 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 sostenute dal lavoratore, per effetto di accordi aziendali.

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 2016-2019, 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 (Ip.1) porta a una stima dell'evasione contributiva dell'ordine di 10,9 miliardi nel 2016, quando essa fu contenuta dall'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 12,7 miliardi nel 2019. Analogamente nell'ipotesi minima (Ip.2), che considera come imponibile la retribuzione effettiva stimata per gli irregolari, si giunge a un'evasione contributiva che nei quattro anni varia dai 7,8 miliardi del 2016 agli 8,7 del 2019.

La divergenza tra la tendenza decrescente del lavoro sommerso irregolare (documentata nel capitolo II) e la tendenza crescente nel *gap* contributivo è legata alla composizione dell'andamento delle retribuzioni, delle aliquote e dell'occupazione irregolare nelle 98 attività economiche.

TABELLA III.1.7.2: STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA NELLE DUE IPOTESI - ANNI 2016- 2019. IMPORTI IN MILIONI DI EURO

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

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

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

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

In particolare, coerentemente con la strategia utilizzata dall'Agenzia delle Dogane per orientare i controlli antifrode nel settore dei carburanti, si è deciso di limitare l'analisi a benzina e gasolio per autotrazione consumati attraverso la rete di distributori stradali, che rappresenta oltre il 70% dei consumi totali (99% per la benzina e 63% per il gasolio).

La serie storica analizzata è relativa al periodo 2015-2020 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 consumo²⁶, 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 249/2012²⁷.

Con riferimento alla base imponibile teorica, i dati relativi alla benzina e al gasolio per autotrazione erogato dagli impianti di distribuzione stradale di carburanti sono stati elaborati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e derivano dall'inserimento manuale nel sistema informativo AIDA (Automazione Integrata Dogane Accise) dei quantitativi indicati nei Prospetti di chiusura che i gestori dei distributori sono obbligati a compilare al momento della chiusura annuale o dell'esaurimento del registro di carico e scarico²⁸.

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 assolta²⁹.

TABELLA III.1.8.1 - CONFRONTO BASE IMPONIBILE EFFETTIVA VS. BASE IMPONIBILE TEORICA								
Aggregato	Unità di misura	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
BENZINA	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mln di litri	10.380	10.184	10.033	9.790	9.991	7.963
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MISE)	.000 tonnellate	7.601	7.399	7.148	7.211	7.255	5.730
		mln di litri	10.169	9.898	9.563	9.647	9.706	7.666
	Differenza	mln di litri	211	285	470	143	285	298
	%	2,0%	2,8%	4,7%	1,5%	2,9%	3,7%	
GASOLIO	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mln di litri	20.027	20.445	20.922	21.042	21.424	17.403
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MISE)	.000 tonnellate	14.952	15.129	15.078	15.638	15.534	12.459
		mln di litri	17.960	18.173	18.112	18.784	18.659	14.966
	Differenza	mln di litri	2.067	2.272	2.810	2.257	2.765	2.438
	%	10,3%	11,1%	13,4%	10,7%	12,9%	14,0%	

Gettito teorico e gettito effettivo sono stati calcolati moltiplicando le basi imponibili per le aliquote di accisa vigenti in ciascun periodo, attualmente pari a 728,4 euro per mille litri per la benzina e 617,4 euro per 1000 litri per il gasolio autotrazione. Ai fini della stima del *policy gap* si è fatto riferimento esclusivamente alla riduzione di accisa sul gasolio impiegato come carburante per l'autotrasporto merci ed altre categorie di trasporto regolare di passeggeri, che consiste nel riconoscimento agli operatori di un credito

²⁶ 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.

²⁷ 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.

²⁸ Ai sensi degli artt. 4 e 5 del D.M. 01/8/1980 e del telexscritto MF =Prot. 4010 del 04/11/1996.

²⁹ Per ulteriori approfondimenti sulla metodologia si rinvia alla Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - Anno 2018, pagg. 72-96. A tal proposito si osserva che, poiché le due grandezze sono misurate con unità di misura differenti (l'impresso in consumo in tonnellate a 15°C e l'erogato in litri a temperatura ambiente), l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, per evidenziare macro fenomeni di evasione, fa riferimento non già alla differenza tra i due macroaggregati quanto piuttosto all'andamento nel tempo del loro rapporto (rapporto sistemico). Ulteriori approfondimenti e miglioramenti sulla metodologia *top down* di stima del *tax gap*, basata sul confronto tra la base imponibile teorica ed effettiva, saranno, pertanto, oggetto di analisi da parte della Commissione.

d'imposta pari alla differenza tra l'aliquota ordinaria vigente per il gasolio autotrazione e l'aliquota agevolata pari a Euro 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 2021-2023³⁰, ha un peso pari al 97% delle agevolazioni fiscali concesse sui carburanti a uso autotrazione.

I risultati, in termini di *tax gap*, ottenuti per gli anni 2015-2020 sono riportati nella Tabella III.1.8.2. Tali risultati evidenziano come il *tax gap*, in crescita fino al 2017, dopo la consistente riduzione registrata nel 2018, mostri un incremento sia nel 2019 che nel 2020, raggiungendo il 3,7% per la benzina e il 15,0% per il gasolio. A livello complessivo, il *tax gap* passa da 7,5% nel 2015 a 10,9% nel 2019, portandosi, per il gasolio, ad un livello superiore a quello registrato nel 2017. La confermata inversione di tendenza rispetto al 2018 desta qualche preoccupazione e rende necessario effettuare ulteriori riflessioni circa la necessità di adottare eventuali provvedimenti per contrastare l'aumento dell'evasione.

TABELLA III.1.8.2 - STIMA DEL TAX GAP SULLE ACCISE BENZINA E GASOLIO PER AUTOTRAZIONE							
	Aggregato	2015	2016	2017	2018	2019	2020
BENZINA	Gettito effettivo	7.407	7.210	6.965	7.027	7.070	5.584
	<i>Tax Gap</i>	154	208	343	104	208	217
	Gettito teorico	7.561	7.418	7.308	7.131	7.277	5.800
GASOLIO	Gettito effettivo	10.235	10.436	10.361	10.755	10.684	8.516
	<i>Tax Gap</i>	1.276	1.403	1.735	1.394	1.707	1.505
	Gettito teorico	11.511	11.839	12.095	12.149	12.391	10.021
TOTALE	Gettito effettivo	17.642	17.646	17.326	17.782	17.754	14.100
	<i>Tax Gap</i>	1.430	1.611	2.077	1.498	1.914	1.722
	Gettito teorico	19.071	19.257	19.403	19.280	19.668	15.822

Importi espressi in milioni di euro

TABELLA III.1.8.3: PROPENSIONE AL GAP SULLE ACCISE BENZINA E GASOLIO PER AUTOTRAZIONE						
	2015	2016	2017	2018	2019	2020
BENZINA	2,0%	2,8%	4,7%	1,5%	2,9%	3,7%
GASOLIO	11,1%	11,9%	14,3%	11,5%	13,8%	15,0%
TOTALE	7,5%	8,4%	10,7%	7,8%	9,7%	10,9%

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

Nell'anno d'imposta 2020 vi sono due importanti modifiche al calcolo del *tax gap* delle imposte immobiliari. Innanzitutto, occorre tenere conto che a partire dall'anno d'imposta

³⁰ 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".

2020 è stata prevista la confluenza della TASI nell'IMU; in secondo luogo, occorre tenere opportunamente conto dei provvedimenti di esenzioni e agevolazioni fiscali, nonché di dilazione delle date di versamento, previsti per fronteggiare la crisi pandemica. Entrambi questi fattori influenzano notevolmente non soltanto la metodologia di quantificazione del *tax gap*, ma anche i risultati finali in termini di base imponibile e gettito.

Per quanto concerne gli aspetti metodologici si rimanda all'Appendice appositamente dedicata dove vengono descritti con maggiore dettaglio le revisioni che si sono rese necessarie, sia con riferimento alla quantificazione della base imponibile e del gettito effettivo dell'IMU secondo la nuova aliquota di base pari all'8,6 per mille³¹, sia con riferimento alla neutralizzazione degli effetti connessi alle agevolazioni ed esenzioni fiscali.

Per le ragioni sopra menzionate, diversamente dagli anni precedenti, il *tax gap* delle imposte immobiliari, definito come il divario tra il gettito teorico e il gettito effettivo, non è più stimato separatamente per le due componenti IMU e TASI, ma viene quantificato unicamente per la nuova IMU, comprensiva della TASI. Resta ferma, tuttavia, la definizione secondo la quale per gettito teorico si intende il gettito che dovrebbe affluire a legislazione fiscale vigente, mentre per gettito effettivo si intende il gettito effettivamente riscosso dai Comuni. L'indicatore in termini percentuali maggiormente utilizzato per identificare il *tax gap* è dato dal rapporto tra la differenza come sopra definita e il gettito teorico (propensione al *gap*).

Nel 2020, il *tax gap* dell'IMU è stimato per un ammontare di circa 5,2 miliardi di euro, 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 605 miliardi³².

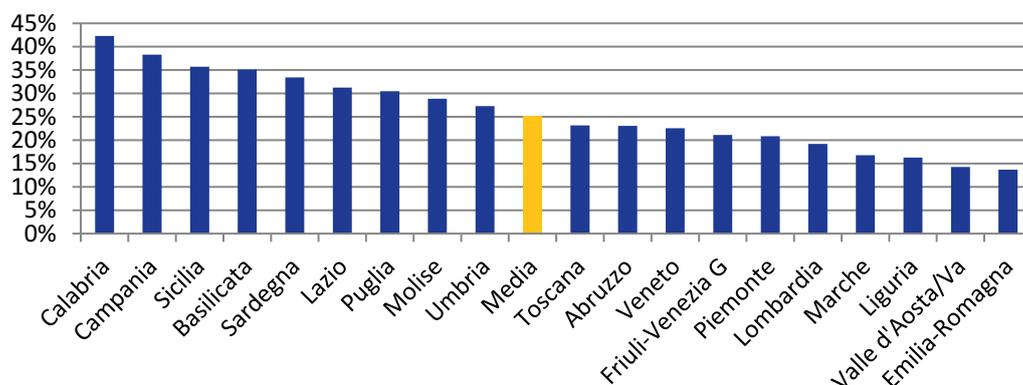
TABELLA III.1.9.1: TAX GAP IMU 2020 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)

Totale IMU teorica	Totale IMU effettiva	Tax gap IMU	Propensione al gap	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
20,715	15,515	5,200	25.1%	2,408,732	1,804,027
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 13,7% in Emilia-Romagna e presenta valori più elevati nelle regioni meridionali (Figura III.1.9.1). Particolarmente significativo è anche il *tax gap* registrato in Campania (38,3% del gettito teorico), in Sicilia (35,7%) e in Basilicata (35,1%). Valori più bassi si osservano, invece, in Valle d'Aosta (14,2%), in Liguria (16,3%) e nelle Marche (16,8%).

³¹ Più precisamente, al fine di distinguere la componente relativa al *compliance gap* (evasione fiscale) da quella connessa con il *policy gap* (erosione fiscale), si considera il minimo tra l'aliquota standard pari all'8,6 per mille e l'aliquota effettivamente deliberata dai Comuni (pari alla somma dell'aliquota IMU e TASI).

³² 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.

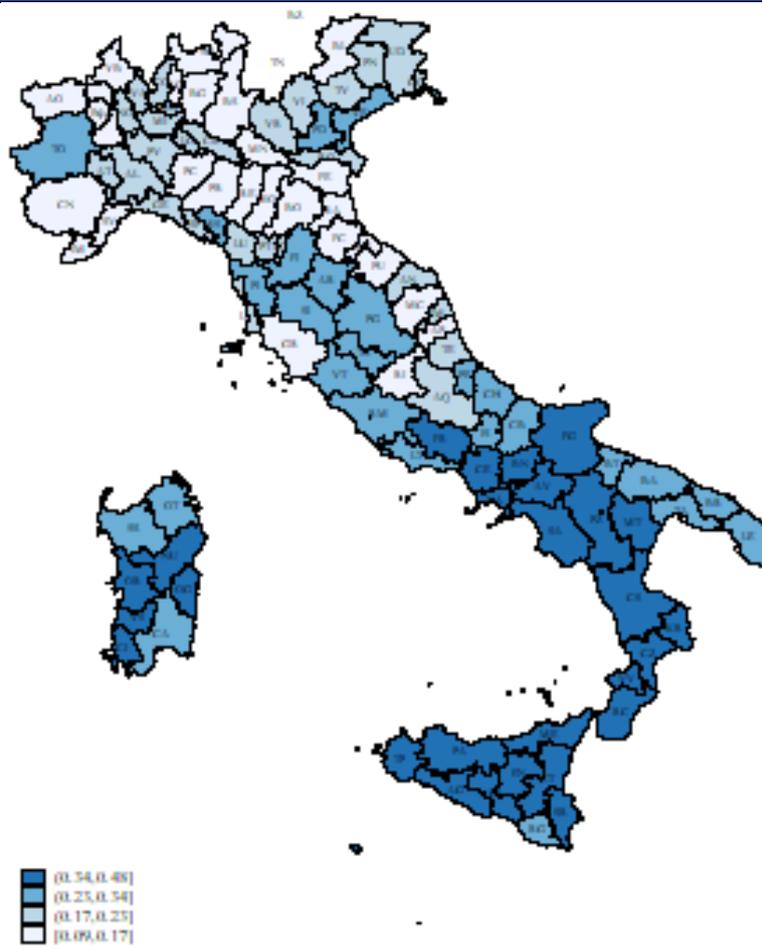
FIGURA III.1.9.1: TAX GAP IMU 2020 PER REGIONE

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 30,3% 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.

FIGURA III.1.9.2: PROPENSIONE AL GAP IMU 2020 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 2020 PER PROVINCIA



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

In generale, nel 2020 si osserva un incremento del gettito dovuto a due fattori principali: i) la fusione tra IMU e TASI ha eliminato la quota di esenzione TASI per i locatari; ii) l'aliquota standard risulta più alta, 8,6 per mille al posto del 7,6 per mille, per la maggior parte dei Comuni che avevano deliberato un'aliquota TASI inferiore all'1 per mille³³. Il secondo effetto, positivo, risulta sensibilmente superiore al primo. Ciò nonostante, la propensione al *gap* è rimasta stabile nel 2020, nonostante la crisi pandemica, evidenziando, da un lato, la sostanziale neutralità della confluenza della TASI nell'IMU, dall'altro, l'efficacia delle misure di esenzione e agevolazione in grado di mitigare i potenziali effetti negativi connessi con la crisi di liquidità delle famiglie e delle imprese.

³³ A titolo esemplificativo, per un Comune che aveva deliberato nel 2019 un'aliquota IMU pari al 10,6 per mille e un'aliquota TASI nulla, l'aliquota standard era pari al 7,6 per mille; viceversa, per lo stesso Comune nel 2020 l'aliquota standard è pari al minimo tra la somma dell'aliquota IMU e dell'aliquota TASI e l'8,6 per mille, ovvero l'8,6 per mille. Tale modifica implica un incremento del gettito teorico standard.

TABELLA III.1.9.2: DINAMICA DEL TAX GAP IMU PER GLI ANNI 2016-2020

	2016	2017	2018	2019	2020
IMU teorica altri fabbricati	19,873	19,745	19,702	19,652	20,715
IMU effettiva altri fabbricati	14,633	14,752	14,705	14,722	15,515
Tax gap IMU altri fabbricati	5,240	4,993	4,997	4,930	5,200
Indicatore tax gap IMU altri fabbricati	26.4%	25.3%	25.4%	25.1%	25.1%

Dati in milioni di euro

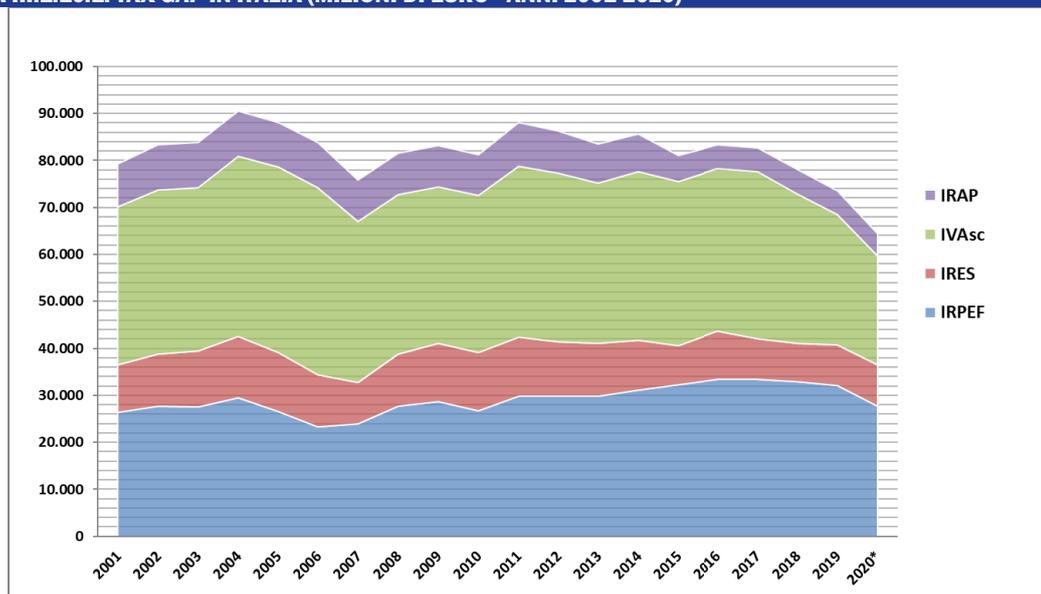
III.1.10 Il tax gap nel lungo periodo

La serie storica dei dati del *tax gap* degli ultimi 20 anni consente di analizzare le tendenze di lungo periodo della *compliance* fiscale in Italia. L'analisi è di carattere descrittivo ed è limitata alle principali imposte che incidono 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 2020 in Italia si attesta sugli 81,8 miliardi di euro. Pur se la variazione complessiva è relativamente modesta il fenomeno ha subito significative oscillazioni nel corso del periodo considerato. Dalla figura III.1.10.1 si evince, infatti, che il *tax gap* manifesta una crescita costante negli anni 2001-2004, raggiungendo in quell'anno il valore massimo 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 anche dall'andamento del ciclo economico e che in questo periodo l'Italia è stata interessata da importanti fasi recessive. Tra il 2011 e il 2018 si verifica un trend complessivamente decrescente che riporta il *tax gap* 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 83,3 miliardi. In seguito, e fino al 2019, infine, si osserva una significativa riduzione (73,5 miliardi). La stima per il 2020, pur essendo ancora provvisoria, sembrerebbe confermare questo trend.

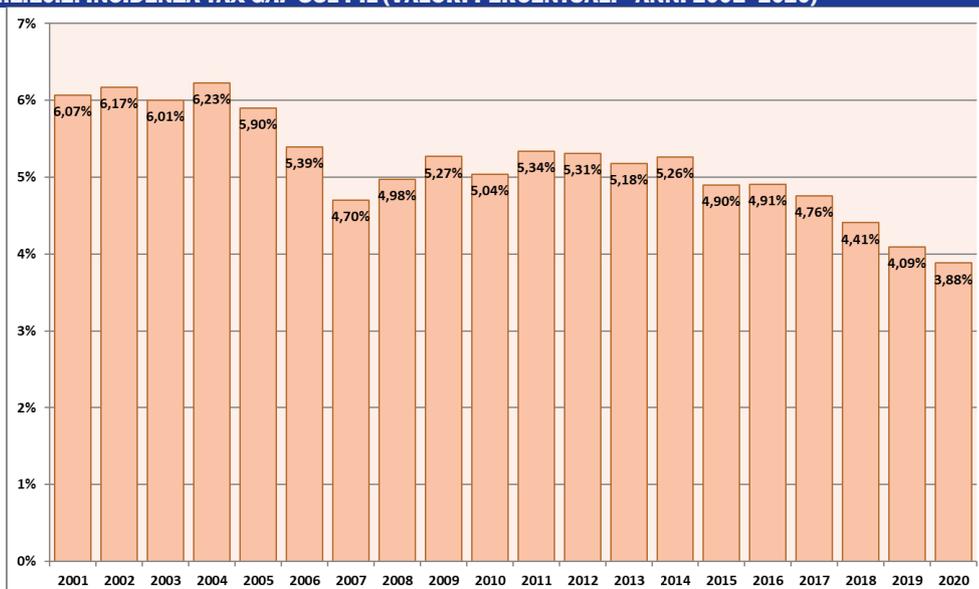
Nella stessa figura III.1.10.1 è rappresentata anche la disaggregazione del *tax gap* per tipologia di imposta. La parte più rilevante del *gap* è costituita dall'IVA, con una media di 34,3 miliardi all'anno. Seguono l'evasione IRPEF da lavoro autonomo e impresa, che ammonta a circa 29 miliardi all'anno, quella IRES, con in media 10,7 miliardi, e infine il *gap* IRAP con una media di 7,9 miliardi all'anno. Dal punto di vista della dinamica si osserva una parziale correlazione tra le quattro imposte spiegata dal fatto che esiste un legame contabile che le lega. 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 2001-2020)



Il *tax gap* è una grandezza espressa in termini monetari e risente pertanto 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: se si considerano gli anni precedenti (2001-2006), il valore medio è 6%, mentre negli anni successivi (2007-2019) il valore medio si abbassa al 4,9%. Se ci soffermiamo sui periodi più recenti, si coglie una fase di contrazione significativa 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 2001-2020)



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

che misura il recupero di evasione sia dovuto ad un miglioramento del comportamento dei contribuenti.

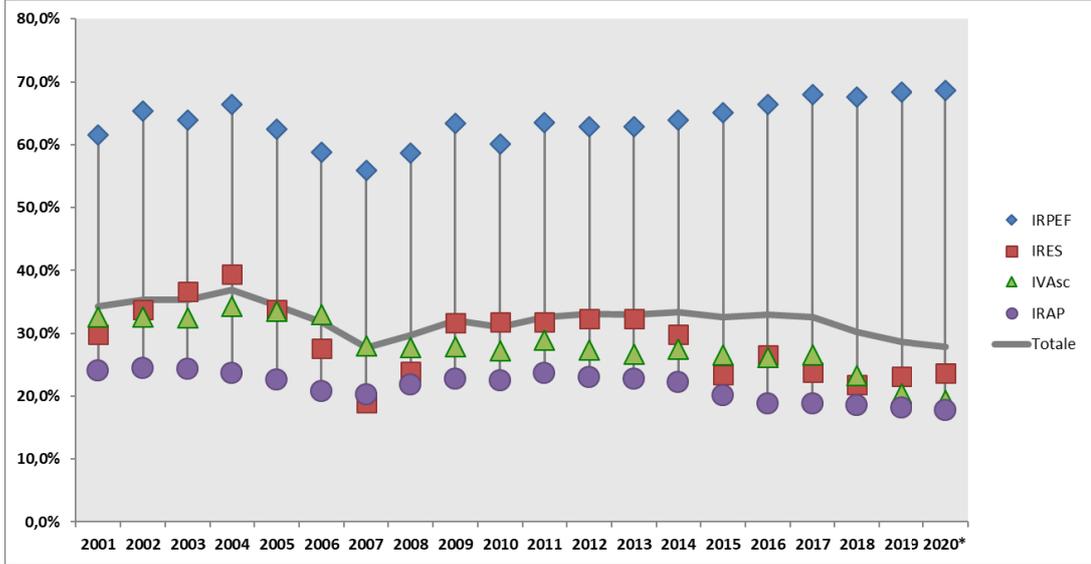
Come risulta evidente dai dati degli ultimi 20 anni la propensione al *gap* si è ridotta. Negli anni esaminati la media della propensione al *gap* a livello nazionale si è attestata intorno al 32,3%, riducendosi dal 34,2% nel 2001 al 28,7% nel 2019; la riduzione maggiore a livello complessivo si è registrata tra il 2004 e il 2007 (da 36,9% a circa 27,8%) ed è dovuta in buona parte all'aumento 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 una brusca riduzione dell'imposta potenziale coerentemente con l'andamento del PIL e un'inversione della tendenza della propensione a evadere ad aumentare gradualmente fino al 2014 (33,3%). Dal 2014 al 2017 l'indicatore segna un lieve miglioramento, mentre dal 2018 si osserva una riduzione più rilevante. Quello che risulta di maggiore interesse è che la propensione ad evadere si muove sistematicamente in direzione opposta rispetto all'andamento dell'economia, tendendo ad aumentare negli anni di recessione e a ridursi negli anni di espansione. L'evidenza empirica che sembra emergere dall'analisi descrittiva dei dati disponibili è quindi coerente con la teoria del reddito permanente³⁴.

Il valore piuttosto elevato della propensione è da attribuirsi principalmente alle cifre che riguardano l'IRPEF da lavoro autonomo e impresa. Come appare evidente dalla figura III.1.10.3, in questo ambito l'ammontare dell'imposta evasa rappresenta mediamente il 63,7% - e raggiunge in diversi anni quasi il 70% - di quella potenziale. Essa presenta inoltre un andamento divergente rispetto alle altre imposte, considerando la quasi costante crescita osservata negli ultimi anni³⁵. All'estremo opposto si colloca l'IRAP, che risulta essere non solo l'imposta dove l'evasione è di entità minore in valore assoluto ma anche quella in cui la propensione ad evadere è minima (valore medio nel periodo 21,5%). L'IVA e l'IRES presentano un tasso di propensione in media essenzialmente simile (rispettivamente 28,1% e 28,8%), sebbene la propensione relativa all'imposta sul valore aggiunto sia caratterizzata da una maggiore persistenza.

³⁴ Secondo tale teoria, elaborata da Friedman nel 1957 e successivamente ripresa in diversi lavori empirici, gli agenti economici il cui reddito è colpito da shock transitori, negativi o positivi, influenzeranno il consumo in maniera poco significativo, nella convinzione che il reddito tornerà al livello 'permanente', mantenendo così i consumi stabili nel tempo (ipotesi del *consumption smoothing*).

³⁵ Questo fenomeno era già stato evidenziato nella Relazione dello scorso anno. Sono in corso approfondimenti per comprenderne le cause e la natura.

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



Per quanto riguarda i mancati versamenti, essi occupano da sempre un ruolo marginale nel computo complessivo dell’evasione. È importante da notare, tuttavia, che sia la loro entità in valore assoluto sia la propensione dei cittadini a dichiarare le imposte senza versarle sono andate sistematicamente aumentando. Negli ultimi 20 anni l’ammontare dei mancati versamenti passa da meno di 6 miliardi a circa 13,6 miliardi nel 2019 (il dato per il 2020 è ancora provvisorio). L’incremento ha riguardato tutte le imposte, ma in particolar modo l’IVA. Rapportando tale valore al *gap* complessivo (vedi figura III.1.10.4) l’incidenza risulta tendenzialmente crescente per tutte le imposte salvo l’IRPEF, in cui i mancati versamenti rappresentano una quota pressoché costante di evasione.

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

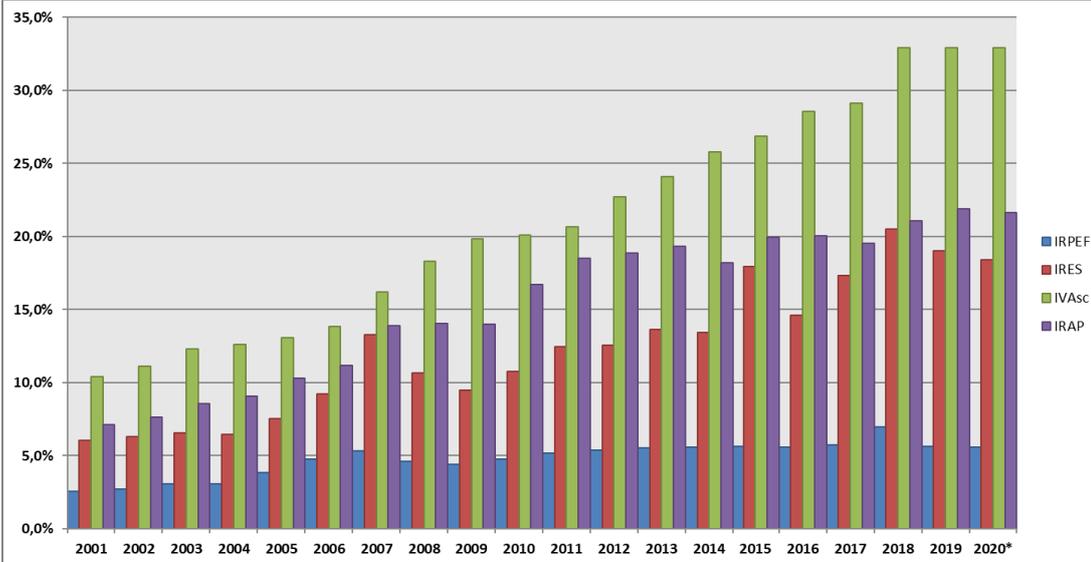


TABELLA III.1.10.1: GAP NELL'IMPOSTA DISTINTO TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*) - DATI IN MILIONI DI EURO

Tipologia di imposta	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020*
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	26.308	27.682	27.599	29.512	26.588	23.293	23.856	27.690	28.695	26.783	29.742	29.769	29.759	31.158	32.206	33.362	33.323	32.958	32.078	27.650
di cui IRPEF netto MV	25.642	26.929	26.758	28.605	25.571	22.187	22.588	26.412	27.428	25.505	28.207	28.163	28.114	29.418	30.385	31.497	31.411	30.657	30.263	26.112
IRPEF MV (**)	666	753	841	907	1.016	1.106	1.268	1.278	1.267	1.277	1.535	1.606	1.644	1.740	1.821	1.865	1.911	2.300	1.815	1.538
IRES totale	10.244	11.045	11.867	13.026	12.513	11.082	8.843	11.118	12.409	12.301	12.601	11.697	11.344	10.577	8.389	10.293	8.655	8.042	8.720	8.917
di cui IRES netto MV	9.628	10.347	11.089	12.186	11.572	10.058	7.669	9.934	11.236	10.980	11.035	10.226	9.798	9.154	6.883	8.789	7.156	6.394	7.063	7.276
IRES MV (**)	617	698	779	840	941	1.024	1.174	1.183	1.174	1.322	1.566	1.471	1.546	1.423	1.506	1.504	1.499	1.649	1.657	1.640
IVA totale	33.571	35.034	34.767	38.312	39.503	39.797	34.392	33.902	33.248	33.434	36.457	35.872	34.025	35.835	34.957	34.659	35.570	31.823	27.708	23.122
di cui IVA netto MV	30.073	31.143	30.485	33.476	34.349	34.299	28.827	27.700	26.649	26.721	28.916	27.721	25.818	26.592	25.567	24.758	25.210	21.343	18.584	15.508
IVA MV (**)	3.498	3.890	4.283	4.835	5.154	5.498	5.565	6.202	6.599	6.714	7.541	8.151	8.207	9.243	9.389	9.900	10.360	10.479	9.124	7.614
IRAP totale	9.048	9.560	9.518	9.638	9.521	9.582	8.809	8.772	8.751	8.672	9.224	8.961	8.382	8.062	5.497	4.946	5.117	5.237	5.026	4.662
di cui IRAP netto MV	8.404	8.832	8.706	8.762	8.540	8.514	7.584	7.538	7.527	7.225	7.518	7.272	6.763	6.595	4.401	3.955	4.118	4.134	3.925	3.654
IRAP MV (**)	644	728	812	876	982	1.068	1.225	1.234	1.224	1.447	1.705	1.689	1.619	1.467	1.095	991	999	1.103	1.101	1.008
Totale	79.172	83.321	83.752	90.488	88.125	83.754	75.899	81.482	83.103	81.190	88.024	86.299	83.510	85.633	81.049	83.259	82.665	78.060	73.532	64.351
di cui netto MV	73.747	77.251	77.038	83.030	80.032	75.057	66.667	71.585	72.839	70.430	75.677	73.381	70.494	71.759	67.236	68.999	67.896	62.529	59.835	52.550
MV (**)	5.425	6.069	6.714	7.458	8.093	8.696	9.232	9.898	10.264	10.760	12.348	12.918	13.016	13.873	13.813	14.260	14.769	15.531	13.697	11.801

Note: (*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2020 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2019 semi-definitivi; (**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2019 e 2020.

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

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

Note: (*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2020 sono da considerarsi provvisori e quelli relativi al 2019 semi-definitivi; (**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per gli anni 2019 e 2020.

III.2 QUANTIFICAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE DA ADEMPIMENTO SPONTANEO

L'articolo 1, comma 3, della Legge di Bilancio 2021-2023³⁶ ha introdotto un nuovo dispositivo di alimentazione del Fondo speciale, istituito dal comma 2 della medesima legge al fine di dare attuazione a interventi in materia di riforma del sistema fiscale (d'ora in avanti "Fondo"). Il Fondo è alimentato dalle risorse stimate come maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo, fermo restando il rispetto degli obiettivi programmatici di finanza pubblica. Conseguentemente, il comma 6 ha abrogato i commi da 431 a 435 dell'articolo 1 della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, che avevano istituito il precedente "Fondo per la riduzione della pressione fiscale".

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

Il comma 4 della Legge di Bilancio 2021-2023 stabilisce che ai fini della determinazione delle risorse di cui al comma 3, si considerano, in ciascun anno, le maggiori entrate derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo che sono indicate, con riferimento al terzo anno precedente alla predisposizione della Legge di Bilancio, nella "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva", redatta ai sensi dell'articolo 10-bis.1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, introdotto dall'articolo 2 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160. La valutazione di quest'anno deve pertanto fare riferimento alla variazione della *tax compliance* riferita all'anno d'imposta 2019, così come risulta dalla stima definitiva riportata nella Relazione 2022.

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 2019 rispetto al 2018. Vale la pena di ricordare che l'indicatore di variazione del *tax gap* non viene costruito come differenza in termini assoluti tra il *tax gap* del 2019 rispetto a quello registrato nel 2018, ma come prodotto tra la variazione della *propensione al gap* (assunta come *proxy* della propensione all'evasione) tra il 2019 e il 2018 e il gettito teorico dell'imposta nel 2019. Come evidenziato anche in un recente contributo della Relazione³⁷, questo indicatore è in grado di isolare l'effetto della variazione della *tax compliance* dagli effetti delle variazioni congiunturali e normative sulla base imponibile e sul gettito teorico dell'imposta. In altri termini, è possibile tenere conto del c.d. scenario *controfattuale*, che consente di valutare quale sarebbe stata l'evasione dell'imposta nel 2019 se la propensione all'evasione fosse stata quella registrata nel 2018.

Inoltre, la quantificazione fa riferimento esclusivamente al *gap* dell'IVA e delle imposte dirette (IRPEF e IRES) sul reddito da lavoro autonomo e d'impresa, in considerazione di aspetti legati al calcolo e al monitoraggio della *tax compliance*, sulla base dei requisiti e delle condizioni previste dalla norma, che verranno di seguito illustrate. La Tabella III.2.1 riporta il calcolo della variazione della *tax compliance* nel 2019 rispetto al 2018, sulla base dei risultati aggiornati pubblicati nella Relazione 2022; la variazione della *compliance* viene riportata valutando sia il *tax gap* in termini assoluti, sia la variazione nella *propensione al gap*. I risultati mostrano un miglioramento della *tax compliance* nel 2019 rispetto al 2018 pari a un minimo di 3,1 miliardi di

³⁶ Legge 30 dicembre 2020, n. 178.

³⁷ Vedi Box 1.C.3, "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva 2019", pp. 11-12.

euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione della propensione al *gap*) e a un massimo di 4,3 miliardi di euro (nel caso del calcolo basato sulla variazione assoluta del *tax gap*).

TABELLA III.2.1: LA VARIAZIONE DELLA TAX COMPLIANCE-2019-2018- DATI IN MILIONI DI EURO.						
		Anno	IVA	IRPEF	IRES	Totale
Propensione al <i>gap</i>	a)	2018	23,25%	67,56%	21,80%	
	b)	2019	20,34%	68,32%	23,12%	
Gettito teorico	c)	2018	136.860	48.782	36.895	
	d)	2019	136.242	46.955	37.719	
<i>Tax gap</i>	e)	2018	31.823	32.958	8.042	
	f)	2019	27.708	32.078	8.720	
Variazione tax compliance	g) = - (f) - e)	<i>tax gap</i>	4.115	880	-678	4.317
	h) = - (b) - a) * d)	Propensione al <i>gap</i>	3.971	-354	-498	3.119

In continuità con quanto già evidenziato lo scorso anno, la variazione della *tax compliance* sopra riportata costituisce l'ammontare potenziale delle maggiori entrate derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo ai sensi dell'articolo 1, comma 4, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178, ai fini della determinazione delle risorse da destinare al Fondo speciale per la riduzione della pressione fiscale, di cui all'articolo 1, comma 2, della medesima legge.

Così come previsto dal successivo comma 5, si rinvia alla Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, nonché al "Rapporto sui risultati conseguiti in materia di misure di contrasto all'evasione fiscale e contributiva", pubblicato contestualmente alla medesima Nota³⁸, ai fini dell'indicazione da parte del Governo delle maggiori entrate permanenti derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo da destinare al Fondo.

³⁸ Articolo 10 bis .1, comma 1, Legge 31 dicembre 2009, n. 196, come modificato dall'articolo 2 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 160.

IV. STRATEGIE E RISULTATI DEGLI INTERVENTI DI PREVENZIONE E CONTRASTO

IV.1 PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE

Strategie e interventi attuati nell'anno 2021

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

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

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

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

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

capacità contributiva dei contribuenti (cd. lettere di *compliance*), puntando, in particolare, al potenziamento delle infrastrutture tecnologiche, all'interoperabilità delle banche dati, nonché al miglioramento degli algoritmi di selezione. Per la predisposizione di tali comunicazioni sono utilizzate le basi dati alimentate dai flussi informativi, anche derivanti dallo scambio automatico di informazioni previsto dalle Direttive europee e dagli Accordi internazionali, e da quelli derivanti dalla fatturazione elettronica generalizzata, integrati con quelli generati dalla trasmissione telematica dei corrispettivi relativi alle transazioni verso i consumatori finali. Sempre sotto il profilo della prevenzione, è continuato l'aggiornamento degli indici di affidabilità fiscale, finalizzati a favorire una maggiore *compliance* dichiarativa delle piccole e medie imprese e dei professionisti;

- il miglioramento della qualità dei controlli. A tal fine, grazie all'adozione di strumenti di *data analysis* più avanzati e all'interoperabilità delle banche dati, sono state garantite selezioni più mirate dei contribuenti a maggiore rischio di evasione. È stato incrementato il ricorso agli strumenti di cooperazione internazionale con particolare riguardo all'utilizzo dei dati che derivano dallo scambio automatico di informazioni, incluso il *Country-by-Country reporting*, anche attraverso avanzate tecniche di analisi e valutazione del rischio di *non compliance* e di monitoraggio dei comportamenti di soggetti ad elevata pericolosità fiscale.

Gli indirizzi del triennio 2022-2024

La strategia per il contrasto all'evasione potrà essere compiutamente definita dal prossimo governo. Gli indirizzi programmatici di seguito indicati si riferiscono alla prosecuzione delle attività previste dall'attuazione del PNRR e, per quanto riguarda la riduzione del *tax gap* legata all'efficientamento dell'Amministrazione finanziaria, alle indicazioni dell'Atto di indirizzo per il Conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2022-2024. Alla luce delle indicazioni contenute nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), l'obiettivo di riduzione del *tax gap* proseguirà, da un lato, mediante il rafforzamento della *compliance* e il potenziamento dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria e, dall'altro, attraverso l'efficientamento delle performance dell'Amministrazione finanziaria.

Il primo obiettivo potrà essere perseguito innanzi tutto assicurando l'attuazione delle disposizioni di contrasto all'evasione fiscale, in parte già introdotte dai precedenti Governi, relative, ad esempio, alla previsione dell'obbligo generalizzato della fatturazione elettronica e della trasmissione telematica dei corrispettivi nonché alle azioni di contrasto all'evasione e all'illegalità nel settore dei giochi nonché alle frodi fiscali.

Il rafforzamento della *compliance* potrà inoltre essere consolidato attraverso misure di semplificazione delle regole e degli adempimenti seguendo un approccio di tipo *customer-oriented*, nonché mediante apposite misure di stimolo dell'adempimento spontaneo. Per stimolare la *tax compliance* - oltre alla dichiarazione IVA precompilata, ancora in fase di avvio - si punterà all'estensione e al potenziamento dei pagamenti elettronici riducendo al contempo i costi delle transazioni *cashless*, nonché, soprattutto, ad ottimizzare l'invio delle comunicazioni per la promozione della *compliance* (cd. lettere di *compliance*), riducendo l'incidenza dei falsi positivi, in linea con gli obiettivi del PNRR.

Per realizzare gli ambiziosi obiettivi di riduzione del *tax gap* indicati nel PNRR, nel triennio 2022-2024 proseguirà, inoltre, la revisione della struttura organizzativa e funzionale dell'Amministrazione fiscale avviata negli ultimi anni, al fine di consolidare l'approccio *customer-oriented* nell'erogazione dei servizi ai contribuenti, razionalizzando l'impiego delle risorse. Il rafforzamento degli organici delle agenzie fiscali e il reclutamento di specifiche professionalità (quali i *data scientist*) contribuiranno a migliorare la performance dell'Amministrazione finanziaria.

Una leva importante per il conseguimento dell'obiettivo di riduzione del *tax gap* continuerà ad essere rappresentato dalle Convenzioni tra il Ministro dell'economia e delle finanze e le agenzie

fiscali, che nel triennio 2022-2024 sono state orientate prioritariamente al miglioramento della qualità dei servizi resi ai contribuenti, alla prevenzione degli inadempimenti tributari, al contrasto dell'evasione e all'efficientamento delle risorse disponibili. Attraverso lo strumento delle Convenzioni con le agenzie fiscali, sarà consolidata anche 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, anche alla luce delle novità introdotte in tema di riscossione appena citate.

Questa impostazione, presente nell'Atto d'indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2022-2024, è stata attuata nell'ambito dei Piani triennali delle attività dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Per la redazione dei Piani delle attività del 2022 è stata 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*.

L'atto d'indirizzo per il triennio 2022-2024 prevede che la Guardia di Finanza, con specifico riferimento al contrasto all'evasione, all'elusione e alle frodi fiscali, orienti la propria azione sui fenomeni di illegalità economico-finanziaria maggiormente lesivi per il bilancio dell'Unione europea, dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali, coerentemente con:

- il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e le raccomandazioni UE del 2020 con riguardo alla politica fiscale, allo scopo di sostenere le entrate tributarie e garantire un adeguato presidio delle misure di sostegno dell'economia;
- la peculiare proiezione investigativa e internazionale di una forza di polizia a ordinamento militare con competenza generale in materia economico-finanziaria.
- In particolare, nell'ambito delle sue specifiche competenze, il Corpo:
- contrasterà, prioritariamente, i comportamenti evasivi più gravi, pericolosi e diffusi sul territorio nazionale, come le frodi IVA, le indebite compensazioni (anche dei crediti d'imposta introdotti dalla legislazione emergenziale), i fenomeni di evasione fiscale internazionale (come l'esteroinvestizione della residenza fiscale, le stabili organizzazioni non dichiarate e l'occultamento di patrimoni all'estero), l'elusione fiscale, l'economia sommersa e il lavoro nero e irregolare. A tal fine, valorizzerà 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 fiscali, doganali, valutarie e di polizia, la cui interoperabilità sarà rafforzata, l'uso di sistemi di intelligenza artificiale, anche in ottica predittiva, il controllo economico del territorio, il costante ricorso agli strumenti di cooperazione fiscale (quale lo scambio automatico d'informazioni, che grazie alle recenti introduzioni normative in ambito unionale, una volta recepite nell'ordinamento nazionale, includerà anche le informazioni relative ai soggetti economici che utilizzano le piattaforme digitali per la vendita di beni e per la prestazione di servizi) e la propria rete di Esperti dislocati presso le ambasciate italiane;
- 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;
- parteciperà ai lavori della Commissione per la redazione della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva;
- quale naturale interlocutore della Procura europea, rivolgerà la propria azione a tutela degli interessi finanziari unionali contrastando il contrabbando, le altre frodi nel settore doganale e i traffici illeciti internazionali. In tali ambiti e nei settori delle accise e del gioco pubblico,

rafforzerà le sinergie con l’Agenzia delle dogane e dei monopoli. Inoltre, quale parte integrante dell’Amministrazione doganale italiana, amplierà e valorizzerà ulteriormente il patrimonio informativo a disposizione, 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 transnazionali, anche attraverso controlli sulla circolazione delle merci, dei carburanti e degli oli lubrificanti, comparti, questi ultimi, in cui rivolgerà una particolare attenzione alle infiltrazioni della criminalità economica ed organizzata;

- 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;
- prenderà parte, altresì:
 - alle iniziative promosse in ambito *EU Policy Cycle* - EMPACT;
 - quale naturale punto di riferimento per le questioni di respiro doganale inerenti a reati che abbiano riflessi per la cooperazione di polizia (ai sensi dell’art. 87 TFUE), ai lavori del *Law Enforcement Working Party (Customs)*, in relazione alle operazioni doganali congiunte e alle ulteriori attività promosse da tale consesso e da altre organizzazioni internazionali, assicurando, in ambito nazionale e internazionale, l’osmosi e la cooperazione tra le iniziative promosse da EMPACT e le omologhe in materia doganale;
- anche attraverso la propria Rete estera di Ufficiali Esperti e di Collegamento, favorirà i rapporti di cooperazione e valorizzerà gli elementi acquisiti dall’interscambio informativo in campo internazionale;
- trasversalmente ai descritti adempimenti, continuerà l’attività di rilevazione, monitoraggio ed analisi di dati, notizie e informazioni su emergenti fenomeni illeciti - sia a livello nazionale che a livello internazionale.

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

Nel 2021, con l’approvazione del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, si è consolidato il quadro normativo per la piena ripresa delle attività di prevenzione e contrasto all’evasione, interessate nel 2020 da diversi provvedimenti normativi emessi a seguito dell’emergenza epidemiologica.

In particolare, sotto il profilo della prevenzione, al fine di agevolare i contribuenti nel corretto adempimento dei propri obblighi fiscali, è ripreso gradualmente l’invio delle lettere di *compliance* dirette a consentire al contribuente di regolarizzare la propria posizione, evitando l’applicazione di sanzioni in misura piena a seguito di successive attività di accertamento.

Nell’ambito dell’attività di contrasto all’evasione, in considerazione del perdurare dell’epidemia e della crisi economica che ha interessato le attività commerciali e imprenditoriali, e tenuto conto della necessità di accordare priorità alle lavorazioni relative ai servizi e ai rimborsi ai contribuenti, si è reso necessario ridefinire le risorse da destinare alle attività di controllo.

Infine, l’attività di analisi del rischio di evasione e frode fiscale ha potuto beneficiare, in termini di maggiore precisione e affidabilità, dei primi risultati ottenuti grazie all’introduzione di strumenti di analisi avanzata dei dati. L’utilizzo di tali strumenti è stato reso possibile attraverso l’assunzione di esperti in discipline statistiche, econometriche ed informatiche, che hanno affiancato il personale specializzato in diritto tributario.

L’attività di prevenzione

Nell’ambito delle attività di prevenzione l’Agenzia ha ripreso l’invio delle comunicazioni di promozione della *compliance* (Figura IV.1.1.1); complessivamente sono state inviate oltre 1,3 milioni di lettere, con le quali sono state segnalate possibili anomalie fiscali ad alcune categorie

di contribuenti, che hanno potuto rimediare agli errori o alle omissioni attraverso l'istituto del ravvedimento operoso (articolo 13 del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 472).

FIGURA IV.1.1.1: COMUNICAZIONI FINALIZZATE ALLA PROMOZIONE DELLA COMPLIANCE – ANDAMENTO 2015 - 2021



Si rimanda alla “Relazione sulla gestione” del Bilancio d’esercizio 2021, redatto dall’Agenzia delle entrate, per un approfondimento in merito alle tipologie di lettere di *compliance* inviate, nonché alle novità introdotte per favorire sempre più l’assolvimento spontaneo.

Dall’adesione alle strategie di *compliance* sono stati complessivamente incassati 1,7 miliardi di euro.

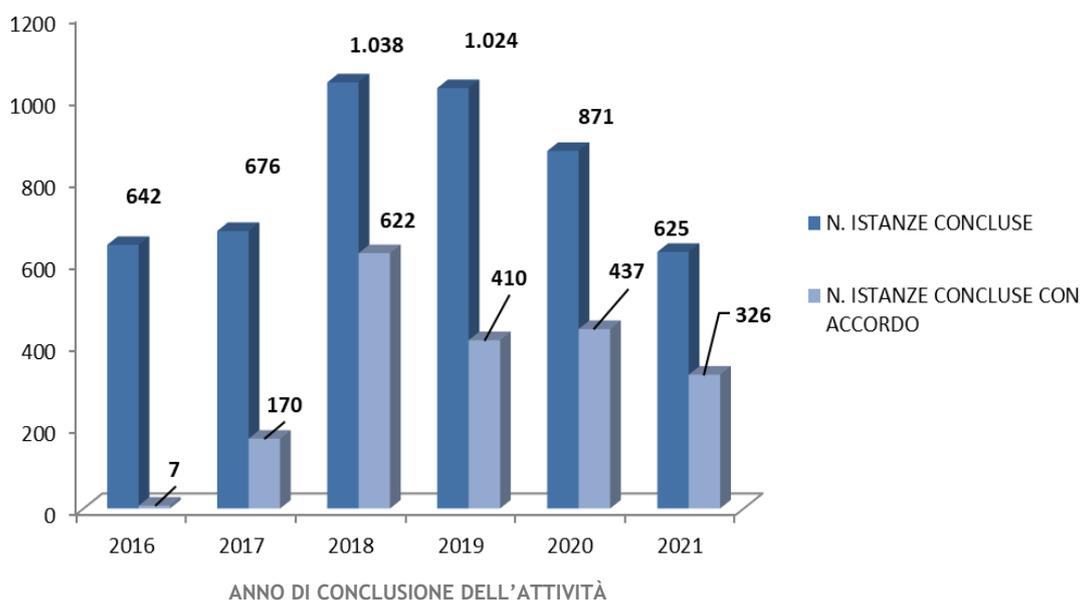
Nell’ambito delle richieste di accesso ai regimi agevolati, nel corso del 2021 è proseguito l’esame delle istanze di accesso alla *cooperative compliance* presentate nell’anno, nonché la costante e preventiva interlocuzione con le società già ammesse per una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali e l’acquisizione di dati e notizie utili ai fini del controllo delle dichiarazioni presentate dai soggetti ammessi al regime. A fine 2021 risultano complessivamente ammesse al programma di *cooperative compliance* 77 società, di cui 24 nel solo 2021.

Nella Tabella IV.1.1.1 sono riportati i risultati conseguiti al 31/12/2021 in relazione a detto regime agevolativo in termini di numero soggetti che hanno presentato istanza di accesso, nonché di soggetti ammessi.

TABELLA IV.1.1.1: COOPERATIVE COMPLIANCE – ANNI 2016-2021

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

Per quanto attiene, invece, al regime agevolato di *patent box*, nel corso del 2021 è stata pressoché conclusa la lavorazione delle istanze presentate nel 2016 ed è stato avviato l’esame di tutte le istanze presentate nel 2019. In relazione a detto regime, nella Figura IV.1.1.2 è riportato l’andamento delle istanze la cui lavorazione si è conclusa negli esercizi dal 2016 al 2021, con il dettaglio di quelle concluse con accordo.

FIGURA IV.1.1.2: ISTANZE PATENT BOX CONCLUDE - ANNI 2016- 2021

L'attività di contrasto

Nel 2021 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 13,7 miliardi di euro, con la seguente ripartizione per tipologia di area di recupero Tabella IV.1.1.2):

- 8 miliardi derivanti dai versamenti diretti a seguito dell'attività di accertamento per diversi settori impositivi (II.DD., IVA, IRAP e Registro), di controllo formale delle dichiarazioni dei redditi (articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600), degli atti e delle dichiarazioni sottoposte a registrazione, nonché di liquidazione automatizzata delle dichiarazioni ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600 e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633.
- 1,7 miliardi derivano dall'attività di promozione della *compliance*;
- 4 miliardi di euro dalla riscossione tramite gli Agenti della Riscossione.

TABELLA IV.1.1.2: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI (IMPOSTE, SANZIONI E INTERESSI) - ANNI 2013- 2021

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Entrate complessive	13,1	14,2	14,9	19	20,1	19,2	19,86	12,7	13,7
<i>di cui:</i>									
da versamenti diretti	9,2	10,1	10,2	9,6	10,2	11,3	12,60	8,2	8,0
da attività di promozione della <i>compliance</i>			0,3	0,5	1,3	1,8	2,13	1,2	1,7
da <i>Voluntary disclosure</i> 1 e 2				4,1	0,4	0,3	0,03		
definizione delle controversie tributarie					0,8	0,1			
tramite agenti della riscossione	3,9	4,1	4,4	4,8	7,4	5,7	5,10	3,3	4,0
Importi in miliardi di euro									

Nei grafici che seguono è riportato l'andamento nel periodo 2013-2021 delle entrate complessive erariali e non erariali, dei versamenti diretti e delle riscossioni connesse alla promozione della *compliance*.

FIGURA IV.1.1.3: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI (IMPOSTE, SANZIONI ED INTERESSI) – ANNI 2013-2021

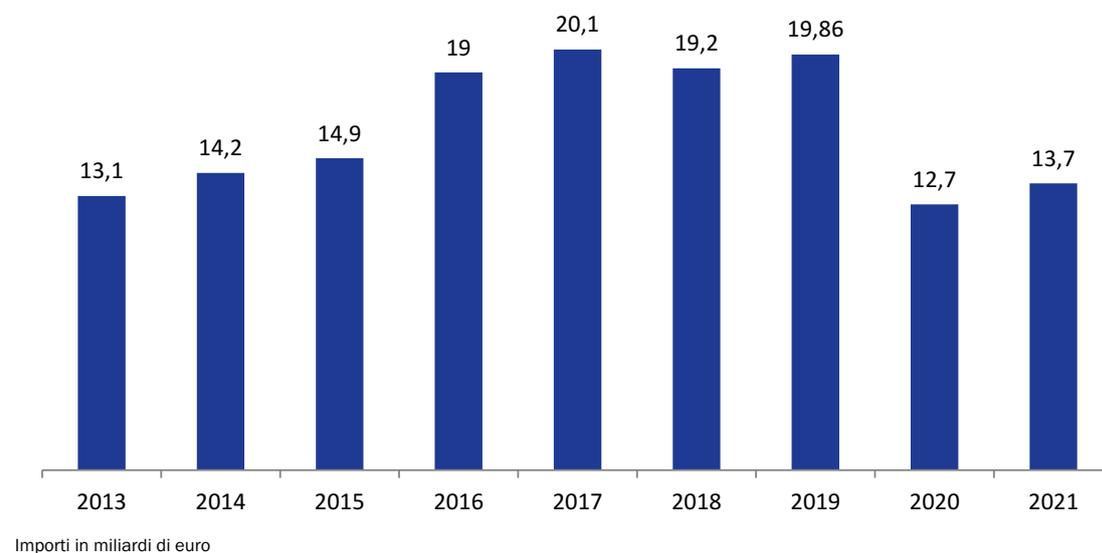


FIGURA IV.1.1.4: VERSAMENTI DIRETTI DA CONTROLLO – ANNI 2013-2021

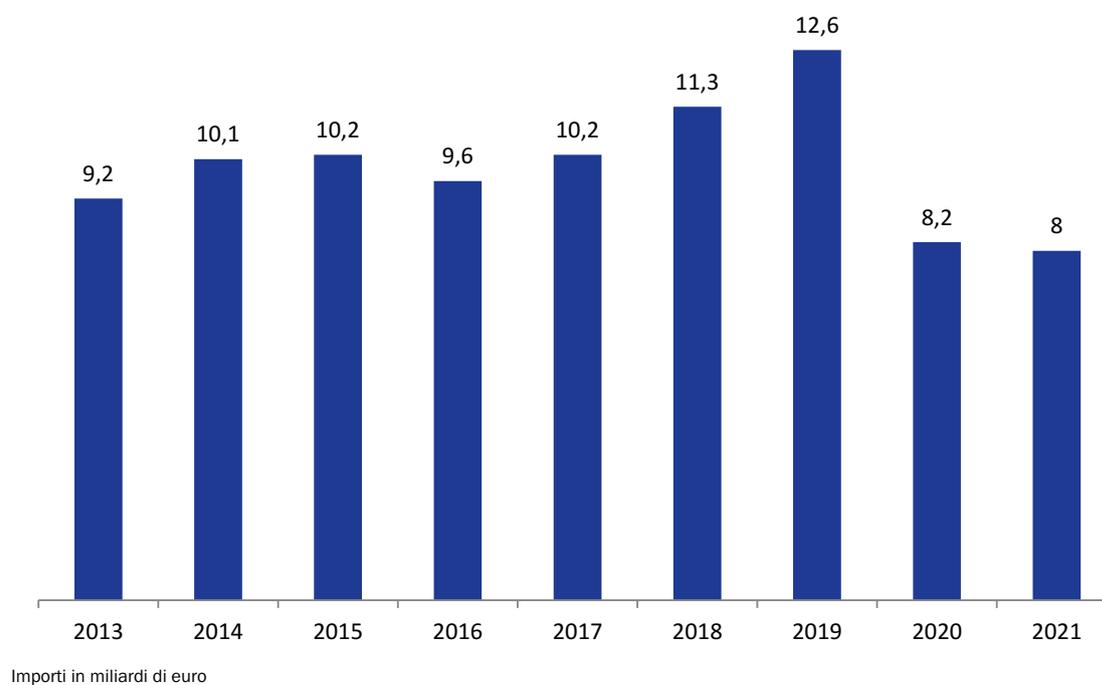
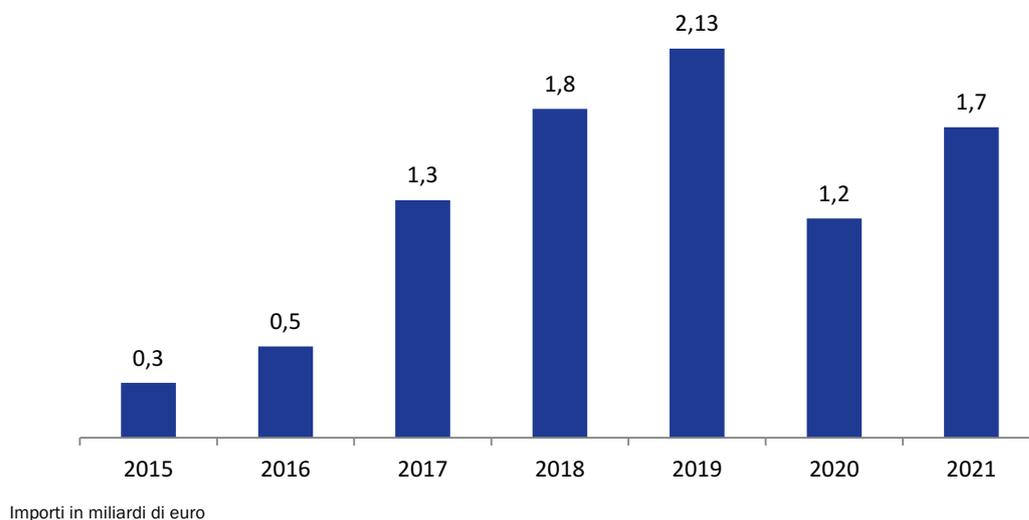


FIGURA IV.1.1.5: VERSAMENTI DA ATTIVITA' DI PROMOZIONE DELLA COMPLIANCE – ANNI 2015-2021

Come anticipato in precedenza si osserva, con riferimento alle attività di contrasto all'evasione, che in considerazione del perdurare dell'emergenza epidemiologica e della conseguente crisi economica che ha interessato le attività commerciali e imprenditoriali, e tenuto conto della necessità di accordare priorità alle lavorazioni relative ai servizi e ai rimborsi ai contribuenti, si è reso necessario ridefinire le risorse destinate alle attività di controllo.

L'attività di controllo, anche grazie all'introduzione di strumenti avanzati di analisi dei dati utilizzati nell'ambito dell'analisi del rischio fiscale, è stata, pertanto, indirizzata principalmente nei confronti dei contribuenti ad elevata pericolosità fiscale e, in particolare, verso coloro che hanno posto in essere fenomeni di frode, anche attraverso l'utilizzo indebito di crediti d'imposta (ad esempio il credito d'imposta per ricerca e sviluppo) e altre agevolazioni, come quelle previste proprio per fronteggiare le conseguenze negative connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 (ad esempio, i contributi a fondo perduto, i ristori, etc.).

Le strutture operative, sulla base del provvedimento del Direttore dell'Agenzia, prot. n. 88314 del 6 aprile 2021, inoltre, hanno ripreso la notifica degli atti del controllo (accertamenti, atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni e atti di recupero dei crediti di imposta) emessi nel 2020 (ai sensi del comma 1, articolo 157 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 177), in relazione ai quali era stata prevista, a conclusione dell'attività istruttoria svolta dalle strutture operative, la notifica entro il 28 febbraio 2022.

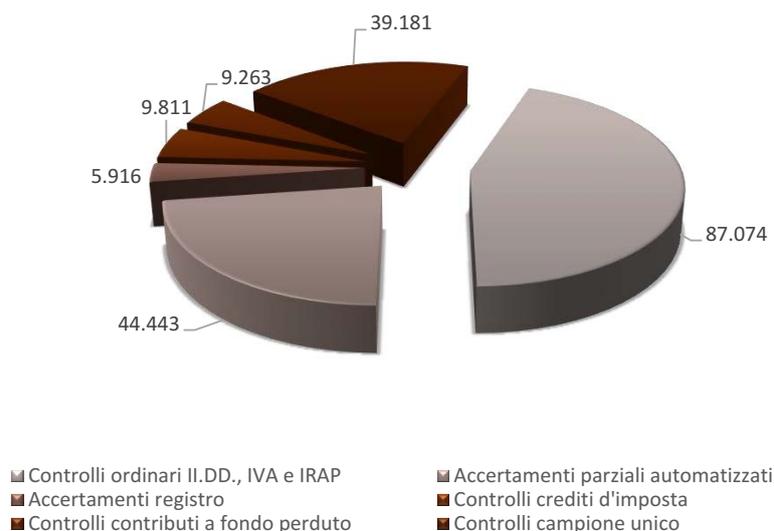
Il perdurare dello stato di emergenza ha continuato a incidere sullo svolgimento delle attività istruttorie esterne, limitate per ridurre gli spostamenti fisici dei contribuenti, dei loro rappresentanti e degli stessi dipendenti dell'Agenzia, rispetto alle quali sono state privilegiate le attività istruttorie "interne", sempre propedeutiche alle attività di accertamento.

Nello scenario della rimodulazione delle risorse assegnate all'attività di assistenza ai contribuenti, sono stati complessivamente effettuati 195.688 controlli, che includono: gli accertamenti ordinari relativi a imposte dirette (I.R.D.), IVA e IRAP; gli accertamenti del settore registro; gli accertamenti parziali cosiddetti "automatizzati" (eseguiti ai sensi dell'articolo 41-bis del Decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600); i controlli sui crediti d'imposta svolti sia nei confronti di soggetti destinatari di benefici e incentivi fiscali (crediti agevolativi), sia su indebite compensazioni operate su modello F24, i controlli sui contributi a

fondo perduto e i controlli formali registro, finalizzati al riscontro dei requisiti qualificanti di ciascun regime agevolativo.

In termini numerici, come si evince dalla Figura IV.1.1.6, hanno concorso al risultato annuale: 87.074 accertamenti ordinari relativi a II.DD., IVA e IRAP; 5.916 accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione; 9.811 controlli dei crediti d'imposta; 9.263 controlli contributo a fondo perduto; 44.443 accertamenti parziali automatizzati; 39.181 controlli formali a campione unico.

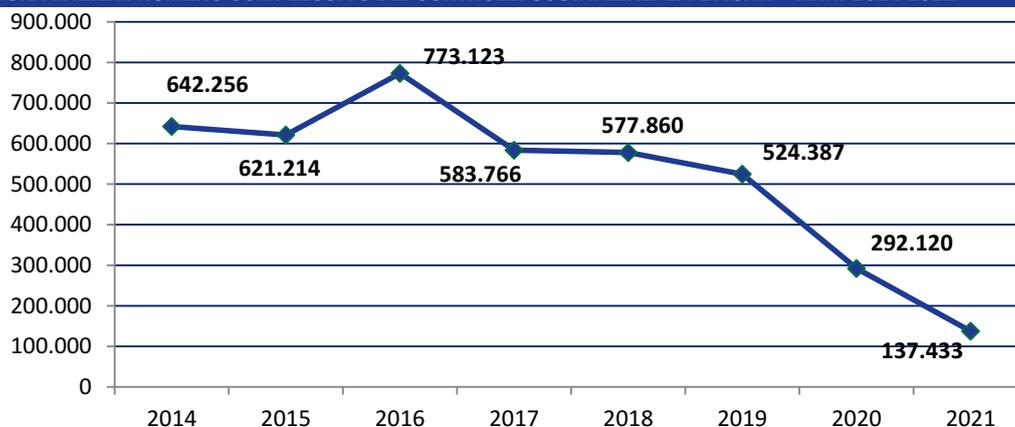
FIGURA IV.1.1.6: CONTROLLI ESEGUITI NEL 2021 – DETTAGLIO PER TIPOLOGIA



Importi in miliardi di euro

Se si analizzano unicamente gli accertamenti relativi a II.DD., IVA, IRAP, sul settore registro, nonché gli accertamenti parziali automatizzati, il numero di controlli effettuati nel 2021 ammonta a 137.433, in diminuzione rispetto agli esercizi precedenti, dato che riflette gli impatti della situazione pandemica, come si evince dalla Figura IV.1.1.7, nella quale è riportato l'andamento dal 2014 al 2021 dei controlli c.d. "sostanziali" in valore assoluto.

FIGURA IV.1.1.7: NUMERO COMPLESSIVO DEI CONTROLLI SOSTANZIALI EFFETTUATI – ANNI 2014-2021



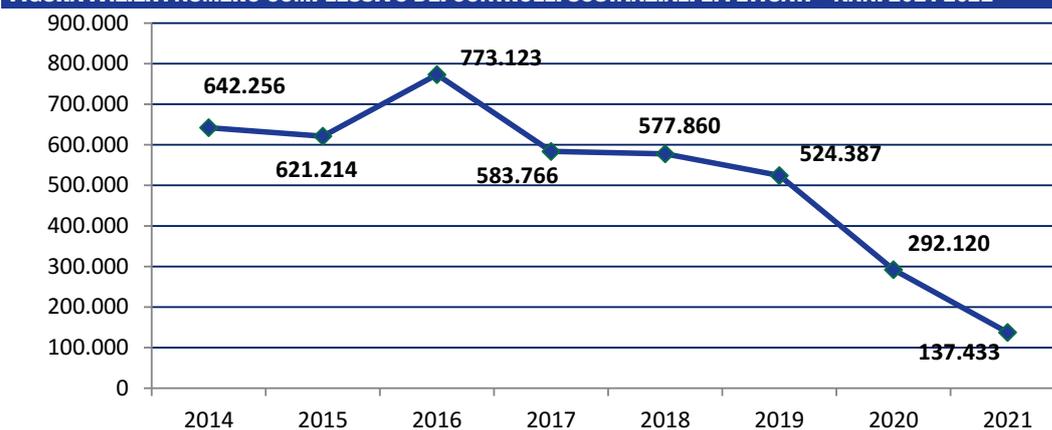
Importi in miliardi di euro

La maggiore imposta complessivamente accertata (MIA) nel 2021 è risultata pari a 7,9 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 56 milioni di euro e 105 milioni di euro.

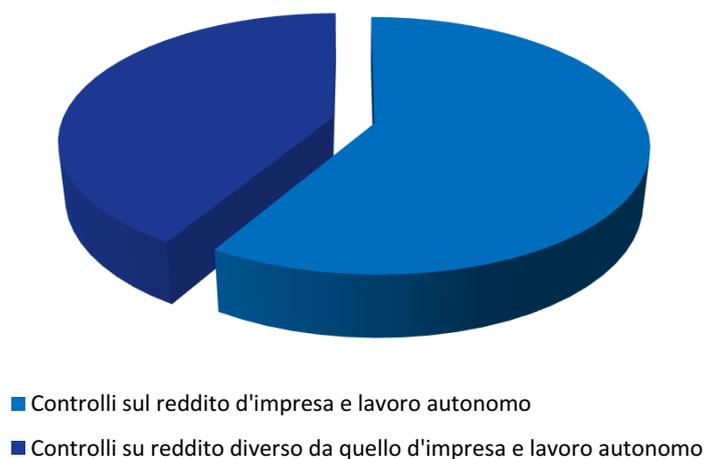
L'attività di controllo sostanziale ordinaria del 2021, come si evince dalla Figura IV.1.1.8, si è svolta per il 58,5% nei confronti dei soggetti che svolgono attività d'impresa o attività professionali; per il 41,5% il controllo è stato invece finalizzato all'accertamenti di redditi diversi da quelli d'impresa e di lavoro autonomo.

FIGURA IV.1.1.7: NUMERO COMPLESSIVO DEI CONTROLLI SOSTANZIALI EFFETTUATI – ANNI 2014-2021



Importi in miliardi di euro

FIGURA IV.1.1.8: CONTROLLI ORDINARI II.DD., IVA E IRAP – TIPOLOGIA REDDITO CONTROLLATO



Anche per il 2021 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 di contrasto all'evasione fiscale, i fenomeni di frode, sia dal punto di vista della diffusione sul territorio nazionale, che in termini di perdita di gettito erariale, sono stati riscontrati non solo in relazione a fattispecie già individuate negli anni precedenti, alcune delle quali realizzate con modalità differenti e più articolate, ma anche con riferimento a meccanismi del tutto nuovi.

Nello specifico ambito, anche nel corso del 2021, sono state adattate allo scenario vigente le modalità operative di diverse attività progettuali ed è stato necessario intervenire con urgenza su

alcuni fenomeni, ivi inclusi quelli connessi alle cessioni dei crediti derivanti da bonus edilizi, previsti dagli articoli 121 e 122 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto Rilancio)³⁹, soprattutto nell'ultimo trimestre dell'anno. 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;
- frodi IVA realizzate attraverso l'utilizzo di false dichiarazioni d'intento;
- indebite compensazioni di crediti IVA inesistenti;
- frodi collegate alla cessione dei crediti agevolativi.

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 2021 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 2021 delle richieste di informazioni, relative a imposte dirette e altri tributi in uscita (dall'Italia verso l'estero) e in entrata (dall'estero verso l'Italia), in materia di imposte dirette ed altri tributi e in materia di IVA.

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

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

IV.1.2. L'attività dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

L'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (di seguito ADM) è autorità regolatoria e di vigilanza anche sanzionatoria nel campo delle Energie (oli minerali, energia elettrica, gas naturale, GNL, carbone), Alcoli, Tabacchi e assimilati, Dogane e Gioco pubblico. In tali ambiti, cura

³⁹ L'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, è stato modificato, da ultimo, dall'articolo 33-ter del decreto-legge n. 115 del 2022, specificando che, in presenza di concorso nella violazione, la responsabilità solidale dei cessionari sussiste solo in caso di dolo o colpa grave al ricorrere di determinati presupposti. Si segnala che, a tale modifica, la relazione tecnica non ha ascritto effetti finanziari negativi

l'accertamento e la riscossione dei tributi ed esercita le funzioni ispettive di polizia tributaria, valutaria e giudiziaria.

Gli obiettivi strategici del 2021, possono essere categorizzati in Aree Strategiche di Intervento (di seguito definite anche con il termine ASI), come riportato nella Tabella IV.1.2.1.

TABELLA IV.1.2.1: AREE STRATEGICHE DI INTERVENTO (ASI) E OBIETTIVI STRATEGICI PER IL 2021

ASI	OBIETTIVO
1. Contrastare l'evasione, assicurare la legalità negli ambiti di competenza e concorrere alla sicurezza e alla tutela dei cittadini e degli operatori economici	1 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
	2 Ottimizzare l'efficacia dei controlli diretti a contrastare l'evasione tributaria
2. Sostenere la crescita e la competitività del Paese, migliorare la qualità dei servizi resi e favorire la compliance dei contribuenti	3 Semplificare e facilitare gli adempimenti tributari e orientare i servizi offerti ai bisogni dei contribuenti/utenti
	4 Favorire la <i>compliance</i> dei contribuenti
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

L'attività di prevenzione

ADM è chiamata ad assicurare la regolarità dei traffici commerciali, garantendo 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.

ADM 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.

L'evoluzione perseguita si è sviluppata seguendo alcune precise direttrici:

- coinvolgere gli *stakeholder* nella definizione di nuovi servizi;
- semplificare, integrare ed armonizzare i sistemi di pagamento;
- adottare soluzioni coerenti con lo scenario industriale da offrire all'intera catena logistica multimodale.

Nel settore "Accise e Monopoli" i principali interventi riguardano:

- l'evoluzione dei sistemi di gestione di controlli sui depositi di prodotti sottoposti al regime delle accise;
- l'evoluzione dei sistemi di gestione della contabilità accise;
- l'evoluzione dei sistemi di gestione dei controlli sulla circolazione dei prodotti sottoposti al regime delle accise.

Al riguardo, si segnalano:

- l'introduzione del DAS elettronico già dal 2020;

- la digitalizzazione del registro di carico e scarico per consentire l'efficientamento della logistica di distribuzione dei prodotti energetici, che implica una più rapida individuazione delle frodi;
- lo sviluppo dell'*Excise Movement Control System* (EMCS), un sistema creato dall'Unione Europea per controllare i movimenti tra i vari Stati dei prodotti in regime di sospensione d'accisa (alcol e bevande alcoliche, tabacco e prodotti energetici) che comporta lo scambio di informazioni tra clienti, fornitori e le dogane dei diversi paesi;
- il tracciamento digitale delle merci sequestrate: si tratta di un nuovo applicativo per la gestione delle fasi del ciclo di vita dei prodotti in custodia (dal sequestro alla distruzione);
- il Sistema Europeo di Tracciamento dei Tabacchi (SETT) che consente la gestione dell'intero processo, tramite attribuzione di codici identificativi univoci a livello europeo;
- l'app "Gioco Sicuro": applicazione realizzata da ADM nel 2021 per il contrasto al gioco illegale e per la promozione del gioco legale e responsabile.

Nel settore "Dogane", le principali novità introdotte nel corso del 2021 riguardano:

- la digitalizzazione del processo di rilascio dei certificati di circolazione (EUR1, EUR.MED, ATR);
- gli accordi commerciali UE-UK;
- le nuove regole *e-commerce* che tengono conto delle modifiche normative introdotte dal cosiddetto "pacchetto IVA";
- la reingegnerizzazione dei sistemi doganali (es. eManifest, AIDA Import);
- la campagna anticontraffazione a tutela dei grandi marchi italiani;
- la definizione di un nuovo modello nell'ambito del trasporto aereo (CAR - Corridoi Aerei);
- i nuovi modelli per importare beni personali da parte di utenti privati senza il pagamento dei diritti doganali (importazione in franchigia doganale);
- l'implementazione di nuovi strumenti di agevolazione per soggetti AEO.

L'attività di contrasto

Fiscaltà

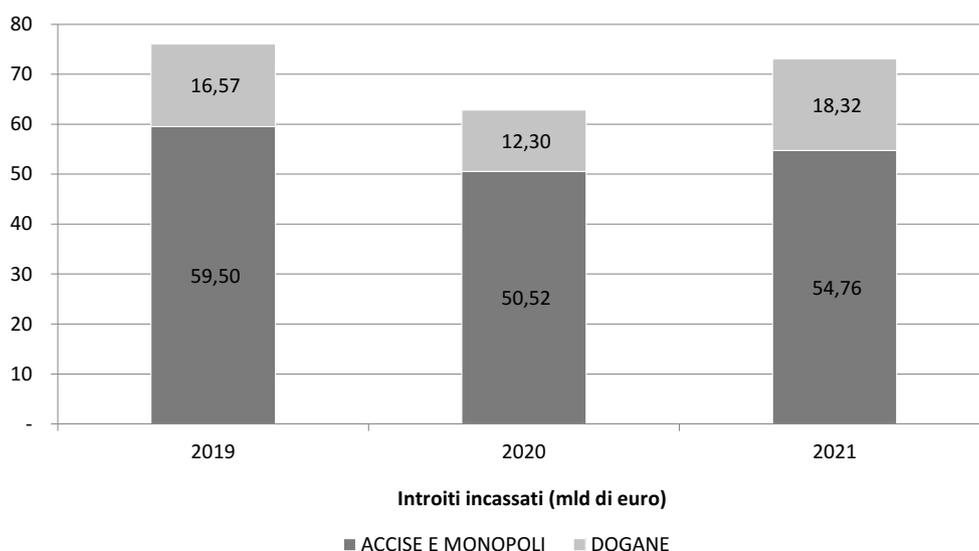
Nel complesso ADM nel 2021 ha incassato un gettito pari a circa 73 miliardi di euro, di cui di seguito vengono riepilogati gli introiti suddivisi per settore di competenza, posti a confronto con gli analoghi risultati conseguiti nel biennio precedente.

**TABELLA IV.1.2.2: IL CONTRIBUTO ALL'ERARIO – INTROITI INCASSATI NEL PERIODO 2019-2021
VALORI ESPRESSI IN MILIARDI DI EURO**

	2019	2020	2021
TOTALE AGENZIA DOGANE E MONOPOLI	76,07	62,82	73,08
ACCISE E MONOPOLI	59,50	50,52	54,76
Energie e Alcoli	34,21	29,22	31,94
Prodotti Energetici	26,57	22,24	24,88
Gas naturale	3,55	3,08	3,13
Energia Elettrica	2,72	2,65	2,51
Prodotti alcolici	1,37	1,25	1,42
Tabacchi	13,94	14,06	14,41
di cui: IVA	3,35	3,40	3,55
di cui: accisa	10,58	10,60	10,79
di cui: imposta di consumo*	0,01	0,06	0,07
Giochi	11,35	7,24	8,41
DOGANE	16,57	12,30	18,32
di cui: dazi	2,29	1,95	2,63
di cui: IVA all'importazione	13,89	10,04	15,32
di cui: altri diritti doganali	0,39	0,318	0,37

Fonte: elaborazione interna dati ADM

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

FIGURA IV.1.2.1 IL CONTRIBUTO ALL'ERARIO 2019-2021 – VALORI ESPRESSI IN MILIARDI DI EURO

Fonte: elaborazione interna dati ADM

Nel 2021 si è assistito ad un generale incremento del gettito rispetto al 2020 in quasi tutti i settori *core* di ADM.

Il maggiore incremento di gettito è stato registrato nel settore Dogane (+49% rispetto al 2020), indice della ripresa degli scambi e del commercio internazionale.

Anche il settore dei Giochi ha registrato un incremento del 16% rispetto ai valori del 2020, dovuto soprattutto alla riapertura degli esercizi fisici.

Il valore del contributo all'Erario per l'anno 2021 nel settore Energie e Alcoli è pari a circa 32 miliardi di euro e registra un aumento rispetto al valore del 2020 del 9,3%, dovuto principalmente ai prodotti energetici e ai prodotti alcolici.

Il gettito proveniente dal settore Tabacchi è di poco superiore rispetto al dato osservato nel 2020, con un incremento del 2,5%.

L'attività di vigilanza nei settori core di ADM

ADM adotta modelli di gestione dei rischi e di *intelligence*, per prevenire e contrastare l'evasione tributaria e gli illeciti extra-tributari inerenti al traffico di merci e valuta, anche digitali, alle filiere degli alcoli, oli minerali, energia elettrica, gas naturale, giochi tabacchi e assimilati. Svolge controlli, ispezioni e indagini, anche in collaborazione con le Forze di Polizia, organi internazionali e su delega dell'Autorità giudiziaria, anche contabile ed europea.

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

Accise e monopoli – energie e alcoli

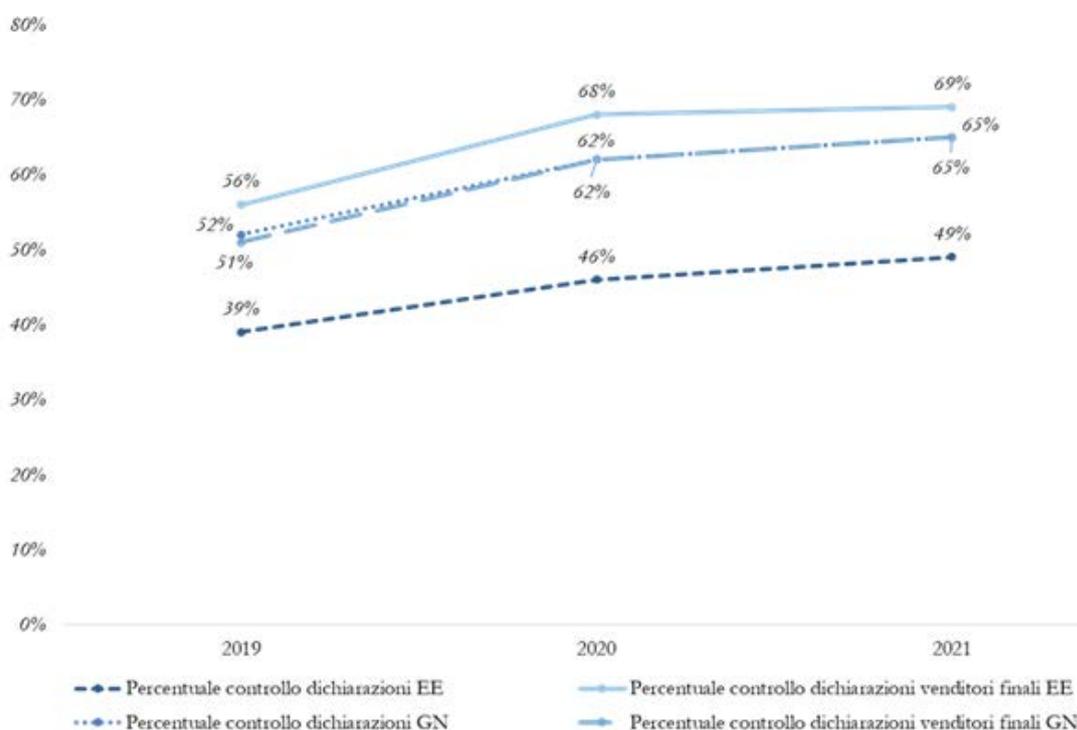
L'attività peculiare del sistema tributario delle accise è l'accertamento quantitativo dei prodotti soggetti all'imposta.

L'accertamento consiste 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 alcuni indicatori, tra cui si menziona l'indice di presidio del territorio e la percentuale di controllo delle dichiarazioni.

Per quanto attiene ai prodotti energetici, l'indice di presidio del territorio per l'anno 2021 si attesta intorno al 28% in aumento rispetto all'anno 2019, ma ancora al di sotto dei livelli pre-pandemia (40%). Le percentuali di controllo delle dichiarazioni di energia elettrica e gas naturale, trattandosi di un'attività che può essere svolta anche da remoto hanno registrato un trend crescente nel triennio 2019-2021.

FIGURA IV.1.2.2 PERCENTUALE DI CONTROLLO DELLE DICHIARAZIONI DI CONSUMO



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

Anche per i prodotti alcolici l'indice di presidio ha subito nell'anno 2021 un incremento rispetto all'anno 2020 (+4%) attestandosi intorno al 23%, tuttavia come per i prodotti energetici, a causa del protrarsi della pandemia, si è ancora al di sotto dei valori registrati nel 2019.

Nel corso del 2021 sono stati sequestrati 871 litri di prodotti alcolici.

L'attività di controllo e antifrode trova riscontro, in termini di efficacia, anche nei risultati ottenuti sul piano di un extra-gettito per l'Erario, che rappresenta l'entità complessiva dei tributi recuperati per mezzo dell'attività di verifica.

I valori medi di extra gettito registrati nell'ultimo triennio nel settore Energie e Alcoli sono pari a circa 300 milioni di euro (circa l'1% del gettito del settore), tuttavia annualmente si possono presentare discontinuità per effetto di operazioni *spot* che determinano elevati recuperi di imposta. Il valore dell'extra gettito per il 2021 è pari a 262,62 milioni di euro e il contributo principale è riferibile ai prodotti energetici.

TABELLA IV.1.2.3 EXTRA GETTITO DERIVANTE DALL'ATTIVITÀ DI VIGILANZA SETTORE ENERGIE E ALCOLI – VALORI ESPRESI IN MILIONI DI EURO

	2019	2020	2021
Energie e Alcoli	367,57	260,52	262,62
Prodotti Energetici	231,56	160,34	191,65
Gas naturale	45,12	47,60	32,31
Energia Elettrica	77,1	30,45	31,79
Prodotti alcolici	13,79	22,13	6,87

Fonte: elaborazioni interne ADM

*accertamento delle verifiche inventariali - svincoli irregolari riscossi

**imposta accertata + sanzioni amministrative e tributarie

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 2021 si elencano:

- Designer fuel fraud

Si tratta dell'introduzione clandestina da altri Stati Membri di prodotti energetici (spesso oli lubrificanti a bassa viscosità) che o non sono sottoposti al tracciamento elettronico (e-AD) nella movimentazione tra Stati Membri, oppure sono impiegati quali succedanei del gasolio per autotrazione, tal quali o miscelati.

Con il Decreto legge n. 124 del 26 ottobre 2019 sono stati introdotti, con decorrenza dal 1° ottobre 2020 il tracciamento nazionale delle spedizioni di oli lubrificanti da altri Stati Membri e il DAS nazionale in formato elettronico (e-DAS) per la circolazione del gasolio.

In tal modo, è stato possibile contrastare strutturalmente tale fenomenologia fraudolenta procedendo a sequestri di carburante in nero presso decine di depositi e distributori.

- Frodi accisa attuate mediante falsa dichiarazione di denaturazione

Il prodotto viene denaturato quando destinato a un impiego avente minor tassazione o esente. L'intervento dell'Amministrazione finanziaria alle operazioni è solo eventuale.

Presso taluni depositi fiscali è stata riscontrata la falsità di alcune dichiarazioni di denaturazione: asseritamente sottoposto a denaturazione, il prodotto è stato invece immesso in consumo non denaturato, bensì per l'uso maggiormente tassato, configurando il reato di sottrazione all'accertamento dell'accisa (art. 40 del Decreto legislativo n. 504 del 26 ottobre 1995 - Testo Unico delle Accise).

- Frodi IVA sui carburanti

Si tratta di traffici fraudolenti finalizzati a immettere in consumo importanti volumi di carburante per autotrazione ad un prezzo inferiore rispetto al valore normale, aggirando i pagamenti dell'IVA.

ADM ha sviluppato un indicatore interno per valutare l'impatto delle frodi IVA nel settore, sulla base dell'analisi di flussi merceologici di carburante considerati "antieconomici", in quanto provenienti da basi logistiche molto distanti dal luogo di effettiva consegna.

Più specificamente, sul territorio sono state implementate nuove tipologie di controllo che consentono il monitoraggio in tempo reale e il rilevamento di anomalie e incongruenze: combinati con interventi mirati sul territorio hanno condotto al disvelamento di articolati sistemi di frode consentendo la rilevazione di un'ingente evasione di diritti.

I laboratori chimici di ADM rappresentano dei poli tecnologicamente avanzati, caratterizzati da una garanzia di legalità e imparzialità.

I servizi chimici dell'Agenzia sono costituiti da una struttura centrale, con funzioni di indirizzo, coordinamento e monitoraggio, e da una rete di 15 laboratori chimici distribuiti sul territorio nazionale. Oltre alle sedi stabili, ADM è dotata anche di 8 laboratori mobili.

Fin dai primi anni 2000, tutti i laboratori sono accreditati dall'ente ACCREDIA (Ente Italiano di Accreditamento), in modo che tutte le attività, sia centrali che periferiche, siano riconducibili ad un unico sistema di gestione della qualità.

Nel 2021 la rete di Laboratori ADM ha ricevuto 6.414 campioni relativi al settore dei prodotti energetici. Tali campioni sono pervenuti per il 60,77% da attività istituzionali dell'Agenzia (ad es. da controlli doganali, fiscali e accise ed eventuali controlli ambientali ad essi collegati), per il 14,41% da privati e per il 24,82% da altri enti (Guardia di Finanza, Capitanerie di porto e Polizia di Stato). Nel 2021, i laboratori hanno accertato 413 non conformità.

Al fine di verificare la conformità o meno dei prodotti alcolici, sono pervenuti presso i Laboratori ADM 5.144 campioni, per la quasi totalità (90%) provenienti da organismi istituzionali, e nel 2021, a valle delle analisi di laboratorio, sono state accertate 228 non conformità (Tabella IV.1.2.4).

TABELLA IV.1.2.4 CAMPIONI ANALIZZATI – VALORI RIFERITI ALL'ANNO 2021

	Totale campioni			
	Pervenuti	Analizzati	Non Conformi	% non conformi
Prodotti energetici	6414	6573	413	6,28%
Prodotti alcolici	5144	5210	228	4,38%

Fonte: elaborazione interna dati ADM

Accise e monopoli – tabacchi

In materia di tabacchi, ADM gestisce tutte le procedure connesse alla tutela della riscossione delle accise e delle imposte di consumo, 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. ADM 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. ADM garantisce, inoltre, il rispetto del divieto di vendita dei tabacchi ai minori, la sicurezza dei prodotti nonché il contrasto del fenomeno della contraffazione.

Nel corso del 2021 sono stati controllati 9.483 depositi fiscali e rivendite. L'indice di presidio del territorio dei tabacchi lavorati è pari a circa il 17% e può essere definito come il rapporto tra il numero di rivendite e depositi fiscali controllati e il numero di rivendite e depositi fiscali censiti sui sistemi ADM.

Nell'ambito delle attività di accertamento-tabacchi, nell'anno 2021 sono stati riscossi 2,30 milioni di euro derivanti da svincoli irregolari (Tabella IV.1.2.5), di cui il 71,5% per mancanze inventariali o durante il trasporto e il 28,5% per mancanze all'origine. Il dato ha subito un aumento del 37,3% rispetto al 2020, ma risulta comunque ancora inferiore rispetto ai valori pre-pandemia.

TABELLA IV.1.2.5 - SVINCOLI IRREGOLARI RISCOSSI						
		2019	2020	2021		
Mancanze inventariali o durante il trasporto (avvisi emessi da Uff. Accertamento) *		2.532.100	510.341	1.647.958		
Mancanze all'origine (avvisi emessi da UM) **		922.312	1.168.166	655.900		
Totale riscosso		3.454.412	1.678.507	2.303.858		

Fonte: elaborazione interna dati ADM
 Note: (*) l'accisa richiesta con tali avvisi viene versata direttamente sul capitolo di bilancio 1601 mediante i codici IBAN intestati alla Tesoreria.
 (***) l'accisa richiesta a seguito di tali avvisi è versata nelle quindicine insieme a quella prodotta per le immissioni in consumo.

ADM ha tra l'altro il compito di svolgere controlli sui prodotti del tabacco prima dell'inserimento nella tariffa di vendita al pubblico (a prescindere, quindi, dalla loro effettiva commercializzazione). Avviata la vendita, l'Agenzia interviene sul mercato prelevando periodicamente, a campione, i vari marchi. Il laboratorio chimico ADM è chiamato in causa anche a supporto di indagini antifrode, volte a intercettare fenomeni illegali legati alla commercializzazione di tabacchi non conformi o illegittimi.

I campioni sono analizzati dall'unico laboratorio per l'analisi dei prodotti da fumo, realizzato presso la sede di Piazza Mastai a Roma.

La Tabella IV.1.2.6 mostra l'andamento nell'ultimo triennio del numero di analisi distinto per tipologia di verifica.

Dall'analisi dei risultati del triennio 2019-2021, il numero complessivo delle verifiche di laboratorio effettuate sui tabacchi lavorati è aumentato (+34,04% nel 2021 rispetto al 2019). Il dato complessivo delle verifiche ha comunque registrato una diminuzione nel 2021 rispetto al 2020 del 7,60%.

TABELLA VI.1.2.6 - ANDAMENTO DEL NUMERO DI VERIFICHE DI LABORATORIO SUI TABACCHI LAVORATI				
Tipologia di verifiche	2019	2020	2021	
Verifica dei livelli massimi delle emissioni di catrame, nicotina e monossido di carbonio* sulle sigarette in fase di commercializzazione	199	240	161	
Verifica dei livelli massimi delle emissioni di catrame, nicotina e monossido di carbonio sulle sigarette sia all'atto dell'iscrizione in tariffa** di nuovi prodotti che in sede di modifica o di conferma dei contenuti di prodotti iscritti	51	49	34	
Sigari e Sigaretti - classificazione dei prodotti ai fini dell'iscrizione nella tariffa** di vendita	184	292	281	
Controlli sulla conformità delle sigarette ai requisiti antincendio "Reduced Ignition Propensity" (RIP)	83	169	217	
Analisi totali	517	750	693	

Fonte: Fonte: elaborazione interna dati ADM
 Note: (*) Come disciplinato dall'art. 3, c. 1, del D.lgs. n. 6/2016 "I livelli di emissioni delle sigarette immesse sul mercato in Italia non superano rispettivamente: a) 10 mg di catrame per sigaretta; b) 1 mg di nicotina per sigaretta; c) 10 mg di monossido di carbonio per sigaretta.
 (***) L'iscrizione in tariffa è il procedimento con cui l'Agenzia autorizza, previa verifica di completezza e regolarità delle richieste trasmesse dal produttore/importatore, la commercializzazione dei tabacchi lavorati sul territorio nazionale.

L'analisi dei sequestri nel settore Tabacchi può fare riferimento a tre principali categorie di prodotti, ovvero sigarette, sigari e tabacco sfuso.

La quantità di tabacchi sequestrati nel 2021, all'interno degli spazi doganali presidiati da ADM, è pari a 43.322,84 kilogrammi per il tabacco sfuso, mentre per le sigarette e i sigari sono stati sequestrati complessivamente 3.923.692 pezzi (che per le sigarette si riferiscono al numero di pacchetti). Rispetto al 2020, la quantità di prodotto sottoposta a sequestro ha subito un lieve decremento per il tabacco sfuso e un aumento per sigari e sigarette.

All'interno degli spazi doganali, ADM rinviene e sequestra, in virtù dei suoi poteri di Polizia Giudiziaria, i tabacchi illeciti di contrabbando comunque classificati.

A fronte di altre vie la rotta aerea è la tipologia di spazio doganale in cui si registra il maggior numero di schede: il 65,18% dei sequestri, infatti, viene effettuato negli aeroporti. Tuttavia relativamente ai quantitativi, i maggiori sequestri sono stati effettuati utilizzando il canale portuale. Si segnala infatti un maxi-sequestro effettuato presso il porto di Gioia Tauro che da solo rappresenta il 46% dei pacchetti sequestrati all'interno degli spazi doganali.

Nel 2021, ADM ha preso parte a una serie di operazioni, alcune delle quali hanno consentito di sgominare organizzazioni criminali. Tra queste si annovera l'operazione PATHFINDER, promossa dall'Organizzazione Mondiale delle Dogane (OMD), con la partecipazione di Interpol e OLAF, con l'obiettivo di contrastare il contrabbando del tabacco, dei suoi precursori e di individuare opifici che producono illegalmente sigarette e succedanei del tabacco. Su scala internazionale, i maxi-sequestri di tabacchi sono stati intercettati su flussi che provengono principalmente da Emirati Arabi Uniti e Cina. Un nuovo *modus operandi* delle frodi, soprattutto per quanto riguarda i TLE provenienti dagli Emirati Arabi e dal Nord Africa, è quello dell'utilizzo improprio della documentazione doganale. Ad esempio, i documenti impiegati per autorizzare i flussi in regime di transito unionale esterno, vengono utilizzati dai contrabbandieri al fine di movimentare una spedizione di merce "terza" da un punto all'altro dell'Unione Europea, in sospensione di accisa.

Con riferimento ai sequestri effettuati al di fuori degli spazi doganali, nel 2021 sono state sequestrate complessivamente 42,83 tonnellate di tabacchi, con un decremento del 67,48% rispetto al 2020. Sia per il 2019, che per il 2020 e il 2021, i maggiori quantitativi di tabacchi sequestrati fuori dagli spazi doganali, sono ascrivibili al fenomeno del contrabbando (81,28% sul totale nel 2021) che rimane la pratica illecita più riscontrata dagli Uffici dei Monopoli ADM, nonostante la riduzione dei quantitativi sequestrati rispetto al 2020. Al contrario, per i sequestri per consumato in frode si registra un netto incremento nel 2021 rispetto all'anno precedente.

L'Agenzia svolge attività di vigilanza sulla rete di distribuzione dei tabacchi. A tal proposito, a valle dell'attività di vigilanza e controllo, nel 2021, ADM ha inibito 100 siti web, ai sensi dell'articolo 1, commi 50-bis e 50-ter, della Legge 27 Dicembre 2006, n. 296 e del Decreto direttoriale attuativo del 15 Novembre 2017, in quanto contenenti offerta di tabacchi lavorati o di prodotti liquidi da inalazione senza combustione vietati ovvero contenenti pubblicità, diretta o indiretta, dei medesimi prodotti od offerta di software atti a eludere l'inibizione di siti vietati disposta da ADM.

Accise e monopoli – 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 o altro titolo autorizzatorio. In particolare, al fine di contrastare i crescenti fenomeni di illegalità, ADM opera per una puntuale regolamentazione del settore, al fine di favorire sia l'offerta di nuove tipologie di intrattenimento telematico sia un efficace contrasto al gioco illegale.

L'Agenzia partecipa attivamente all'Unità di Informazione sulle Scommesse Sportive del Ministero dell'Interno e presiede il Co.PRe.GI. - il Comitato per la prevenzione e la repressione del gioco illegale, la sicurezza del gioco e la tutela dei minori - di cui fanno parte il Dipartimento della Pubblica Sicurezza, il Comando Generale della Guardia di Finanza e il Comando Generale dell'Arma dei Carabinieri, la cui collaborazione è volta ad eseguire operazioni coordinate sul territorio per il contrasto del gioco illegale.

Le aree dell'illecito 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 divertimento (AWP e VLT);
- offerta di gioco illegale su siti web privi delle autorizzazioni previste.

I controlli eseguiti da ADM sono così classificati:

- controlli sui concessionari: consistono nella verifica della permanenza dei requisiti soggettivi delle società e delle persone che rivestono ruoli decisionali all’interno delle stesse;
- controlli sugli esercizi di gioco: consistono in accertamenti condotti dal personale ADM sul territorio;
- controlli sul web: consistono nelle verifiche sui siti internet e nell’inibizione di quelli privi delle autorizzazioni previste;
- controlli sugli apparecchi da intrattenimento o piattaforme di gioco: si tratta di controlli tecnici sugli apparecchi da gioco e sulle piattaforme software di gestione delle reti e di erogazione del gioco, di cui si avvalgono i concessionari.

Le attività oggetto di controllo comprendono tutti gli esercizi in cui vi è offerta di gioco lecito.

**TABELLA IV.1.2.7 - RIEPILOGO NAZIONALE DEL
NUMERO DI ESERCIZI CONTROLLATI**

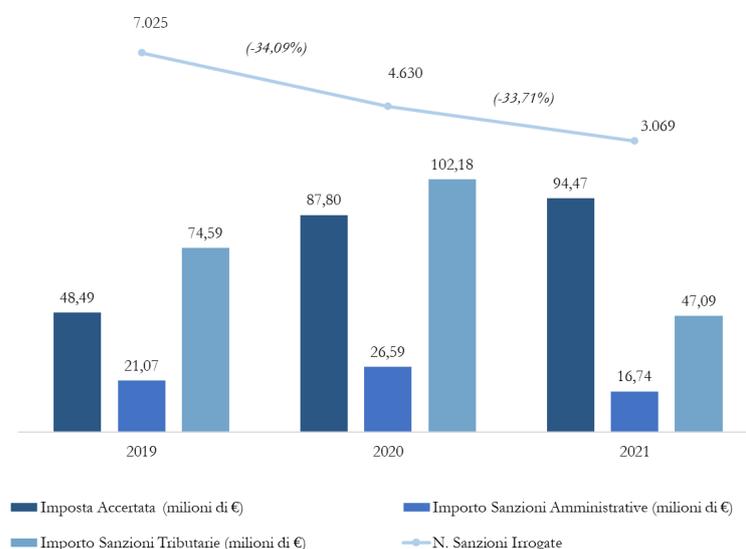
Anno di riferimento	2019	2020	2021
N. esercizi controllati	34.920	10.730	10.874

Fonte: elaborazione interna dati ADM

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.

Il numero di esercizi controllati nel 2021 per il settore Giochi è pari a 10.874 (Tabella IV.1.2.7). L’indice di presidio del territorio è pari al 20% e può essere definito come il rapporto tra il numero di esercizi controllati (per tutti gli ambiti del gioco) e il numero degli esercizi censiti sui sistemi ADM.

L’imposta accertata nel 2021, frutto dell’attività di contrasto all’evasione delle imposte nel settore Giochi, come illustrato nella Figura IV.1.2.3, fa registrare un aumento del 7,60% rispetto al 2020. La riduzione del numero di sanzioni irrogate dal 2019 ad oggi è dovuta dal fatto che la progressiva conoscenza del territorio da parte del personale ADM ha consentito di diminuire il numero di controlli, ma di aumentarne la qualità e il relativo tasso di positività.

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

Fonte: elaborazione interna dati ADM

Nel triennio 2019-2021, ADM ha condotto una costante attività (iniziata a partire dal 2014) di inibizione dei siti *web* irregolari che ha portato nel periodo all'inibizione di complessivi 1.535 siti.

Dogane

ADM, nel settore Dogane, può contare su un sistema di monitoraggio e analisi dei flussi commerciali in ingresso e uscita che permette di:

- elaborare profili di rischio;
- pianificare, orientare e rendere più efficace l'attività di controllo;
- preservare la salute e la sicurezza dei cittadini (ad es. con riguardo ai traffici di armi, esplosivi, rifiuti ecc.).

L'attuazione delle strategie di analisi, prevenzione e repressione degli illeciti viene svolta anche nell'ambito della Convenzione con la Direzione Nazionale Antimafia e Antiterrorismo, procedendo ad azioni di contrasto dei reati di competenza, con particolare riguardo alle fattispecie connesse a ipotesi associative o relative al riciclaggio internazionale e al finanziamento del terrorismo.

Tra le principali attività svolte in ambito antifrode si annoverano:

- lotta alla contraffazione;
- tutela dei diritti di proprietà intellettuale;
- salvaguardia della sicurezza dei prodotti;
- conduzione di indagini finanziarie;
- regolamentazione e controllo del commercio di specie di animali e piante minacciate di estinzione (Convenzione di Washington - CITES).

L'attività di vigilanza e controllo viene svolta sia sui passeggeri sia sulle merci, come previsto dalla normativa nazionale e unionale. Durante i controlli istituzionali, i funzionari doganali, che rivestono anche la qualifica di polizia giudiziaria, agiscono ai sensi dell'art. 347 ("obbligo di riferire la notizia del reato") del codice di procedura penale, potendo gli stessi compiere, anche d'iniziativa, atti di investigazione e/o di assicurazione, quali ad esempio i sequestri preventivi (ex art. 321, comma 3-bis, cpp) e gli accertamenti urgenti ex art. 354 cpp.

Nel 2021 l’Agenzia ha partecipato a varie operazioni doganali congiunte organizzate a livello nazionale e internazionale.

L’attività di controllo e antifrode trova riscontro, in termini di efficacia, nei risultati ottenuti sia sul piano della quantità di merce sequestrata sia dalla quantificazione di un extra-gettito (definito dai Maggiori Diritti Accertati e dalle Sanzioni). Tale extra-gettito è il risultato tangibile e quantificabile dell’attività di vigilanza svolta dall’Agenzia. Il valore complessivo di MDA accertato per il settore Dogane per l’anno 2021 è pari a 1.360 milioni di euro, mentre sono state erogate sanzioni per 1.774 milioni di euro.

Nel corso del 2021 in ambito doganale sono stati effettuati sequestri per circa 29 milioni di kg/l e 108,22 milioni di pezzi⁴⁰, per un valore stimato pari a circa 624 milioni di euro.

I laboratori chimici doganali hanno sviluppato nel tempo una notevole e unica competenza in questo settore, svolgendo attività analitica sulle merci *import/export* non solo ai fini della loro classificazione nella tariffa doganale e del relativo trattamento fiscale, ma anche a presidio dei traffici illeciti di prodotti non rispondenti alla normativa in materia di sicurezza e di prodotti contraffatti.

I laboratori chimici ADM collaborano a livello europeo nel CLEN (*Customs Laboratories European Network*), la rete europea dei laboratori chimici doganali, e in tale ambito sono coordinatori del gruppo di lavoro ILLADE, che cura il database comunitario delle determinazioni utilizzate in ambito doganale, nonché dell’*“Expert Team”*, il cui obiettivo principale è quello di migliorare il dialogo operativo creando una piattaforma internazionale per la condivisione dei problemi specifici.

I campioni pervenuti presso i laboratori dell’Agenzia sono stati analizzati per verificare la conformità o meno dei prodotti afferenti alle principali categorie doganale riportate nella Figura IV.1.2.4; a valle delle analisi di laboratorio, nel 2021 sono state accertate 996 non conformità.

⁴⁰ I prodotti sequestrati sono consuntivati secondo le rispettive unità di misura, ad es. il vino in litri, le granaglie in kg e i prodotti di abbigliamento in pezzi. Pertanto, i kg indicati nella tabella non si riferiscono al peso dei pezzi sequestrati, ma indicano le quantità sequestrate di altri prodotti che sono misurabili solamente in kg. Analogamente vale per i litri. Il dato non include i sequestri di valuta, espressi in euro.

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

	 Pervenuti	 Analizzati	 Non conformi	 % non conformi
 Metalli preziosi - materiali gemmologici	243	243	3	1,23%
 Prodotti inorganici e metalli	320	330	69	20,91%
 Prodotti industriali	1.299	1.222	273	22,34%
 OGM	427	411	35	8,52%
 Prodotti organici e farmaceutici	615	639	65	10,17%
 Prodotti proteici, oli e grassi	3.821	3.797	315	8,30%
 Prodotti alimentari	9.598	9.577	138	1,44%
 Stupefacenti e sostanze psicotrope	16.352	16.489	-	-
Totale	32.951	32.984	996	3,02%

Fonte: elaborazione interna dati ADM

Note: tra i campioni analizzati si considerano anche i campioni pervenuti nel periodo precedente a quello di riferimento. La percentuale di non conformi viene calcolata attraverso il rapporto tra i campioni risultati non conformi e il totale dei campioni analizzati

Valori riferiti all'anno 2021

IV.1.3 L'attività della Guardia di Finanza

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

Complessivamente, nel corso del 2021, il Corpo ha eseguito 41.047 interventi e 10.729 indagini di polizia giudiziaria sequestrando beni per un valore complessivo di oltre 1,4 miliardi di euro per reati tributari e 1,36 miliardi di crediti d'imposta agevolativi in materia edilizia ed energetica inesistenti.

A tali misure si aggiungono sequestri per 756 milioni e confische per 968 milioni, ai sensi del codice antimafia, nei confronti degli evasori fiscali abituali, ossia quelli 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, lett. b, d.lgs. n. 159/2011).

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

TABELLA IV.1.3.1: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Guardia di Finanza	Indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	10.729
	Sequestri preventivi per reati in materia di IVA e imposte dirette	1,4 miliardi di euro
	Sequestri di crediti d'imposta inesistenti	1,36 miliardi di euro
	Soggetti denunciati per reati in materia di IVA e imposte dirette	13.676
	Soggetti arrestati per reati in materia di IVA e imposte dirette	411
	Reati in materia di IVA e imposte dirette segnalati all'Autorità Giudiziaria	7.153
	Verifiche, controlli fiscali e altri controlli	41.047
	Evasori totali scoperti	3.419
	Lavoratori in nero e irregolari scoperti	14.920
	Tabacchi Lavorati Esteri sequestrati	383 tonnellate
	Soggetti denunciati per frodi doganali (di cui arrestati)	2.566 (132)
	Prodotti energetici sequestrati	oltre 3,3 mila tonnellate
	Prodotti energetici consumati in frode	oltre 157,7 mila tonnellate

Frodi IVA

Le indagini svolte nel 2021 confermano che la criminalità economica e organizzata ricorre ai reati di natura tributaria non solo per evadere il fisco, ma anche per dare un'apparenza di legalità a flussi finanziari riconducibili ad altri gravi illeciti, come il riciclaggio, la corruzione, l'indebita percezione di finanziamenti nazionali o europei e la bancarotta.

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

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

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

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

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

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

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

Nel 2021, in considerazione del carattere transnazionale delle frodi del settore, è stato dato ulteriore impulso alla collaborazione - sia di intelligence che operativa - con gli organi collaterali degli altri Paesi europei, anche attraverso una "cabina di regia" appositamente istituita presso il Comando Generale.

Frodi sui crediti d'imposta in materia edilizia ed energetica

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

Per rendere ancor più appetibile la disciplina, il legislatore non aveva inizialmente previsto, sia in caso di cessione del credito, sia in caso di "sconto in fattura", un numero predefinito di cessioni possibili.

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

Gli illeciti emersi con maggiore frequenza riguardano:

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

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

Al 31 luglio 2022, le attività investigative e di analisi sui crediti d'imposta agevolativi in materia edilizia ed energetica, svolte in collaborazione con l'Agenzia delle entrate, hanno permesso di accertare frodi per oltre 5,7 miliardi di euro. L'ammontare dei crediti inesistenti sequestrati è di 3,4 miliardi.

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

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

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

Il Corpo partecipa, inoltre, ai lavori di una cabina di regia istituita presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, unitamente ai Ministeri della Giustizia e degli Affari Esteri e della Cooperazione Internazionale, al Dipartimento delle informazioni per la sicurezza, all'Unità di Informazione Finanziaria e all'Agenzia delle entrate.

Tale consesso ha il compito di monitorare l'evoluzione dei sistemi di frode, promuovere la condivisione delle esperienze e delle *best practice* tra le Amministrazioni coinvolte e rafforzare l'attività informativa e di *intelligence* allo scopo di indirizzare proficuamente l'attività di ricerca e di recupero delle somme sottratte da parte delle competenti Procure della Repubblica e degli organi dell'Amministrazione finanziaria.

Economia sommersa, lavoro nero e illecite esternalizzazioni di manodopera

Anche nel 2021 l'azione della Guardia di Finanza è stata rivolta a contrastare i fenomeni riconducibili all'economia sommersa che, come noto, comprende il sommerso d'azienda e il sommerso da lavoro.

Nel corso del 2021 il Corpo ha scoperto 3.419 evasori totali (molti dei quali operanti attraverso piattaforme di commercio elettronico) e 14.920 lavoratori in "nero" o irregolari.

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

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

Evasione fiscale internazionale

Nel 2021 è proseguito l'impegno del Corpo anche contro le frodi fiscali internazionali in materia di imposizione diretta, sovente realizzate con il coinvolgimento di c.d. "*shell company*" o di società interposte (c.d. "*conduit company*"), prive di una struttura organizzativa idonea all'esercizio di un'attività economica. Continuano a registrarsi, inoltre, casi di omessa dichiarazione dei redditi da parte di stabili organizzazioni occulte e di persone fisiche e giuridiche fittiziamente residenti all'estero e di manipolazione dei prezzi di trasferimento.

Giochi e scommesse illegali

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

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

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

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

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

Nel 2021 i controlli e le indagini contro il gioco illegale ed irregolare hanno permesso di irrogare sanzioni per circa 7,7 milioni, di denunciare 554 soggetti, di scoprire 249 agenzie clandestine e di constatare una base imponibile evasa ai fini dell'imposta unica per oltre 375 milioni di euro.

Frodi doganali

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

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

Nel 2021, i sistemi di frode più diffusi hanno riguardato la mendace classificazione delle merci e dell'origine delle stesse, l'evasione dei dazi *antidumping*, l'abuso del c.d. “regime 42” e la sotto-fatturazione. Gli illeciti in parola sono spesso associati ad altri fenomeni criminali, quali la contraffazione e il riciclaggio.

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

Fondamentale su questo versante è il contributo del dispositivo aeronavale che integra la vigilanza terrestre. Le principali rotte del contrabbando di t.l.e., anche contraffatti o riconducibili alla categoria delle cc.dd. “*cheap white*”, hanno interessato il confine nord-orientale del Paese, i porti e il Canale di Sicilia. Un ulteriore canale di approvvigionamento in forte espansione riguarda il commercio *on-line* e la spedizione di piccoli pacchi postali.

L'Italia si conferma, inoltre, Paese di transito per i precursori necessari per l'illecita fabbricazione di tabacchi lavorati.

Complessivamente, nel corso del 2021, nel contrasto agli illeciti doganali, i Reparti del Corpo hanno eseguito 48.171 interventi, riscontrato 5.126 violazioni e segnalato all'Autorità Giudiziaria 2.566 soggetti. Sono stati sottoposti a sequestro 383.417 chilogrammi di t.l.e., di cui 3.195 contraffatti e 88.273 “*cheap white*”.

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

Attraverso la legge delega 5 maggio 2009, n. 42, che definisce i caratteri dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti territoriali in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione, si è affermato un ruolo di primo piano di tali soggetti istituzionali nell'azione di contrasto all'evasione fiscale, con l'obiettivo di favorire una piena e concreta responsabilizzazione degli stessi non solo nella manovrabilità delle proprie fonti di finanziamento, ma anche nel recupero delle risorse all'interno dell'ambito territoriale di riferimento. Vanno lette in questa direzione le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 2, lettera d) e all'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”.

In virtù dell’attuale assetto di ripartizione delle competenze e delle fonti di finanziamento previsto dal Titolo V della Costituzione, le Regioni e le altre Amministrazioni Locali gestiscono una quota significativa delle entrate e delle spese pubbliche. In base ai dati pubblicati dall’Istat e relativi al Conto economico consolidato delle Amministrazioni pubbliche, redatto in conformità al regolamento UE n. 549/2013, nel 2021 gli Enti territoriali hanno gestito una quota pari al 31,19% delle entrate complessive della Pubblica amministrazione e una quota di spesa, connessa alle competenze e funzioni amministrative esercitate, pari al 27,0% del totale della spesa della PA. Sotto il profilo qualitativo, le competenze e le funzioni amministrative esercitate dagli Enti territoriali afferiscono ad importanti ambiti di spesa 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.

Nel contesto delineato, la scelta del legislatore di attribuire un ruolo attivo alle Regioni e agli 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).

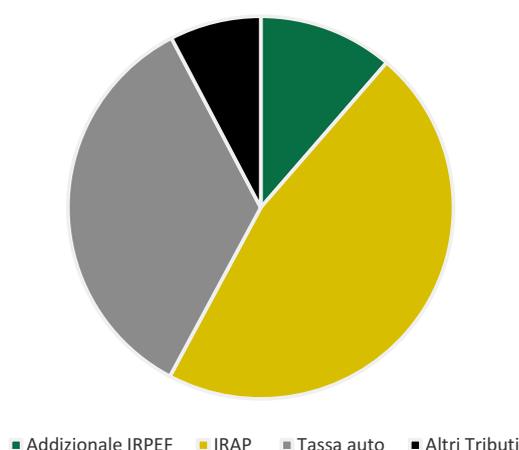
Pur assumendo la natura di tributi propri derivati delle Regioni ai sensi dell’articolo 8, comma 3 del Decreto legislativo n. 68/2011, l’IRAP e l’addizionale regionale all’IRPEF sono affidate in gestione attraverso appositi accordi convenzionali all’Agenzia delle entrate, per quanto attiene alle attività di controllo, di rettifica della dichiarazione, di accertamento e di contenzioso. Gli accordi convenzionali riconoscono alla Regione poteri di indirizzo e di controllo delle attività di gestione delle imposte, che si esplicano nella facoltà di definire, con apposito atto, le strategie generali che devono ispirare le attività di assistenza e di controllo, in materia di imposte, nei confronti dei contribuenti con domicilio fiscale nell’ambito della Regione. Con il medesimo atto possono, altresì, essere indicati i criteri generali per l’individuazione dei soggetti da sottoporre a controllo. Nell’ambito della commissione paritetica per il coordinamento delle attività di gestione dei tributi possono inoltre essere individuati, in relazione alle peculiarità della realtà economica territoriale, alcune categorie economiche o tipologie di contribuenti di significativo interesse per la Regione.

Le maggiori innovazioni introdotte dal Decreto legislativo n. 68/2011 in materia di concorso delle Regioni alla lotta all’evasione sono tuttavia quelle rappresentate al comma 2 dell’articolo 9, che attribuisce alle Regioni, in relazione ai criteri di territorialità del gettito previsti dalla L. 42/2009, una quota del gettito “riferibile al concorso della Regione nell’attività di recupero fiscale in materia di IVA”. Il comma 4 del medesimo articolo demanda ad un Decreto del Ministro dell’economia e delle finanze le modalità attuative di tali disposizioni. A distanza di oltre dieci

anni dall'approvazione della legge delega 42/2009 e dall'approvazione dei decreti attuativi, tali disposizioni non risultano ancora intervenute⁴¹.

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 2021 l'attività di verifica e controllo posta in essere dalle Regioni e dalle Province Autonome ha portato al recupero di 1.450 milioni di euro, in linea con l'anno 2020 per effetto del perdurare degli effetti sospensione delle procedure di riscossione coattiva connesse all'emergenza pandemica fino al 31 agosto 2021. Nella Figura IV.1.4.1 è rappresentata la disaggregazione per fonte di entrata dei proventi derivanti dal recupero fiscale.

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



La partecipazione dei Comuni alla lotta all'evasione

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

Inizialmente, il richiamato Decreto-legge n. 203/2005 ha riconosciuto ai Comuni una quota pari al 30% delle maggiori somme relative a tributi statali (IRPEF, IRES, IVA, Imposte di registro/ipotecarie e catastali), riscosse a titolo definitivo sulla base di una segnalazione qualificata da parte del Comune 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. Si evidenzia che, allo stato attuale, la proroga risulta aver esaurito i propri effetti e, pertanto, in assenza di interventi legislativi, la quota incentivante risulta ridotta a quella prevista dall'art. 2, comma 10, lettera b), del Decreto

⁴¹ Sull'analisi dei ritardi nell'adozione delle modalità attuative e sulla necessità di definire opportuni presupposti, si rinvia alla relazione anno 2020.

legislativo 14 marzo 2011, n. 23, individuata nel 50 per cento delle maggiori imposte e sanzioni a titolo non definitivo.

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

L’attività di controllo effettuata da parte dei Comuni determina, inoltre, benefici in termini di emersione della base imponibile, e conseguentemente di maggiore gettito, anche per le Regioni. Da un lato, infatti, le segnalazioni qualificate rilevanti ai fini IVA solitamente consentono un contestuale accertamento, da parte dell’Agenzia delle entrate, di una maggiore base imponibile ai fini IRAP; 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 2021.

Nel periodo considerato sono state inviate, da parte delle Amministrazioni comunali, 122.118 segnalazioni che hanno portato ad una maggiore imposta accertata per circa 399 milioni di euro e a maggiori somme riscosse per circa 143 milioni di euro. La maggiore imposta media accertata è di circa 19.000 euro e l’imposta media riscossa di circa 7.000 euro.

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

TABELLA IV.1.4.2: GLI ESITI DELL'ATTIVITA' DI RECUPERO FISCALE DERIVANTE DALLE C.D. "SEGNALAZIONI QUALIFICATE DEI COMUNI" NEL PERIODO FEBBAIO 2009- DICEMBRE 2021

	Numero segnalazioni	Maggiore imposta accertata totale (valori in euro)	Riscosso totale (valori in euro)
ABRUZZO	601	905.964	892.916
BASILICATA	1	0	0
CALABRIA	8.177	10.543.857	2.585.916
CAMPANIA	1.067	5.519.528	425.066
EMILIA-ROMAGNA	37.320	112.712.737	50.176.154
FRIULI-VENEZIA GIULIA	1.656	3.667.734	1.380.322
LAZIO	5.979	2.031.898	1.506.372
LIGURIA	6.570	41.234.356	10.951.328
LOMBARDIA	22.286	117.921.458	43.976.688
MARCHE	2.252	19.317.002	3.178.279
MOLISE	112	41.872	3.650
PIEMONTE	6.916	31.261.906	9.524.912
PUGLIA	831	360.169	89.365
SARDEGNA	1.188	3.667.345	1.958.284
SICILIA	10.652	12.308.800	1.552.746
TOSCANA	9.685	23.578.548	9.526.560
TRENTINO-ALTO ADIGE	7	0	0
UMBRIA	1.183	1.087.033	579.978
VALLE D'AOSTA	37	34.949	31.210
VENETO	5.598	13.315.275	5.455.401
TOTALE	122.118	399.510.430	143.795.157

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

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

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

In caso di omissione degli adempimenti menzionati nel termine previsto, dietro segnalazione dei Comuni attraverso il canale telematico "Portale dei Comuni", gli uffici dell'Agenzia delle entrate, verificati i presupposti

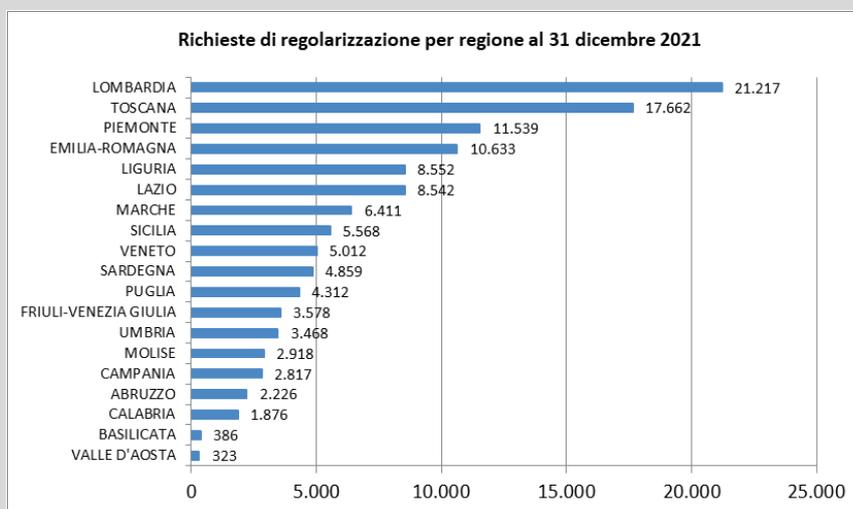
per l'attivazione del procedimento e l'obbligo della dichiarazione, provvedono all'aggiornamento d'ufficio in surroga. I risultati degli accertamenti sono notificati a tutti i soggetti interessati e le spese occorrenti sono poste a loro carico.

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

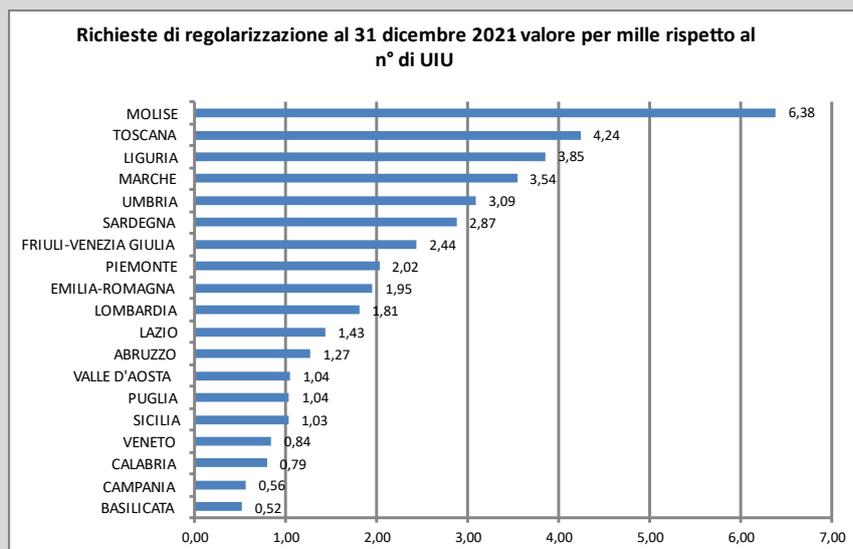
Alla data del 31 dicembre 2021, i Comuni hanno segnalato al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate l'aggiornamento catastale di 122.000 immobili per i quali avevano notificato, ai soggetti interessati, le richieste di regolarizzazione catastale.

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

Le richieste hanno avuto la seguente ripartizione nelle regioni. Le richieste di regolarizzazione sono state prodotte in numero maggiore dalle regioni del Nord ed in particolare da Piemonte, Toscana, Emilia-Romagna e Lombardia.

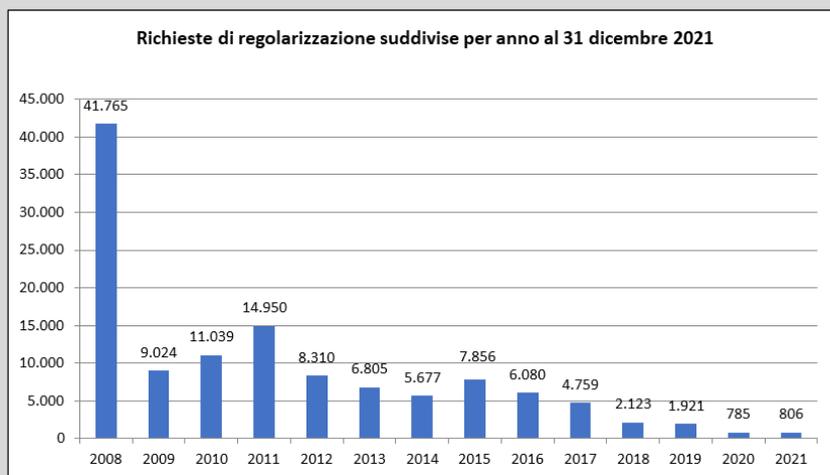


Fonte: Elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate



Fonte: Elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate

Dall'anno 2018, l'azione accertativa prodotta dai Comuni nel settore immobiliare per la quale è stato richiesto l'intervento dell'Agenzia ha subito un ridimensionamento. La significativa riduzione delle segnalazioni suggerisce un cambio di passo nel rapporto collaborativo fra Agenzia e Comuni nella prospettiva dell'attuazione dell'art. 6 del provvedimento delega per la revisione del sistema fiscale.



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 lavoro⁴², 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 quest'ultimo ambito, è necessario precisare che le competenze in materia di vigilanza in tema di salute e sicurezza sui luoghi di lavoro, già assegnata in via principale e generale alle Regioni (Legge 23 dicembre 1978, n. 833 istitutiva del Servizio Sanitario Nazionale) che la esercitano per il tramite delle Aziende sanitarie locali, fino al 21 ottobre 2021 erano attribuite all'INL solo residualmente, limitatamente ai seguenti ambiti:

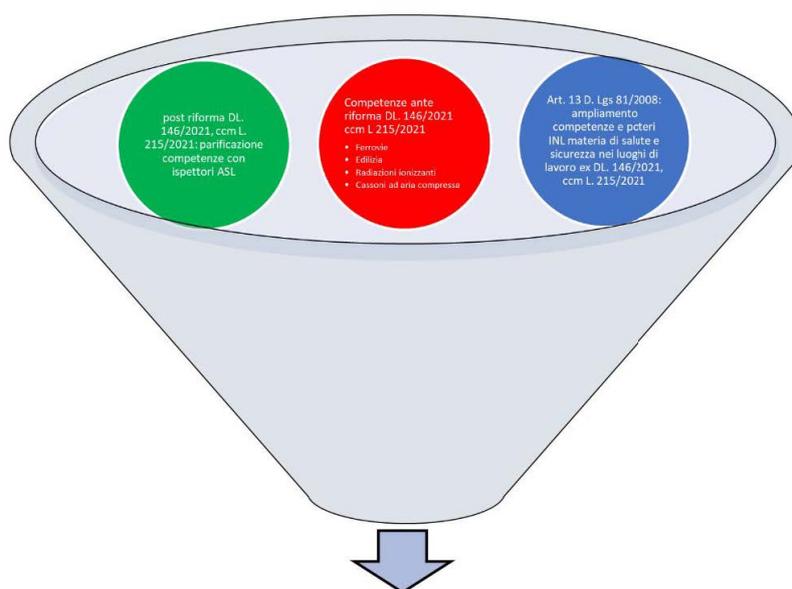
- attività nel settore delle costruzioni edili o di genio civile e più in particolare lavori di costruzione, manutenzione, riparazione, demolizione, conservazione e risanamento di opere fisse, permanenti o temporanee, in muratura e in cemento armato, opere stradali, ferroviarie, idrauliche, scavi, montaggio e smontaggio di elementi prefabbricati; lavori in sotterraneo e gallerie, anche comportanti l'impiego di esplosivi;
- lavori mediante cassoni ad aria compressa e lavori subacquei;

⁴² www.ispettorato.gov.it

- vigilanza congiunta in materia di prevenzione degli infortuni sul lavoro negli impianti ferroviari da esplicarsi con i funzionari incaricati delle ferrovie (già disciplinata dalla Legge 26 aprile 1974, n. 191);
- tutela dai rischi da radiazioni ionizzanti dei lavoratori (già prevista dal Decreto Legislativo 17 marzo 1995, n. 230);
- ulteriori attività lavorative comportanti rischi particolarmente elevati, da individuare con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Per effetto delle modifiche apportate al D.lgs. n. 81 del 2008 dal DL n. 146 del 2021, convertito dalla legge n. 215 del 2021, con un intervento di riforma del sistema ispettivo nel pieno rispetto del dettato costituzionale di cui all'art. 117 Cost., per rafforzare l'efficacia degli interventi di contrasto agli infortuni sul lavoro e alle malattie professionali, sono stati ricondotti anche all'Ispettorato nazionale del Lavoro piene competenze e poteri ispettivi in materia di salute e sicurezza sul lavoro. Da tale data l'INL quindi esercita l'azione ispettiva in materia in tutti gli ambienti di lavoro, al pari delle ASL ed in coordinamento con le stesse (il novellato art. 13 del citato Decreto Legislativo n. 81/2008, amplia il novero dei soggetti titolari del potere-dovere di vigilanza sull'applicazione della legislazione in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro, per cui l'attività ispettiva viene svolta con parità di poteri e attribuzioni dall'Azienda sanitaria locale competente per territorio e dall'Ispettorato nazionale del lavoro mediante le sue sedi territoriali).

FIGURA IV.2.1.1: VIGILANZA IN MATERIA PREVENZIONISTICA



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

Tutto ciò premesso, la *mission* dell'Agenzia, illustrata anche nel Piano della *performance* 2022 - 2024⁴³ 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

⁴³ <https://ispettorato.portaletrasparenza.net/it/trasparenza/performance/piano-della-performance/anno-2022.html>

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, del documento di programmazione annuale dell'attività di vigilanza nonché in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali⁴⁴ 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 e con i servizi ispettivi delle Aziende Sanitarie Locali e delle Agenzie Regionali per la Protezione Ambientale, nonché l'implementazione dei sistemi informativi a supporto dell'attività di vigilanza⁴⁵, in modo da evitare duplicazioni e sovrapposizioni nello svolgimento della vigilanza stessa ed orientare le ispezioni verso i fenomeni più significativi, potenziando le capacità di controllo dell'insieme degli organi di vigilanza, in una prospettiva di razionalizzazione delle procedure amministrative e di ottimizzazione dei costi.

L'attività di vigilanza svolta nell'anno 2021

L'attività ispettiva svolta nel corso dell'anno 2021, pur continuando a risentire delle conseguenze della pandemia da Covid 19, che ha caratterizzato in modo forte e peculiare il contesto economico-sociale negli ultimi due anni, in base all'esame dei dati riscontra tuttavia un bilancio positivo. I traguardi raggiunti in relazione all'effettiva tutela dei lavoratori sono evidenti e sostanziali, confermando l'impegno dell'Agenzia al rafforzamento, tra l'altro, della tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, anche alla luce della recente riforma introdotta dal D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, recante "Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili", convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215.

In particolare, l'esito complessivo dell'attività svolta durante tutto il 2021, ribadisce l'attenzione e l'impegno costantemente dedicati all'intercettazione ed al contrasto delle gravi fattispecie illecite diffuse su tutto il territorio nazionale, così come caratterizzate nella fase *post*-pandemica di ripresa delle attività economiche, finalizzati a garantire la legalità e la sicurezza del sistema produttivo non solo tramite l'attività di vigilanza ma anche svolgendo un'efficace attività di promozione della legalità del lavoro attraverso eventi informativi e di aggiornamento rivolti ai principali *stakeholders* del mercato del lavoro.

L'obiettivo perseguito tramite l'azione ispettiva è stato di garantire e ripristinare la correttezza delle condizioni di lavoro, assicurando la regolarità dei rapporti non solo in ambito contrattuale, previdenziale e assicurativo, ma anche sotto il profilo della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro⁴⁶, presidiando il territorio in modo effettivo e qualificato.

⁴⁴<https://www.lavoro.gov.it/Amministrazione-Trasparente/Enti-controllati/Pagine/INL.aspx>

⁴⁵Il Portale nazionale lavoro sommerso, in capo all'INL, sostituisce e integra le banche dati esistenti, attraverso le quali l'Ispettorato Nazionale del Lavoro, l'INPS e l'INAIL condividono le risultanze degli accertamenti ispettivi (cfr. art. 10 del Decreto legislativo 23 aprile 2004, n. 124, e al link <https://www.ispettorato.gov.it/it-it/notizie/Pagine/COMUNICATO-STAMPA-Portale-Nazionale-del-Sommerso-02052022.aspx>)

⁴⁶ Dall'inizio della pandemia all'INL sono state attribuite straordinarie funzioni di controllo dell'osservanza delle misure anti covid sotto il coordinamento delle prefetture comportando un impegno impreveduto, straordinario ed eccezionale che si è aggiunto agli altri compiti di istituto con una parziale distrazione dagli stessi. Le verifiche di cui trattasi sono state condotte, congiuntamente e non, con i militari del Comando Carabinieri Tutela del Lavoro.

I dati concernenti i controlli svolti sull'intero territorio nazionale consentono, tra l'altro, di definire la dimensione concreta assunta dal fenomeno del lavoro sommerso, dal caporalato e dalle nuove forme di *dumping* e concorrenza sleale diffuse nel mercato del lavoro (violazione dei diritti sostanziali dei lavoratori da parte di aziende operanti della gig economy, ricorso ad esternalizzazioni fittizie connesse sempre più a fattispecie di distacco transnazionale, illegittima fruizione degli ammortizzatori sociali e delle misure di sostegno al reddito, etc.)⁴⁷, confermando l'efficacia dell'attuale metodologia di programmazione dell'attività ispettiva, fondata sul confronto delle informazioni derivanti dalle banche dati e sull'esame delle peculiarità del singolo territorio o categoria merceologica, anche in modalità multiagenzia ed in collaborazione amministrativa tra l'INL e le autorità di controllo degli altri Stati membri dell'UE in materia di lavoro, legislazione sociale e salute e sicurezza nei luoghi di lavoro (ad es. ELA - Autorità Europea del Lavoro) per la programmazione e realizzazione di ispezioni concertate e congiunte. In questo modo, la caratterizzazione dell'azione di *intelligence* ha consentito una maggiore efficacia degli interventi ispettivi, aumentando l'effettività della tutela dei rapporti di lavoro sull'intero territorio nazionale⁴⁸.

I risultati del 2021 sono coerenti con il perdurare dello stato emergenziale e dei condizionamenti economico sociali ad esso conseguenti, nonché con il progressivo depotenziamento delle dotazioni di personale dell'Agenzia causato dal *turn over* ed aggravato dalla consistente percentuale di c.d. "lavoratori fragili" che, nel periodo emergenziale, è stato necessario adibire ad attività diverse da quelle ispettive.

TABELLA IV.2.1.1: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2021 - NUOVI CONTROLLI			
Ambito di vigilanza	Ispezioni	Verifiche ed accertamenti*	Totale
Vigilanza lavoro	65.686	25.819	91.505
Vigilanza previdenziale	14.792	-	14.792
Vigilanza assicurativa	8.132	3.179	11.311
Totale	88.610	28.998	117.608

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

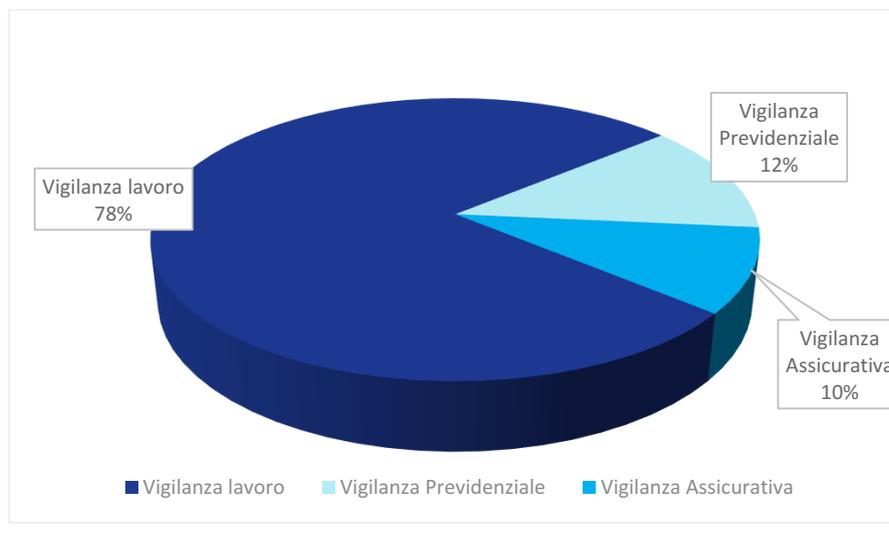
Nel 2021 il personale ispettivo ha avviato controlli nei confronti di 117.608 aziende, di cui:

- 91.505 controlli in materia di lavoro e di legislazione sociale (circa il 78% del totale);
- 14.792 controlli in materia previdenziale (oltre il 12% del totale);
- 11.311 controlli in materia assicurativa (quasi il 10% del totale).

Si fa presente che nell'ambito delle 28.998 "verifiche e accertamenti" indicate nella Tabella sopra riportata, sono compresi anche 16.341 controlli concernenti il rispetto dei "protocolli anti-COVID" nei luoghi di lavoro volti ad assicurare un adeguato livello di tutela della salute dei lavoratori dai possibili rischi di contagio.

⁴⁷ Per una lettura particolarmente dettagliata si veda il Rapporto annuale delle attività di tutela e vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale - Anno 2021 (<https://www.ispettorato.gov.it/it-it/studiestatistiche/Documents/Relazione-attivita-INL-e-Rapporto-Vigilanza-2021-12082022.pdf>)

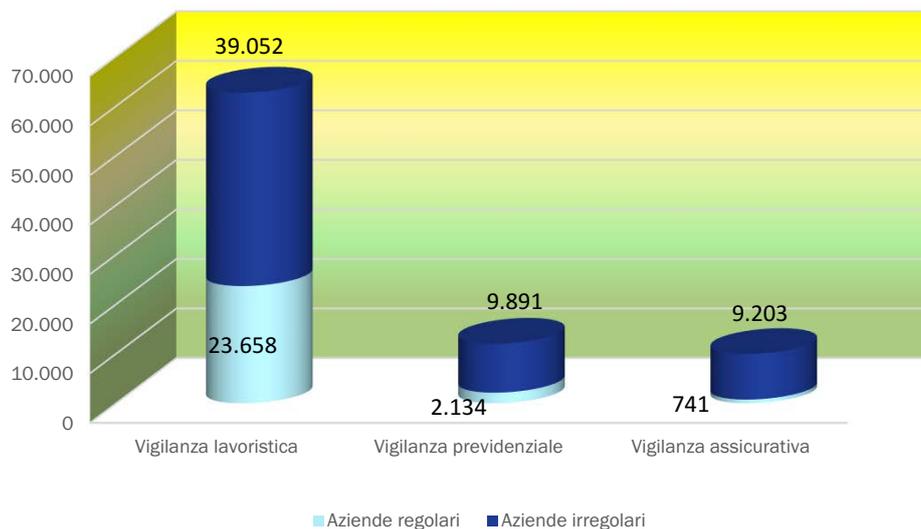
⁴⁸ Per completezza ed al fine di consentire una corretta interpretazione delle informazioni e dei dati di seguito riportati, si rappresenta che il risultato dell'azione è il frutto di una specifica attività investigativa che ha indirizzato gli accessi verso specifici settori merceologici e/o aree geografiche in funzione di fenomeni illeciti ritenuti di maggior interesse ovvero a situazioni a maggiore rischio di irregolarità, pertanto, i risultati illustrati nel presente rapporto non possono essere utilizzati come indicatori per un'analisi statisticamente rappresentativa delle caratteristiche dell'intero mercato del lavoro.

FIGURA IV.2.1.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2021 DISTRIBUZIONE ACCESSI ISPETTIVI PER L'ANNO 2021

Di seguito si riportano schematicamente i risultati conseguiti dal personale ispettivo suddiviso in base alla professionalità conseguita dagli ispettori nei diversi Enti di provenienza (INL, INPS, INAIL), comprendenti anche gli accertamenti iniziati in anni precedenti ma definiti nel corso dell'anno 2021, che possono essere riassunti come rappresentato nella seguente tabella:

TABELLA IV.2.1.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2021 - ISPEZIONI DEFINITE E RELATIVI RISULTATI

Ambito vigilanza	Ispezioni definite	Ispezioni definite irregolari	% irregolarità	N. lavoratori irregolari	N. lavoratori irregolari totalmente in nero	Recupero contributi e premi evasi
Vigilanza Lavoro	62.710	39.052	62%	151.742	15.510	107.428.765 €
Vigilanza Previdenziale	12.025	9.891	82%	223.508	2.604	914.721.090 €
Vigilanza Assicurativa	9.944	9.203	93%	104.869	2.817	89.434.793 €
Totale	84.679	58.146	69%	480.119	20.571	1.111.584.648 €

FIGURA IV.2.1.3: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2021 - ISPEZIONI DEFINITE ED AZIENDE IRREGOLARI

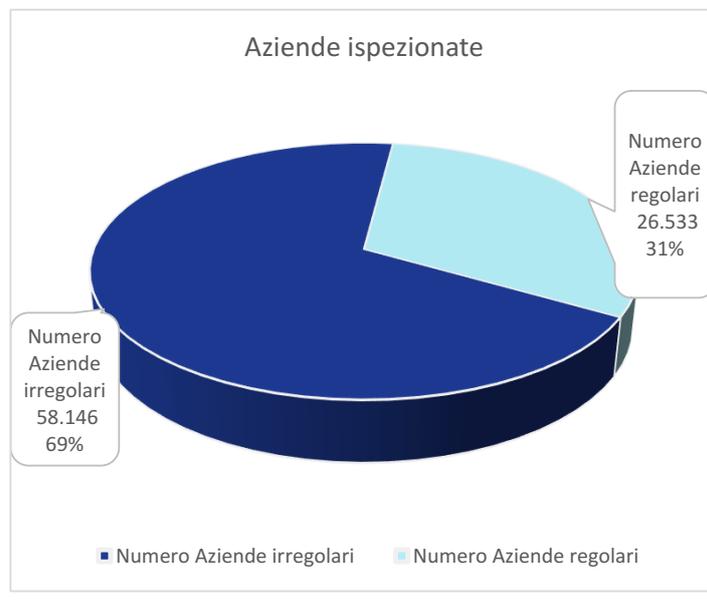
Analizzando i dati esposti nella Tabella 4.A.VI.2, si evince:

- (oltre il 74%) sono stati gli accertamenti ispettivi definiti in materia di lavoro, con una quota di irregolarità rilevata nel 62% dei casi esaminati;
- (oltre il 14%) hanno riguardato la vigilanza in materia previdenziale, con tasso di irregolarità rilevato nell' 82% dei casi esaminati;
- (circa il 12%) hanno riguardato la vigilanza in materia assicurativa, con una percentuale di irregolarità rilevata nell'93% delle fattispecie esaminate.

Nel 2021, pertanto, sono state definite ispezioni e sono state verificate e tutelate 480.119 posizioni lavorative interessate da irregolarità, nel cui computo sono compresi:

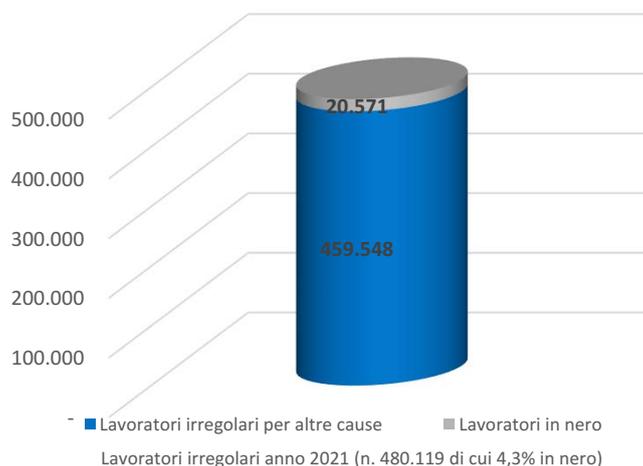
- 20.571 lavoratori in “nero”, pari al 4,3% del totale degli irregolari;
- 25.301 lavoratori tutelati attraverso gli istituti della conciliazione monocratica (12.581) e della diffida accertativa (12.720) ai sensi degli artt. 11 e 12 D.lgs. n. 124/2004;
- 74.705 lavoratori tutelati tramite disposizione (art. 14 D.lgs. n. 124/2004).

Nell'ottica di garantire una tutela sostanziale dei lavoratori è stato altresì assicurato il recupero di contributi e premi evasi pari ad un importo complessivo di 1.111.584.648 euro e sono stati rilevati illeciti nei confronti di 58.146 aziende, con un tasso di irregolarità pari al 69%, come da figura che segue.

FIGURA IV.2.1.4: TASSO DI IRREGOLARITÀ AZIENDALE ANNO 2021

Nell'ambito delle ispezioni definite, si è registrata una media di 5,7 posizioni lavorative tutelate e di 13.127 euro quale recupero previdenziale per ogni azienda ispezionata.

Peraltro, se si considerano solo le aziende risultate irregolari, la media sale a 8,3 posizioni lavorative tutelate (4,4 nel 2020)⁴⁹ e a 19.117 euro quale recupero previdenziale (15.857 euro nel 2020).

FIGURA IV.2.1.5: LAVORATORI IRREGOLARI ANNO 2021

⁴⁹ Il dato dei lavoratori tutelati del 2020 non tiene conto dei provvedimenti di disposizione in quanto tale istituto è stato oggetto di una profonda modifica normativa per effetto dell'art. 12 bis del D.L. n. 76/2020 che ha integralmente sostituito l'art. 14 del D.lgs. n. 124/2004. Per un confronto omogeneo tra i due anni, si segnala che il valore medio del 2021 è pari a 7 posizioni lavorative tutelate (senza considerare i provvedimenti di disposizione) sulle pratiche definite irregolari.

Nell'anno in esame sono state definite 84.679 ispezioni che hanno consentito di contestare irregolarità a tutela di 480.119 lavoratori, nel cui computo sono compresi:

- 20.571 lavoratori in "nero";
- 25.301 lavoratori tutelati attraverso gli istituti della conciliazione monocratica (12.581) e della diffida accertativa (12.720) ai sensi degli artt. 11 e 12 D.lgs. n. 124/2004;
- 74.705 lavoratori tutelati tramite disposizione (art. 14 D.lgs. n. 124/2004).

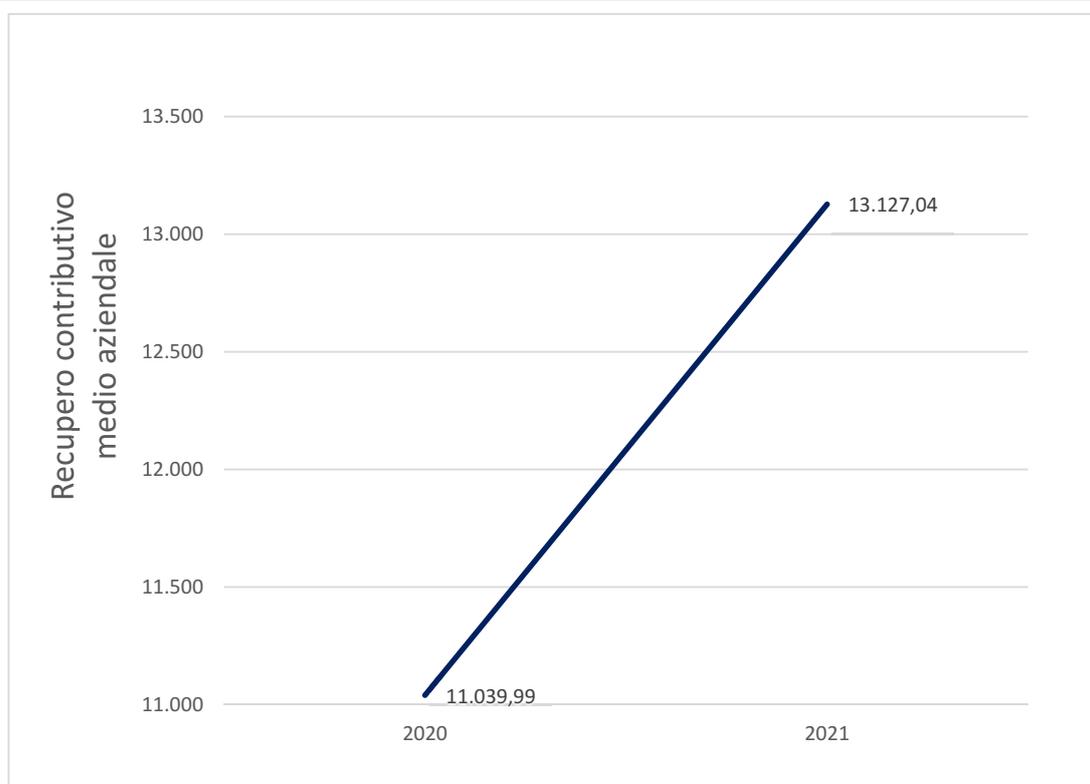
L'ammontare dei contributi e premi evasi complessivamente recuperati all'esito degli accertamenti svolti è risultato pari a 1.111.584.648 euro, con un recupero medio per azienda irregolare in netto aumento rispetto all'anno precedente (oltre 13.127 euro a fronte degli 11.040 euro registrato nel 2020).

TABELLA IV.2.1.3: RECUPERO CONTRIBUTIVO - RAFFRONTO ANNI 2020-2021

Anni	2020	2021
Numero aziende con esiti definiti nel corso dell'anno di riferimento*	79.952	84.679
Recupero contributivo	882.669.154	1.111.584.648
Recupero contributivo medio annuo per azienda	11.040	13.127

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

FIGURA IV.2.1.6: INCREMENTO DELL'EFFICIENZA DEL RECUPERO CONTRIBUTIVO DAL 2020 AL 2021



La cooperazione internazionale in ambito contributivo

Anche nel corso dell'anno 2021, l'Ispettorato Nazionale del Lavoro ha contribuito attivamente alle attività di competenza in ambito comunitario e internazionale. In particolare, ha assicurato la partecipazione di propri rappresentanti ad incontri organizzati dallo SLIC (*Senior Labour Inspectors Committee*) e dall'ELA (*European Labour Authority*). Relativamente a quest'ultima, l'INL ha curato l'organizzazione di giornate formative per illustrare le linee guida ELA sulle ispezioni concertate e congiunte mirate a contrastare frodi e forme di dumping sociale di carattere transfrontaliero, ha promosso e partecipato a ispezioni concertate e congiunte nel settore dell'edilizia (in collaborazione con la Francia) e dell'autotrasporto (unitamente a Polstrada e Guardia di Finanza e in cooperazione con Romania, Slovacchia e Belgio) e ha collaborato alla realizzazione della campagne ELA "*Rights for all season*".

È proseguita, inoltre, la proficua cooperazione amministrativa con le autorità di controllo di diversi Stati membri in materia di distacco transnazionale, agevolata dall'utilizzo della piattaforma IMI - Sistema di Informazione del Mercato Interno - della Commissione europea, e da specifiche iniziative progettuali (progetto *Eurodetachement* sul rafforzamento dello scambio di informazioni con Belgio e Francia in materia di distacco transnazionale).

L'INL ha infine contribuito alla procedura di trasposizione (tuttora in corso) della Direttiva 2022/1057 in materia di distacco nell'autotrasporto e ha collaborato con il NIMIC per la registrazione degli Uffici centrali e territoriali dell'Agenzia in relazione ai nuovi moduli IMI con specifico riferimento al sistema di interfaccia pubblica, istituito dal Regolamento UE n. 1024/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio, modificato dal Regolamento di esecuzione UE 2021/2179, per la trasmissione alle autorità competenti della dichiarazione di distacco dei conducenti da parte degli operatori del settore del trasporto su strada.

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

I risultati ottenuti nel 2021

Nel corso del 2021, l'INPS ha continuato a sviluppare le proprie strategie di contrasto ai fenomeni di illegalità in ambito contributivo attraverso la funzione di vigilanza documentale, basata sull'analisi e sull'incrocio delle informazioni disponibili e sull'impiego di tecniche statistiche per l'analisi del rischio. L'azione di vigilanza documentale ha assunto la duplice connotazione, ormai consolidata, sia di attività di verifica *ex post*, volta ad 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 2021 ha prodotto accertamenti per un importo pari a 355.296.884 euro. Di questi, 275.422.738 euro sono ascrivibili ai controlli *ex post* (maggiori entrate), realizzati attraverso 93.682 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;
- corretto versamento del cosiddetto "ticket licenziamento" (contributo di cui all'articolo 2, commi 31- 35, della legge 28 giugno 2021, n. 92);
- controlli sui conguagli effettuati dai contribuenti nella denuncia UniEmens per l'anticipazione ai lavoratori di prestazioni dell'Istituto;
- controlli sulla fruizione della cassa integrazione in edilizia e sul pagamento del contributo addizionale nell'ambito della CIG ordinaria;
- attività di controllo sulla contribuzione eccedente il massimale contributivo di cui all'articolo 2, comma 18, della legge 8 agosto 1995, n. 335.

In particolare, quest'ultima attività, implementata per la prima volta e svolta con riferimento agli anni dal 2015 al 2020, ha portato all'accertamento di 167.173.776 euro, fornendo un grande contributo al raggiungimento degli obiettivi interni stabiliti dagli organi di indirizzo dell'Istituto.

Le maggiori entrate, nel complesso, fanno segnare un incremento di oltre il 100% rispetto a quanto realizzato nel 2020, un anno caratterizzato dall'emergenza pandemica e da una prolungata sospensione dell'attività, in cui erano stati accertati contributi per un totale di 136.666.634 euro.

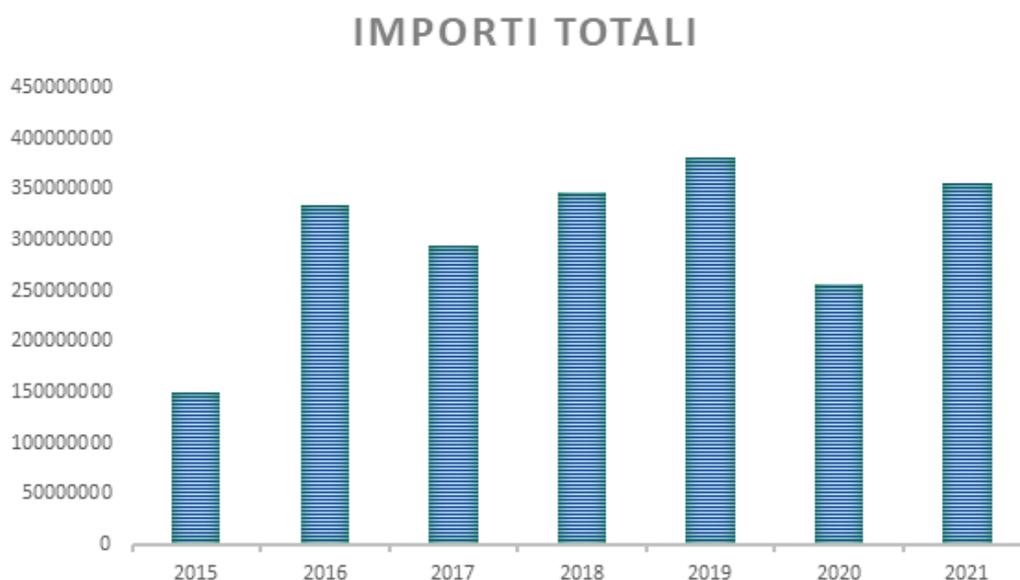
A partire dal 2021, inoltre, l'attività di vigilanza documentale è stata monitorata con riguardo non soltanto ai crediti accertati ma anche relativamente ai contributi effettivamente riscossi in fase amministrativa, al netto di quelli versati direttamente presso l'Agente della Riscossione: in totale, le riscossioni sono state pari a 169.604.298 euro. A partire dal 2022, sarà posto anche un obiettivo esplicito in termini di contributi riscossi derivanti da attività di vigilanza documentale.

L'attività di controllo *ex ante* ha portato ad un risparmio pari a 79.874.146 euro, legato principalmente all'individuazione di rapporti di lavoro fittizi ed alla mancata erogazione di prestazioni assistenziali da parte dell'Istituto: nel 2020, le minori uscite erano state pari a 120.529.386 euro, con un decremento di circa il 34% rispetto all'anno precedente.

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 1.501.106 euro nel corso dell'anno.

In calce si riportano i dati complessivi dell'attività di vigilanza documentale nel periodo 2015-2021.

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

FIGURA IV.2.2.1: ATTIVITÀ DI VIGILANZA DOCUMENTALE 2015-2021 – IMPORTI IN EURO

Infine, sempre nel corso del 2021, l'attività di vigilanza documentale si è concentrata anche sull'utilizzo improprio degli ammortizzatori sociali COVID-19 (cassa integrazione ed altri strumenti), utilizzati su larga scala dai datori di lavoro e concepiti, a livello normativo, come privi di una specifica causale (se non quella legata all'emergenza pandemica). Sono stati prodotti alcuni indicatori in materia, che, in sinergia con la vigilanza ispettiva, hanno portato all'effettuazione di 760 interventi ispettivi in tutta Italia, con 515 aziende irregolari (67,76%). I lavoratori irregolari accertati sono risultati pari a 3.260, con 123 lavoratori in nero. In totale, i contributi accertati ammontano a 5.361.728,49 euro e le sanzioni a 1.927.622,92 euro; i rapporti di lavoro annullati sono pari a 335 unità, per un importo convenzionale risparmiato in termini di prestazioni pari a 2.490.200 euro. Ulteriori liste, per un totale di 935 soggetti a rischio, sono state condivise dall'Istituto nell'ambito delle Commissioni regionali di programmazione dell'attività ispettiva.

Le nuove attività del 2022 e le iniziative di contrasto al lavoro sommerso

Nel corso del 2022 sono state avviate nuove attività di vigilanza documentale, in corso di realizzazione:

- in primo luogo, nuove attività di controllo in materia di fruizione delle agevolazioni contributive legate ai rapporti di apprendistato ed alle assunzioni di giovani a tempo indeterminato;
- in secondo luogo, è stata avviata una nuova logica di controllo dei conguagli in UniEmens delle prestazioni a sostegno del reddito anticipate dai datori di lavoro basata, in particolare, sul confronto automatico tra quanto conguagliato e le risultanze delle banche dati dell'Istituto in materia di prestazioni assistenziali;
- in terzo luogo, è in via di sviluppo una procedura volta a facilitare le operazioni di quantificazione in termini contributivi dei verbali provenienti da altri enti ispettivi (procedura "Verbali altri enti");
- in quarto luogo, è stata avviata l'analisi amministrativa e l'estrazione di dati in relazione al confronto tra i dati UniEmens e le Comunicazioni Obbligatorie al Ministero del Lavoro.

Per quanto riguarda quest'ultima attività, nel prosieguo del 2022, sarà avviato un esperimento "pilota" condotto su circa 3600 contribuenti risultati anomali nel confronto tra le due

dichiarazioni. In particolare, sarà inviata una comunicazione di *compliance*, ispirata anche a tecniche di *nudging*, volta a stimolare l'adempimento spontaneo del contribuente e la correzione delle anomalie.

Più in generale, sono state avviate alcune attività di analisi in materia di lavoro sommerso, in linea con gli obiettivi posti in materia dal PNRR e in sinergia con le attività del "Tavolo nazionale del sommerso", con particolare riferimento ai datori di lavoro domestici, ai lavoratori autonomi ed all'utilizzo di rapporti di lavoro part-time, con l'obiettivo di sviluppare una piattaforma che comprenda tutte le analisi effettuate e consenta l'avvio, la gestione e il monitoraggio di un'attività di *compliance* su larga scala.

Infine, sempre in materia di sommerso, l'Istituto è parte attiva nel processo di costruzione degli Indicatori Sintetici di Affidabilità Contributiva (ISAC), di cui si dirà in seguito nel paragrafo dedicato.

L'applicativo Mo.COA

Nel sistema economico attuale esiste il rischio che i meccanismi di decentramento e di dissociazione fra titolarità del rapporto di lavoro, dovuto all'esternalizzazione di fasi del processo produttivo (fenomeno ampiamente diffuso, cui le imprese sempre più di frequente ricorrono sia per motivi economici che per esigenze di specializzazione ed organizzazione) vadano a danno dei lavoratori utilizzati nell'esecuzione dell'attività oggetto del contratto. Sono stati previsti degli istituti di garanzia nei confronti dei soggetti deboli di tali rapporti - i lavoratori - introducendo disposizioni volte a tutelare i loro diritti retributivi e previdenziali. In particolare, tale fenomeno attualmente risulta disciplinato per quanto attiene alla dimensione lavoristica dell'appalto e, nello specifico, mediante l'introduzione dell'istituto della responsabilità solidale. Tale previsione normativa dovrebbe fungere quale leva di controllo indiretto del mercato, inducendo il committente a selezionare imprenditori affidabili e a controllarne successivamente l'operato, per tutta la durata del rapporto contrattuale. In tal modo si è immaginato lo sviluppo e la genesi di un circolo virtuoso; sarà il mercato stesso ad autoregolamentarsi, escludendo le aziende che operano nell'inosservanza della normativa lavoristica e previdenziale. La *ratio* che sovraintende il sistema della responsabilità solidale è proprio quella di attuare la ripartizione della responsabilità economica di quanto dovuto al lavoratore tra committente - generalmente il soggetto più solido ed affidabile nel rapporto - ed appaltatore, garantendo un forte sistema di tutela. La realizzazione di tali finalità presuppone, tuttavia, che il committente disponga di strumenti di indagine che gli consentano di conoscere e monitorare il corretto adempimento degli obblighi previdenziali (e di tutti quelli derivanti in generale dal rapporto di lavoro) da parte dei soggetti affidatari. Il documento di regolarità contributiva (DURC) assicura la corrispondenza tra il denunciato ed il pagato, scontando però, per previsione normativa, la fisiologica scopertura temporale decorrente fra il momento di verifica ed il termine di validità del documento stesso. Tale lasso di tempo, oltre a prevedere, come abbiamo detto, una regolarità formale, lascia un vuoto ed implica un rischio per il committente connesso alla gestione ed alla regolarità dei soggetti coinvolti nell'esecuzione del contratto. La responsabilità solidale espone al rischio di dover sostenere costi legati alla cattiva gestione economica del soggetto al quale viene delegata parte dell'attività; in assenza di strumenti idonei a verificare la correttezza degli adempimenti contributivi delle imprese appaltatrici e subappaltatrici, l'impianto vigente non garantisce appieno il sistema economico, favorendo imprese dai comportamenti non regolari, le quali potrebbero ottenere l'aggiudicazione di appalti in virtù di offerte particolarmente basse, frutto di logiche e prassi comportamentali volte ad abbattere illegittimamente il costo del lavoro. Occorrono strumenti che attuino un controllo incrociato, al fine di avere conferma del rispetto, per tutta la durata del contratto, degli impegni assunti dagli appaltatori/subappaltatori, all'atto del conferimento dell'appalto, in termini di manodopera regolarmente denunciata.

A tal fine l'Inps, in cooperazione con i soggetti esterni coinvolti (mondo imprenditoriale, ma non solo), ha realizzato un nuovo applicativo, denominato Monitoraggio Congruità Occupazionale

Appalti (MoCOA), uno strumento/servizio volto a mettere a disposizione le informazioni necessarie utili ad un compiuto monitoraggio e ad evidenziare eventuali situazioni anomale o distorte nei comportamenti delle aziende appaltatrici, con riferimento ai lavoratori allocati negli appalti ed alla loro condizione retributiva e contributiva.

Risulta così possibile monitorare e verificare gli impegni contrattuali e, eventualmente, agire per tempo, mitigando il rischio connesso alla responsabilità solidale. L'applicativo Monitoraggio Congruità Occupazionale Appalti (MoCOA) si fonda su un'attività di *data crossing* tra i dati dei lavoratori impiegati in appalto/subappalto, noti al committente, e quelli poi effettivamente denunciati dagli appaltatori/subappaltatori mensilmente. Il sistema è volto alla rendicontazione mensile ed intende far emergere, attraverso una serie di dati, eventuali fenomeni devianti rispetto a parametri noti.

Il Documento di report (Documento di Congruità Occupazionale Appalto - DoCOA), elaborato mensilmente, è visibile esclusivamente al soggetto a cui si riferiscono i dati elaborati; solo previa apposita autorizzazione rilasciata dall'appaltatore e/o dal subappaltatore, il committente e l'Appaltatore potranno visualizzarlo.

Le anomalie e le discordanze che possono essere evidenziate nel Documento di Congruità Occupazionale riguardano:

- i lavoratori impiegati nell'appalto e la percentuale di impiego (lavoratori presenti nella denuncia mensile - perché associati all'appalto in virtù del Codice Identificativo dell'Appalto - ma non presenti nell'elenco lavoratori contenuto nel MoCOA; oppure ipotesi inversa);
- il totale dei contributi dichiarati e l'importo versato;
- l'eventuale presenza di situazioni debitorie dell'azienda;
- la percentuale di lavoratori part time e di quelli somministrati.

Il costante monitoraggio della congruità occupazionale può supportare il contrasto a fenomeni di *dumping* e di fattori degenerativi che potrebbero alterare i normali rapporti economici, aiutando a ripristinare regole di correttezza del mercato a tutto vantaggio, oltre che dei committenti, anche di tutte le aziende appaltatrici/subappaltatrici che operano nel rispetto della normativa previdenziale.

La filosofia adottata, per introdurre nel sistema economico attuale a normativa invariata, è stata quella dell'adesione volontaria. Tale attività, come normale sviluppo del processo di crescita, deve necessariamente continuare nel tempo, avere un obiettivo di lungo termine volto al miglioramento ed affinamento dello strumento. Per farla diventare "parte integrante" di una gestione complessiva delle attività economiche connesse alla esecuzione mediante contratti d'appalto, naturalmente integrata in maniera organica con la normativa già esistente, si potrebbe pensare ad un intervento normativo che renda obbligatorio lo strumento, portando in evidenza tutti i rapporti di lavoro sottesi all'esecuzione materiale di un contratto.

Il modello così creato dovrebbe consentire di assumere la consapevolezza che per produrre un cambiamento reale e nel lungo termine è indispensabile la partecipazione di un maggior numero di interlocutori possibili. Ciò consentirebbe a tutti i soggetti interessati di beneficiare dei nuovi rapporti creatisi, maturando una prospettiva comune sulle strategie, condividendo metodi e strumenti e adottando un *modus operandi* collaborativo e sinergico, nel rispetto delle reciproche competenze, anche istituzionali, garantendo trasparenza e ponendo in risalto tutti i fondamenti legati alla sicurezza sociale dei soggetti "deboli".

Sarebbe importante (l'applicazione è flessibile e già predisposta per tale utilizzo) farla diventare "parte integrante" di una gestione complessiva delle attività economiche connesse alla esecuzione mediante contratti d'appalto, compatibilmente con la normativa già esistente (anche per le pubbliche amministrazioni). Il modello così creato dovrebbe consentire di assumere la consapevolezza che per produrre un cambiamento reale e nel lungo termine è indispensabile la partecipazione di un maggior numero di interlocutori possibili. Ciò consentirebbe a tutti gli attori e i soggetti interessati di beneficiare dei nuovi rapporti creatisi, maturando una prospettiva comune sulle strategie, condividendo metodi e strumenti adottando un *modus operandi* collaborativo e sinergico, nel rispetto delle reciproche competenze, anche istituzionali.

V. VALUTAZIONE DI ALCUNE POLICY E POSSIBILI LINEE DI INTERVENTO NELL'AMBITO DEL PNRR

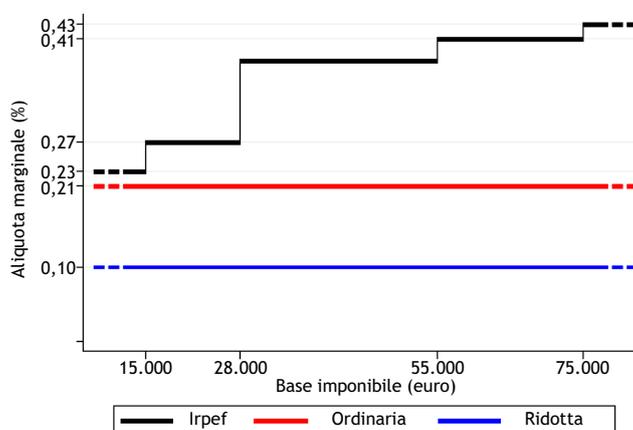
V.1 LA VALUTAZIONE DELLE POLICY

Facendo riscontro a quanto previsto nell'Agenda per il 2022 della precedente Relazione, in questo paragrafo vengono presentati i risultati di alcune analisi empiriche concernenti gli impatti di alcune misure fiscali di rilievo nel dibattito sulla politica fiscale. L'analisi del regime della cedolare secca è svolta dal Dipartimento delle finanze, in collaborazione con alcune Università, ed è finalizzata a verificarne gli impatti sulla *tax compliance*, sul gettito fiscale e sulla distribuzione del reddito disponibile. È a cura del Dipartimento delle finanze anche una prima analisi preliminare, di carattere eminentemente descrittivo, degli effetti del nuovo regime forfettario introdotto nel 2019. Infine, Sose ha curato l'analisi dell'impatto dell'introduzione degli ISA, che completa le prime evidenze già presentate nella precedente Relazione.

V.1.1 Gli effetti dell'introduzione del regime della cedolare secca

Il regime della "cedolare secca", introdotto in Italia nel 2011, consente ai proprietari di immobili residenziali in affitto di optare per un'aliquota di tassazione dei canoni unica e proporzionale in luogo della tassazione progressiva nell'ambito della base imponibile IRPEF. Il regime prevede due aliquote: un'aliquota standard al 21% ed un'aliquota ridotta per gli immobili residenziali a canone concordato. Tale aliquota ridotta è stata fissata al 19% per i primi 18 mesi, poi al 15% per il 2013 ed infine al 10% dal 2014 ad oggi⁵⁰.

⁵⁰ Si considera il periodo d'imposta antecedente alla revisione dell'IRPEF entrata in vigore quest'anno.

FIGURA V.1.1.1: CONFRONTO ALIQUOTE IRPEF E CEDOLARE SECCA


Nota: l'aliquota ridotta era pari al 19% nel periodo 2011-2012, 15 nel 2013 e 10% dal 2014.

Al fine di optare per l'applicazione del regime, i proprietari sono tenuti a mantenere i canoni di locazione costanti per tutta la durata del contratto, rinunciando all'adeguamento al tasso ufficiale Istat di inflazione. Inoltre i locatori beneficiano dell'esenzione da altre imposte, come l'imposta di registro e l'imposta di bollo sul contratto di locazione (che hanno un'incidenza dallo 0,5% al 2% dell'affitto annuo) e le addizionali regionali e locali. Come si osserva nella Figura V.1.1.1, i maggiori beneficiari del regime della cedolare secca sono i contribuenti il cui reddito imponibile ai fini IRPEF è superiore a 75 mila euro annui, per i quali l'aliquota marginale IRPEF è del 43%; il beneficio, invece, risulta minimo per i contribuenti il cui reddito imponibile è inferiore a 15 mila euro all'anno, per i quali l'aliquota d'imposta marginale è del 23%.

L'introduzione del regime speciale per i canoni di locazione di immobili residenziali aveva una triplice finalità: ridurre l'evasione fiscale dei redditi da locazione, aumentando la probabilità che i proprietari dichiarino al fisco i canoni non dichiarati; incentivare la concessione in locazione di immobili altrimenti inutilizzati; calmierare il prezzo delle locazioni, sia attraverso l'incremento dell'offerta di immobili, sia attraverso la previsione di un risparmio in termini di imposta. Il Dipartimento delle finanze ha realizzato, nel corso del 2021 e nel primo semestre del 2022, in collaborazione con le Università degli Studi di Catania, l'Università degli Studi dell'Insubria e l'Università degli Studi di Milano Statale, una valutazione *ex-post* dell'impatto dell'introduzione del regime della cedolare secca sulla *tax compliance*, sul gettito fiscale e sulla distribuzione del reddito disponibile⁵¹, al fine di:

- determinare se l'eventuale aumento di base imponibile derivante dalla misura sia sufficiente a compensare la riduzione delle entrate conseguente all'abbassamento dell'aliquota;
- mostrare come il passaggio da una tassazione progressiva ad una tassazione proporzionale dei redditi da locazione abbia inciso sulla distribuzione del reddito.

In primo luogo, è opportuno sottolineare che la riduzione dell'imposizione fiscale sui redditi da locazione aumenta il costo opportunità di usi alternativi degli immobili residenziali (come ad esempio la scelta di lasciarli sfitti) e conseguentemente potrebbe generare, secondo la teoria economica, un incremento dell'offerta. Tuttavia, nello stimare gli effetti dell'introduzione della cedolare secca, non è possibile distinguere gli immobili che risultano non essere locati perché effettivamente inutilizzati dagli immobili che, pur locati, non sono dichiarati come tali all'Amministrazione finanziaria. Conseguentemente, lo studio è volto a verificare l'esistenza di un

⁵¹ Vedi Di Caro et al. 2022. <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/113684/>.

effetto positivo della misura al “margine estensivo”, ovvero la possibilità che la cedolare secca abbia contribuito ad aumentare la probabilità che un immobile formalmente non locato (perché sfitto o perché il canone non era dichiarato) venisse concesso in locazione (e dichiarato), senza però poter distinguere, nell’ambito di tale aumento di probabilità, l’effetto derivante da una maggiore offerta di immobili da quello riconducibile a un miglioramento della *tax compliance*.

In presenza di un margine estensivo positivo della misura e se i proprietari sono stati incentivati a concedere in locazione immobili precedentemente non disponibili sul mercato, l’introduzione della cedolare secca potrebbe comportare un incremento del reddito da locazione di immobili dichiarato. Anche tale effetto, ovvero il “margine intensivo” della misura, in termini di incremento della base imponibile, è stato quantificato nell’ambito della valutazione *ex post* qui presentata. Inoltre, vengono stimati gli eventuali effetti di traslazione della misura, ovvero se il risparmio fiscale derivante dall’introduzione della cedolare secca si sia tradotto, almeno in parte, in una riduzione del canone di affitto da parte del proprietario dell’immobile a favore del locatario. Infine, sono quantificati, mediante un’analisi controfattuale, gli effetti della misura sui saldi di finanza pubblica. Nell’analisi si verifica se il recupero di gettito generato dall’aumento della base imponibile derivante dalla variazione dell’offerta di immobili e della relativa base imponibile possa essere sufficiente a coprire la riduzione di gettito derivante dalla minore aliquota marginale applicata ai redditi da locazione, tenendo anche conto della possibile reazione di comportamento dei contribuenti. Infine viene elaborata la distribuzione dell’onere fiscale della misura fra i contribuenti.

Lo studio è stato condotto utilizzando una base di dati amministrativi, costruita su un campione casuale di 80 mila contribuenti (lo 0,2 per cento del totale dei contribuenti individuali italiani), stratificato in relazione a quattro variabili: tipologia di dichiarazione fiscale, area geografica (Nord-Ovest, Nord-Est, Centro, Sud), quindici classi di reddito complessivo e tipologia di reddito prevalente (reddito da lavoro dipendente, reddito da lavoro autonomo, pensione). Il *dataset* integra, per ogni codice fiscale del contribuente incluso nel campione, le dichiarazioni fiscali di persone fisiche per l’anno di imposta 2014 con le dichiarazioni fiscali per gli anni di imposta dal 2008 al 2015, ottenendo un *panel* di sette anni, di cui tre antecedenti l’introduzione della cedolare secca (2008-2010) e quattro successivi (2012-2015). Nel *dataset* sono stati, inoltre, inclusi i dati catastali derivanti dalla banca dati immobiliare integrata, con l’obiettivo di distinguere gli immobili commerciali (esclusi dal regime) dagli immobili residenziali (interessati dalla misura).

La stima è effettuata mediante il ricorso a tre modelli di tipo *difference-in-differences*, in cui la *policy* è data dall’introduzione della cedolare secca⁵², i soggetti trattati sono i contribuenti proprietari di immobili residenziali, che beneficiano del regime, e il gruppo di controllo è dato dai proprietari di immobili commerciali, che sono esclusi dal campo di applicazione della cedolare secca. Al fine di valutare la possibile eterogeneità dell’effetto della riforma rispetto al reddito imponibile dei proprietari, alla specificazione base del modello *difference-in-differences* sono state affiancate due ulteriori specificazioni, che contemplano da un lato il reddito imponibile annuo del proprietario dell’immobile e dall’altro una variabile categorica costruita sulla base dei quintili della distribuzione del reddito.

La strategia econometrica adottata ha permesso di concludere che la cedolare secca ha comportato:

- un aumento medio del 3,8% degli immobili sul mercato regolare delle locazioni (margine estensivo);
- un aumento medio della base imponibile dei redditi da immobili del 6,6% (margine intensivo);
- nessun effetto significativo di riduzione del prezzo di mercato degli affitti, ovvero nessuna traslazione del risparmio fiscale dal proprietario dell’immobile al locatario.

⁵² L’effetto della *policy* è identificato, sul piano della stima econometrica, attraverso l’interazione tra la *dummy* rappresentativa del gruppo di immobili di trattamento e la *dummy* che identifica il periodo temporale successivo all’introduzione della riforma.

La Tabella V.1.1.1 presenta in dettaglio i risultati della valutazione.

TABELLA V.1.1.1: EFFETTI DELL'INTRODUZIONE DELLA CEDOLARE SECCA PER I REDDITI DA LOCAZIONE DI IMMOBILI RESIDENZIALI									
	Margine estensivo (probabilità di affittare)			Margine intensivo			Canone di locazione		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
Policy	0.038*** (0.006)	0.264*** (0.092)		0.066*** (0.014)	0.645*** (0.248)		0.032*** (0.012)	0.226 (0.187)	
Policy * Log(Reddito)		-0.022** (0.009)			-0.057** (0.024)			-0.018 (0.018)	
Policy (50° percentile reddito)			0.049*** (0.012)			0.094*** (0.030)			0.067* (0.036)
Policy (75° percentile reddito)			0.028*** (0.008)			0.054*** (0.020)			0.015 (0.023)
Policy (90° percentile reddito)			0.036*** (0.009)			0.060*** (0.019)			0.030 (0.025)
Policy (99° percentile reddito)			0.035*** (0.008)			0.058*** (0.018)			0.005 (0.019)
Policy (top 1%)			0.017** (0.008)			0.049** (0.024)			0.071*** (0.027)
Costante	0.147*** (0.001)	-0.066*** (0.024)	0.126*** (0.002)	5.703*** (0.002)	4.661*** (0.077)	5.604*** (0.006)	0.059*** (0.004)	-1.367*** (0.169)	-0.074*** (0.019)
Osservazioni.	793,488	793,488	793,488	793,488	793,488	793,488	123,559	123,559	123,559

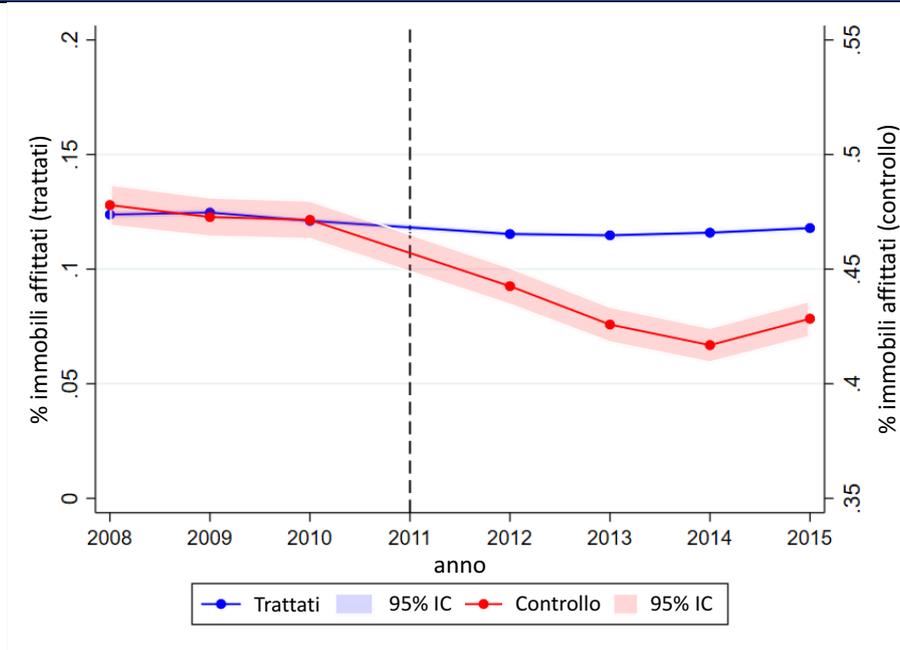
In riferimento al margine estensivo, le stime effettuate mostrano che l'introduzione del regime della cedolare secca aumenta la probabilità di affittare un immobile del 3,8% (Colonna 1). In secondo luogo, il coefficiente associato all'interazione tra la *policy* e il reddito imponibile (Colonna 2) mostra una relazione decrescente, ovvero un aumento dell'1% del reddito riduce il margine estensivo di 2,2 punti percentuali. Sostituendo il reddito imponibile con una variabile categorica costruita sulla base dei percentili della distribuzione del reddito⁵³, i risultati in Colonna 3 confermano che l'aumento medio della probabilità di affittare una proprietà residenziale dopo l'introduzione della cedolare secca è maggiore del 5% circa per i proprietari al di sotto della mediana e che i coefficienti positivi e significativi stimati decrescono all'aumentare del reddito⁵⁴.

La Figura V.1.1.2 mostra la percentuale di immobili residenziali affittati (trattati, in blu) e la percentuale di immobili commerciali affittati (controllo, in rosso) tra il 2008 e il 2015. La quota di immobili commerciali affittati diminuisce significativamente a partire dal 2011, mentre rimane costante quella relativa agli immobili residenziali, a dimostrazione della circostanza che la cedolare secca ha avuto un effetto positivo in termini margine estensivo.

⁵³ I gruppi sono stati definiti in corrispondenza del 50-esimo, 75-esimo, 90-esimo e 99-esimo percentile.

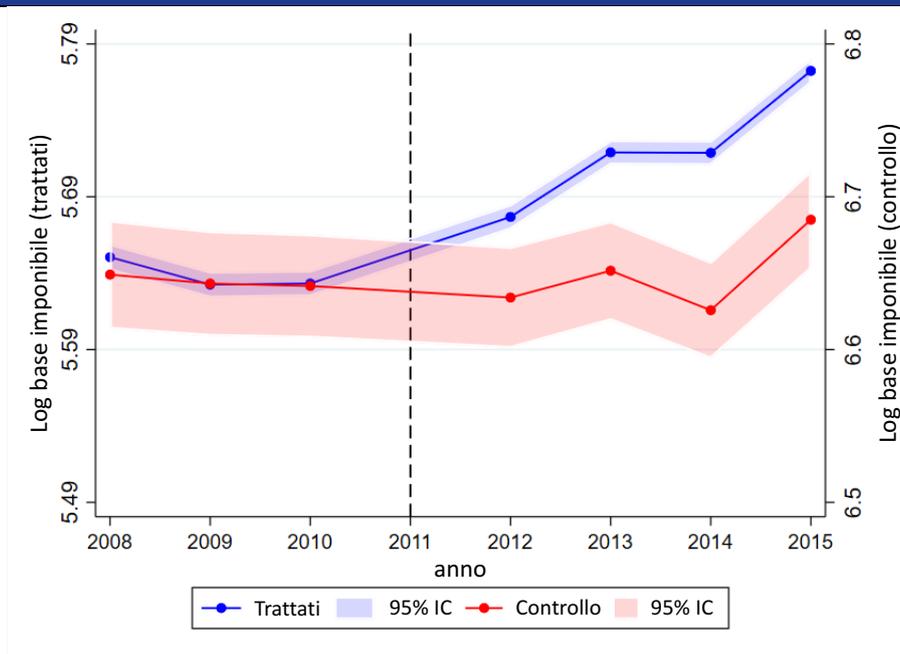
⁵⁴ Tale risultato potrebbe sorprendere in quanto il risparmio in termini di imposta è maggiore per i redditi più alti ed è quasi trascurabile per i contribuenti con meno di 15 mila euro di reddito imponibile. Tuttavia, sembra plausibile ritenere che i proprietari più ricchi, avendo più immobili in affitto (7 immobili in media tra l'1% più ricco, contro 2,9 dei proprietari al di sotto della mediana), siano più propensi ad assumere una società di professionisti per gestirli e, introducendo una terza parte nelle transazioni, siano più propensi ad affittare i loro immobili solo con contratti regolarmente registrati e a mantenerli locati indipendentemente dal regime fiscale.

FIGURA V.1.1.2: PARALLEL TREND MARGINE ESTENSIVO



Per quanto riguarda il margine intensivo, come si evince dalla Colonna 4, il regime della cedolare secca ha determinato un incremento della base imponibile del 6,6%, con effetti eterogenei analoghi a quanto riscontrato nell'analisi del margine estensivo. L'elasticità dei redditi immobiliari rispetto al reddito imponibile complessivo si riduce del 5,7% circa dopo l'introduzione della cedolare secca (Colonna 5). L'analisi dell'eterogeneità (Colonna 6) mostra che il reddito è aumentato di oltre il 9% per la metà della popolazione meno abbiente, mentre l'incremento si riduce al 5% per coloro che si trovano nella parte superiore della distribuzione del reddito. I risultati evidenziano che, nonostante il risparmio fiscale derivante dalla misura sia tanto maggiore quanto più elevato è il reddito IRPEF, l'aumento medio della base imponibile indotto dalla cedolare secca diminuisce all'aumentare del reddito. Ciò suggerisce che l'elasticità del reddito imponibile rispetto all'aliquota diminuisce al crescere del reddito imponibile, analogamente a quanto si osserva in altri contesti, come per esempio nel mercato del lavoro. Anche in questo caso, infatti, sembra che oltre una certa soglia prevalga l'effetto reddito sull'effetto sostituzione.

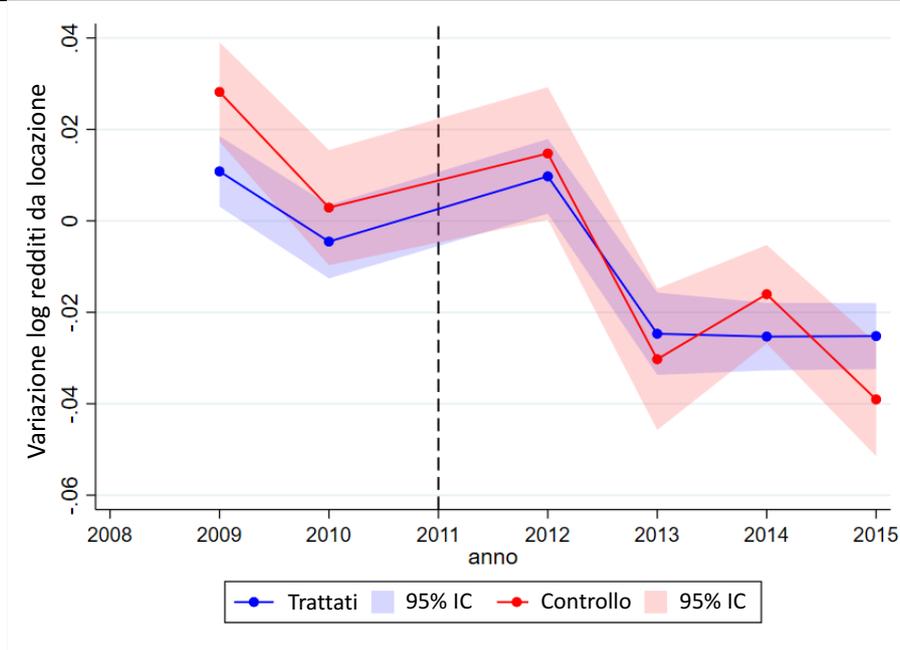
La Figura V.1.1.3 mostra il logaritmo della base imponibile relativa a immobili residenziali (trattati, in blu) e il logaritmo della base imponibile relativa a immobili commerciali (controllo, in rosso) tra il 2008 e il 2015. La base imponibile del gruppo di controllo rimane stabile dopo il 2011, mentre la base imponibile del gruppo dei trattati mostra un significativo incremento, a dimostrazione della circostanza che la cedolare secca ha avuto un effetto positivo in termini margine intensivo.

FIGURA V.1.1.3: PARALLEL TREND MARGINE INTENSIVO

In termini di traslazione fiscale (Colonne 7-9), come si evince dal coefficiente positivo e statisticamente significativo, non solo non si registra alcuna traslazione del risparmio fiscale tra proprietari dell'immobile e locatari, ma si osserva al contrario un incremento dei canoni di locazione⁵⁵.

La Figura V.1.1.4 mostra il logaritmo dei canoni d'affitto di immobili residenziali (trattati, in blu) e il logaritmo dei canoni d'affitto di immobili commerciali (controllo, in rosso) tra il 2008 e il 2015. Il gruppo di controllo e il gruppo trattato hanno andamenti simili prima del 2011, anno di introduzione della cedolare secca, mentre il canone di affitto degli immobili commerciali mostra un maggior decremento dopo il 2011, a dimostrazione della circostanza che la cedolare secca non ha comportato una riduzione dei canoni per effetto della traslazione della minore imposta.

⁵⁵ I proprietari sembrano aver tenuto conto, nelle loro scelte, della perdita connessa al mancato adeguamento del canone di affitto al tasso di inflazione durante la durata del contratto (requisito per accedere al regime), aumentando il prezzo di offerta invece di ridurlo.

FIGURA V.1.1.4: PARALLEL TREND VARIAZIONE LOG REDDITI DA LOCAZIONE

Gli effetti di gettito della cedolare secca sul totale delle entrate tributarie possono essere calcolati simulando un controfattuale, ovvero stimando quali sarebbero state le entrate tributarie dopo il 2011 se la riforma non fosse stata introdotta⁵⁶. Le simulazioni sono state effettuate in riferimento a due scenari estremi basati sull'ipotesi che la cedolare secca venga abrogata e che tutti i redditi degli immobili residenziali siano di nuovo soggetti al regime di tassazione progressiva, ma differiscono in termini di reazione dei contribuenti:

- nello scenario S1, non vi è alcuna reazione dei proprietari e l'aumento della base imponibile derivato dall'introduzione della misura si traduce in un corrispondente aumento di gettito;
- nello scenario S2, i proprietari reagiscono al venir meno della misura ritornando alle scelte compiute prima del 2011 (non dichiarano i canoni di locazione o non offrono gli immobili in locazione), con una conseguente riduzione della base imponibile e del gettito.

Dall'analisi condotta risulta che, in seguito all'introduzione della cedolare secca, il gettito risulta pari a circa 11 miliardi di euro all'anno. Simulando l'abolizione della cedolare secca nei due scenari estremi (scenari S1 e S2), il gettito fiscale derivante dalla tassazione dei redditi da locazione sarebbe aumentato, nel 2015, di oltre il 10% (16% e 13% rispettivamente per i due scenari S1 e S2).

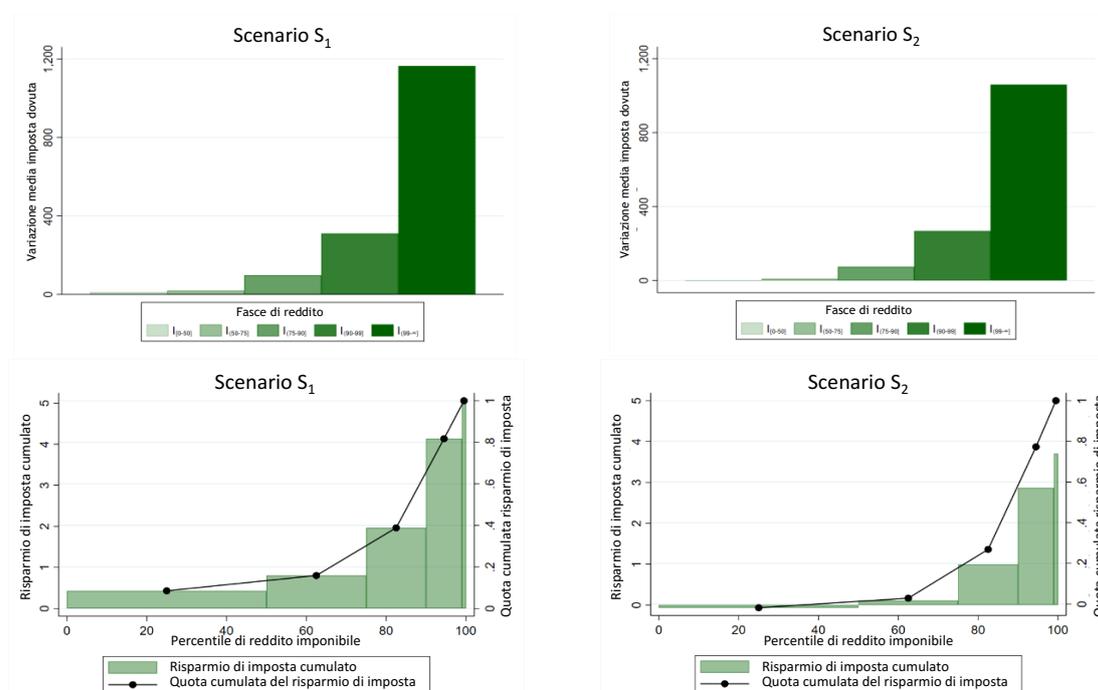
Il saldo netto dell'introduzione della cedolare secca è, pertanto, negativo dal punto di vista della finanza pubblica.

In relazione agli effetti distributivi, la Figura V.1.1.5 mostra la variazione media delle imposte dovute nell'ipotesi di rimozione del regime della cedolare secca (scenari S1 e S2) per il contribuente medio in ciascuna fascia di reddito, nel periodo 2012-2015. L'analisi controfattuale evidenzia che, se il regime della cedolare secca fosse rimosso, in caso di mancata reazione dei proprietari, in media l'1% più ricco dei contribuenti proprietari di immobili pagherebbe quasi 1.200 euro in più in termini di imposte, il successivo 9% dei contribuenti (tra il 90° e il 99° percentile) pagherebbe circa 350 euro in più, mentre per il resto della popolazione, in media, l'onere fiscale aumenterebbe solo di qualche euro. Le stesse considerazioni risultano essere valide anche nello

⁵⁶ In particolare, dall'analisi del margine intensivo si deriva l'incremento medio della base imponibile relativa ai redditi da immobili soggetti alla cedolare secca; quindi si simula il reddito imponibile controfattuale dell'individuo dopo l'introduzione della cedolare secca e l'importo delle imposte che sarebbero state dovute se la misura non fosse stata introdotta.

scenario S2, ovvero in presenza di una reazione immediata dei proprietari. Le differenze in termini di imposte dovute sono più elevate per coloro che si trovano nella parte superiore della distribuzione dei proprietari di immobili a reddito e vicine a 0 per quelli al di sotto del 75° percentile. Tale risultato mostra che coloro che hanno beneficiato maggiormente dell'introduzione della cedolare secca sono i contribuenti con reddito imponibile più elevato, mentre per i tre quarti della distribuzione del reddito gli effetti sembrerebbero essere stati poco rilevanti. Il confronto tra la variazione media aggregata delle imposte dovute per gruppi di reddito e la variazione cumulativa delle imposte dovute di ciascun gruppo conferma tali considerazioni. Negli scenari S1 e S2, l'introduzione della cedolare secca in sostituzione della tassazione IRPEF ha generato una perdita di entrate che si è tradotta in un guadagno privato per la parte alta della distribuzione del reddito dei contribuenti. Di circa il 20% della variazione fiscale complessiva ha beneficiato l'1% più ricco e circa il 60% di tutta la riduzione delle tasse è andata a vantaggio del 10% dei contribuenti più ricchi.

FIGURA V.1.1.5 ANALISI CONTROFATTUALE – SCENARI S1 E S2



In conclusione, l'analisi empirica mostra che l'effetto positivo dell'introduzione della cedolare secca, sia in termini di margine estensivo (aumento della probabilità di stipulare e dichiarare un contratto di locazione), sia in termini di margine intensivo (incremento della base imponibile), non è sufficiente ad assicurare la copertura delle minori entrate derivanti dalla riduzione dell'aliquota e ha effetti regressivi in termini di distribuzione del reddito, posto che il risparmio in termini di imposizione fiscale beneficia soprattutto i contribuenti più ricchi.

V.1.2 Stima bottom- up del tax gap nel regime dei minimi e analisi descrittiva dei principali effetti dell'introduzione del nuovo regime forfetario nel 2019

La stima bottom- up del tax gap nel regime dei minimi

L'approccio *bottom-up* adottato per stimare il *tax gap* nel regime agevolato dei minimi si basa sull'applicazione di una versione estesa del modello di Heckman, la quale è composta da tre stadi. Come descritto nella Sezione III.1 dell'Appendice della Relazione del 2021, i primi due stadi di tale modello sono volti ad ottenere una stima non distorta della base imponibile non dichiarata (BIND) dei contribuenti aderenti al regime dei minimi. Si noti che, poiché l'ipotesi di normalità dei termini di errore delle regressioni nei primi due stadi non è rispettata, si è scelto di utilizzare una versione del modello di Heckman che è robusta rispetto a tale assunzione. Il terzo ed ultimo stadio ha invece la funzione di identificare i contribuenti che, in base alle stime ottenute nello stadio precedente, superano la soglia dei ricavi che permette l'accesso al regime agevolato. Quest'ultimo stadio permette dunque di potere escludere i contribuenti che, in assenza di evasione, non sarebbero stati in grado di soddisfare i requisiti di fatturato necessari per aderire al regime agevolato di cui hanno beneficiato. Per semplicità di esposizione, d'ora in poi questi contribuenti verranno denominati "falsi minimi".

La Tabella V.1.2.1 mostra i valori del *gap* per il regime dei minimi in milioni di euro, nonché in percentuale all'imposta potenziale, per gli anni di imposta 2012-2014.

TABELLA V.1.2.1: AMMONTARE DEL GAP MINIMI E RAPPORTO RISPETTO ALLA BASE POTENZIALE (PROPENSIONE) IN MILIONI DI EURO – ANNI 2012-2014.

	2012	2013	2014
Gap minimi	307	245	291
Gap minimi in % dell'imposta potenziale	72,8%	74,8%	77,2%

Il *gap* nel regime dei minimi presenta un andamento altalenante, ovvero in diminuzione per l'anno 2013 e poi in aumento per il 2014, nonostante la propensione al *gap* rimanga stabilmente in crescita per l'intero periodo considerato. Il motivo di tale discrepanza nei due andamenti è da ricercarsi nella presenza di due fenomeni contrastanti che incidono sul *gap* dei contribuenti minimi.

Va ricordato che tale *gap* è pari alla differenza tra l'imposta potenziale e l'imposta versata da questi contribuenti. L'individuazione di una platea di falsi minimi, come spiegato in Appendice, fa sì che tali contribuenti possono essere ricalcolati tra coloro che contribuiscono ai *tax gap* delle singole imposte (IVA, IRPEF, IRES, IRAP) e dunque esclusi dall'imputazione al calcolo del *gap* dei contribuenti minimi. Algebricamente, l'aumento della platea di falsi minimi riduce sia l'imposta potenziale sia quella dichiarata, ma il primo effetto è, per definizione, più forte del secondo e questo tende a ridurre il *gap* dei contribuenti minimi. Dall'altro lato, occorre considerare che la platea dei (veri) minimi è aumentata nel corso del tempo⁵⁷, e questo, a parità di imposta potenziale per i contribuenti che erano già nel regime dei minimi, tende naturalmente ad aumentare il *gap*. Questo fenomeno è tanto più forte quanto maggiore è la crescita della propensione media al *gap* da parte dei minimi. Ciò premesso, il *gap* dei minimi tende a ridursi tra

⁵⁷ In particolare, tra il 2012 ed il 2013 vi è un forte incremento della platea di contribuenti falsi minimi dovuto all'elevata presenza di contribuenti caratterizzati da ricavi potenziali al di sopra della soglia di accesso al regime, ma comunque al di sotto della soglia di decadenza immediata dal regime. Infatti, in virtù della normativa relativa al regime dei minimi, il superamento della soglia prestabilita comporta la decadenza del regime a partire 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. Poiché l'anno di imposta 2012 è il primo anno in cui è in vigore il nuovo regime dei minimi, per tale anno di imposta sono considerabili falsi minimi solo i contribuenti caratterizzati da ricavi potenziali che si stimano essere superiori alla soglia dei 45.000 euro. Al contrario, la platea dei falsi minimi relativa agli anni di imposta 2013 e 2014 si è notevolmente estesa con l'inclusione di contribuenti caratterizzati da ricavi potenziali minori di 45.000 euro, ma superiori alla soglia dei 30.000 euro, per gli anni di imposta precedenti.

il 2012 e il 2013 perché il primo effetto prevale: infatti, aumenta il numero dei falsi minimi e si riduce quello dei veri minimi. Al contrario, il gap dei minimi tende ad aumentare tra il 2013 e il 2014 perché prevale il secondo effetto, ovvero l'aumento del numero dei (veri) minimi.

La Tabella V.1.2.2 mostra il numero di contribuenti appartenenti alle due sotto-platee e conferma che tale andamento è coerente con l'evoluzione del *gap* descritta nella Tabella V.1.2.1: il numero di contribuenti minimi si contrae nel 2013 e poi incrementa nel 2014, presentando dunque lo stesso andamento altalenante del *gap*.

TABELLA V.1.2.2: NUMERO DI CONTRIBUENTI MINIMI E FALSI MINIMI – ANNI 2012-2014.			
	2012	2013	2014
Numero contribuenti minimi	386.598	328.391	384.977
Numero contribuenti falsi minimi	57.456	154.473	189.397

Analisi descrittiva dei principali effetti dell'introduzione del nuovo regime forfetario nel 2019

Nel 2019 è stato introdotto il nuovo regime forfetario, che ha previsto l'innalzamento della soglia di ricavi e compensi a 65 mila euro per poter accedere all'imposta sostitutiva del 15 per cento, modificando in misura significativa gli adempimenti dei contribuenti con reddito da lavoro autonomo e d'impresa individuale. Una valutazione *ex-post* di questa misura non può, pertanto, trascurare i potenziali effetti in termini di variazione della *tax compliance*⁵⁸. Presumibilmente, la riforma del regime forfetario nel 2019 può generare due effetti a seconda della soglia di ricavi che si prende in considerazione. In primo luogo, con riferimento ai contribuenti con ricavi e compensi al di sotto delle soglie previste dai precedenti regimi forfetari, differenziate principalmente in base al settore di attività economica (ATECO), l'innalzamento a un'unica soglia più elevata può, per un verso, stimolare la crescita economica in virtù dell'eliminazione del precedente "salto" di aliquota marginale nel passaggio dal regime sostitutivo al regime ordinario dell'IRPEF e, per altro verso, può incentivare i contribuenti a dichiarare la base imponibile che era stata occultata per rientrare nel vecchio regime forfetario, con significativi effetti in termini di riduzione dell'evasione. In altri termini, nei confronti dei contribuenti con bassi ricavi e compensi, si può ipotizzare un duplice effetto positivo di emersione economica e fiscale (cosiddetto "effetto *flat tax*"): un potenziale effetto di emersione economica, ovvero di incentivo all'incremento dell'attività produttiva; un potenziale effetto di emersione fiscale, ovvero una riduzione della sotto-dichiarazione di ricavi o compensi con un miglioramento della *tax compliance*.

Allo stesso modo, tuttavia, il nuovo regime può generare un effetto diametralmente opposto attorno alla nuova soglia dei 65 mila euro. A quest'ultima può infatti corrispondere una riduzione della base imponibile dovuta sia al potenziale disincentivo all'incremento dell'attività lavorativa sia a un potenziale incentivo all'evasione fiscale per i contribuenti i cui ricavi e compensi si trovano proprio intorno alla suddetta soglia (cosiddetto "effetto soglia"), innescato da un nuovo e più elevato salto di aliquota marginale, che può persino passare dal 15 per cento del regime sostitutivo al 41 per cento del regime ordinario dell'IRPEF. Per una valutazione *ex-post* occorre, quindi, analizzare statisticamente entrambe le tipologie di soglie, quelle precedenti e quella introdotta nel 2019, con l'obiettivo di derivare l'impatto complessivo di questi due potenziali effetti contrapposti.

⁵⁸ Innanzitutto, occorre considerare l'effetto potenziale sul tax gap IRPEF derivante dallo spostamento significativo di contribuenti e, quindi, di base imponibile, dalla dichiarazione ai fini IRPEF (quadri RE e RG) alla dichiarazione sostitutiva prevista dal regime forfetario (quadro LM). In secondo luogo, occorre valutare l'effetto dell'innalzamento della soglia in termini di variazione nella dichiarazione dei ricavi o compensi. Si tratta, quindi, di una misura che merita di essere valutata sotto i profili del contrasto all'evasione fiscale.

Il regime forfetario è stato introdotto nel 2015⁵⁹ e prevedeva che potessero beneficiare dell'imposta sostitutiva del 15 per cento i soggetti già in attività o che iniziavano una nuova attività di impresa, arte o professione, purché nell'anno precedente avessero: i) realizzato ricavi non superiori a determinate soglie, differenziate in base al gruppo di settore ATECO⁶⁰; ii) sostenuto spese per lavoro accessorio, lavoro dipendente e per compensi ai collaboratori (anche assunti in relazione a specifici progetti) non superiori a 5 mila euro lordi; iii) sostenuto un costo per beni strumentali (al lordo degli ammortamenti) non superiore ai 20 mila euro.

Nel 2019, la Legge di Bilancio ha introdotto nuove regole di accesso al regime forfetario, con cui si stabilisce che la soglia massima di ricavi e compensi non vari più in base al codice ATECO, eliminando, inoltre, i requisiti di accesso relativi al costo di beni strumentali e per il personale⁶¹. Il regime forfetario 2019 prevede, quindi, che possano beneficiare dell'imposta sostitutiva del 15 per cento i contribuenti che sono già in attività o che iniziano una nuova attività di impresa, arte o professione e che abbiano ricavi o compensi non superiori a 65 mila euro⁶². Tuttavia, con la Legge di Bilancio del 2020⁶³, è stato ripristinato il criterio relativo al costo per il personale, consentendo l'adesione al regime forfetario 2019 solo ai soggetti che abbiano sostenuto spese per un importo complessivo non superiore a 20 mila euro lordi per lavoro dipendente, lavoro accessorio e compensi ai collaboratori, anche assunti secondo la modalità riconducibile ad un progetto⁶⁴.

A tal proposito, il Dipartimento delle finanze, in collaborazione con l'Università degli Studi di Catania, l'Università degli Studi di Milano e l'Università degli Studi dell'Insubria, ha avviato un progetto di ricerca per la valutazione *ex-post* di questa misura, finalizzato ad accertare se ad essa possa essere associata emersione di base imponibile e gettito, e a effettuare analisi di tipo distributivo. In prima battuta, ci si è concentrati sull'analisi statistica descrittiva dei principali effetti derivanti dall'introduzione di un'unica soglia più elevata in termini di variazione dei ricavi e compensi dichiarati⁶⁵.

Per un'analisi statistica esaustiva, vengono utilizzati i dati riguardanti l'universo delle dichiarazioni fiscali per gli anni d'imposta dal 2016 al 2019, includendo le informazioni dei quadri RE (lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni), RG (impresa in regime di contabilità semplificata) e LM (regime forfetario). Inoltre, si tiene opportunamente conto delle variabili socio-demografiche disponibili, ovvero quelle relative al sesso, all'età, alla regione di residenza e al codice ATECO. Per poter analizzare statisticamente l'effetto soglia, si è estesa la platea d'indagine a tutti i contribuenti che dichiarano fino alla soglia di 100 mila euro di ricavi e compensi. Il *dataset* longitudinale è costituito da 1.567.690 soggetti che nel 2019 compilano il quadro LM e che vengono seguiti a ritroso nel tempo (fino all'anno di imposta 2016) e 784.970 soggetti che nel 2019 compilano il quadro RE e/o RG e vengono seguiti indietro nel tempo.

Nella Tabella V.1.2.3 si mostra, per ogni annualità di imposta, la percentuale dei contribuenti forfetari e non forfetari. Più precisamente, si definiscono forfetari i soggetti che compilano il quadro LM e non forfetari i contribuenti che compilano i quadri RE o RG⁶⁶. La Tabella V.1.2.3 mostra che la percentuale di forfetari aumenta di 37,6 punti percentuali nel 2019, segnalando una chiara inversione di tendenza rispetto all'anno precedente. Se nel 2018, infatti, la maggior parte

⁵⁹ Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

⁶⁰ La legge 28 dicembre 2015, n. 208, a partire dall'anno di imposta 2016, ha innalzato le soglie dei ricavi massimi di 10 mila e 15 mila euro in base al codice ATECO e ha istituito l'imposta sostitutiva del 5 per cento per i soggetti in attività da meno di cinque anni, sostituendo la precedente imposta per tali soggetti dal 15 per cento era ridotta di un terzo dell'imponibile al lordo delle deduzioni.

⁶¹ Legge 30 dicembre 2018, n. 145.

⁶² L'imposta sostitutiva del 15 per cento è ridotta al 5 per cento per i primi cinque anni di attività in presenza di determinati requisiti.

⁶³ Legge 27 dicembre 2019, n. 160.

⁶⁴ Devono considerarsi anche le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati e quelle corrisposte per le prestazioni di lavoro rese dall'imprenditore o dai suoi familiari.

⁶⁵ Con riferimento alla soglia più bassa, i risultati sono ancora preliminari e necessitano di ulteriori approfondimenti. Successivamente, si condurrà, quindi, un'analisi microeconomica, basata sull'approccio controfattuale, ovvero sulle tecniche di *bunching/notching*, per la stima dell'elasticità della variazione dei ricavi alla variazione dell'aliquota marginale.

⁶⁶ La Tabella V.1.2.1 è costruita utilizzando le osservazioni dell'universo dichiarativo, eliminando i soggetti che: i) pur compilando la dichiarazione riportano componenti positive pari a zero; ii) compilano il quadro LM ma dichiarano ricavi superiori alla soglia massima prevista dal regime forfetario; iii) dichiarano ricavi al di sopra dei 100 mila euro.

dei contribuenti considerati aderiva al regime IRPEF, nel 2019 circa il 74 per cento dei contribuenti aderisce al nuovo regime forfetario.

TABELLA V.1.2.3: ADESIONE AL REGIME FORFETARIO NEGLI ANNI DI IMPOSTA 2016, 2017, 2018, 2019

	2016	2017	2018	2019
Forfetari (%)	20,20	29,17	35,98	73,58
Non forfetari (%)	79,80	70,83	64,02	26,42
N. contribuenti considerati	1.653.418	1.747.094	1.977.909	1.988.137

Anche per i singoli gruppi di settore ATECO, nella Tabella V.1.2.4, osserviamo una maggiore prevalenza di contribuenti non forfetari nel 2018, rispetto ai forfetari, e una netta inversione di tendenza nel 2019 per tutti i settori, ad eccezione del settore relativo alle industrie alimentari e delle bevande, per cui si nota una leggera prevalenza di contribuenti non forfetari anche nel 2019.

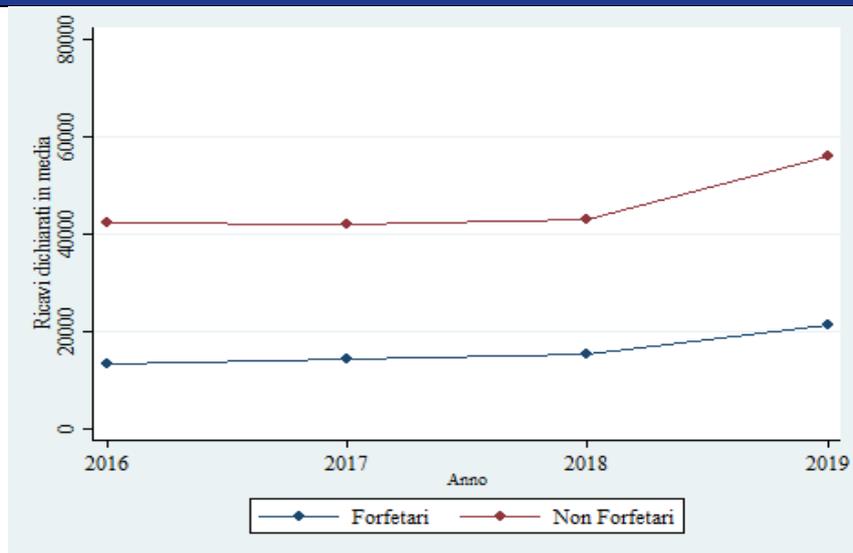
TABELLA V.1.2.4: ADESIONE AL REGIME FORFETARIO PER GRUPPO DI SETTORE NEGLI ANNI DI IMPOSTA 2018 E 2019

Settore	2018		2019	
	Non Forfetari	Forfetari	Non Forfetari	Forfetari
Industrie alimentari e delle bevande	81,46	18,54	51,94	48,06
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	60,44	39,56	30,82	69,18
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	57,97	42,03	29,06	70,94
Commercio ambulante di altri prodotti	34,81	65,19	7,32	92,68
Costruzioni e attività immobiliari	74,59	25,41	42,83	57,17
Intermediari del commercio	84,47	15,53	39,77	60,23
Attività dei Servizi di alloggio e di ristorazione	69,94	30,06	40,06	59,94
Attività Professionali, Scientifiche, Tecniche, Sanitarie, di istruzione, Servizi Finanziari ed Assicurativi	63,4	36,6	22,46	77,54
Altre attività economiche	54,19	45,81	21,37	78,63

Le principali ragioni che spingono i contribuenti ad aderire al regime IRPEF anche dopo il 2019 possono riguardare i seguenti casi: i) la possibilità di usufruire delle detrazioni e deduzioni fiscali, ovvero di un'aliquota media effettiva ai fini IRPEF inferiore all'aliquota *flat* sostitutiva; ii) altre forme di convenienza fiscale, come per esempio la presenza di crediti IVA accumulati; iii) un "effetto inerzia" nel comportamento dei contribuenti nel breve periodo. In effetti, fra i contribuenti che aderiscono al regime IRPEF nel 2019, il 63 per cento dei soggetti potrebbe usufruire del regime forfetario (poiché dichiara ricavi inferiori a 65 mila euro), ma decide di non cambiare regime⁶⁷. Al contrario, il 37% dei contribuenti non forfetari aderisce al regime IRPEF poiché consegue ricavi superiori a 65 mila euro. La Figura V.1.2.1 mostra che i contribuenti non forfetari dichiarano, in media, maggiori ricavi rispetto ai forfetari. Per entrambi i gruppi di contribuenti notiamo, in linea con l'andamento economico, un aumento dei ricavi dichiarati nel tempo⁶⁸.

⁶⁷ Una valutazione approfondita sulle detrazioni fiscali spettanti e usfruite dai contribuenti è attualmente in corso e verrà presentata assieme all'analisi microeconomica di tipo controfattuale nella Relazione del prossimo anno.

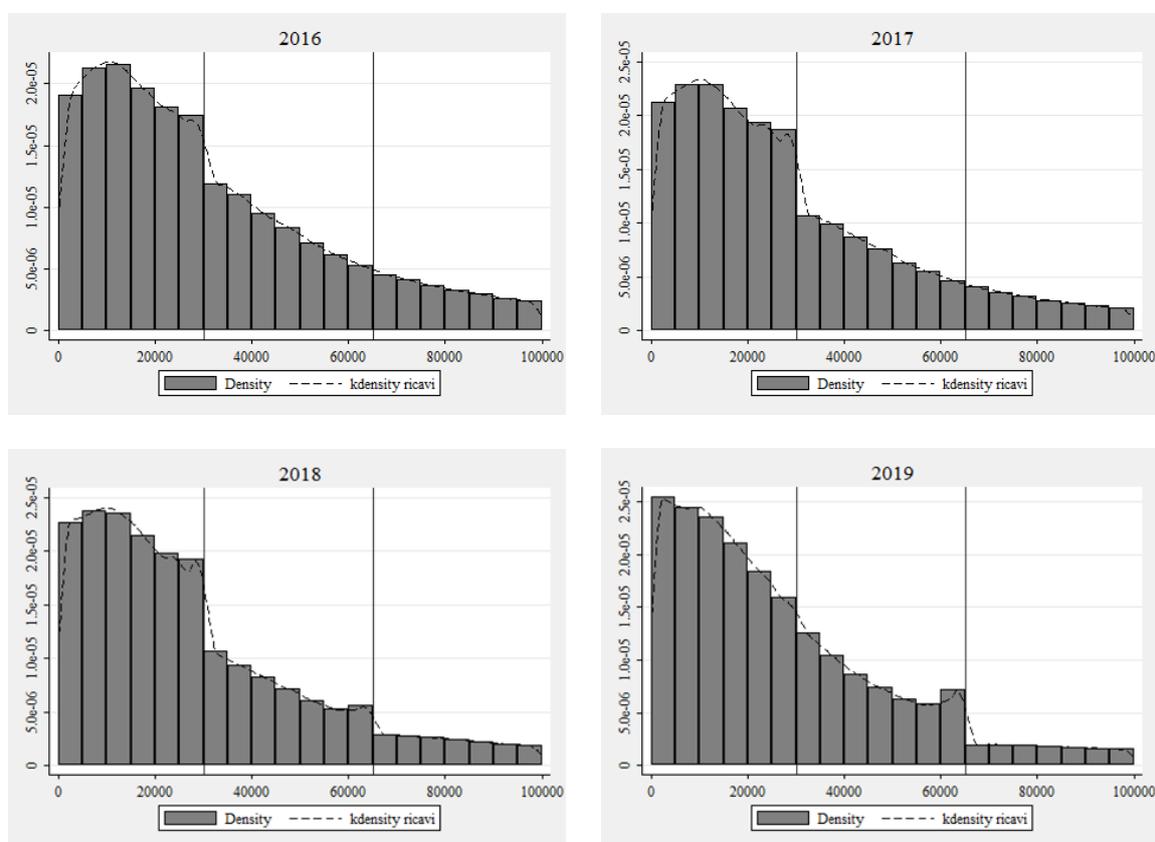
⁶⁸ Uno degli obiettivi del nostro studio è verificare se l'aumento dei ricavi dichiarati da parte dei forfetari dipende anche da una emersione di ricavi dovuta all'innalzamento della soglia previsto dal regime forfetario 2019.

FIGURA V.1.2.1: MEDIA DEI RICAVI DICHIARATI NEGLI ANNI DI IMPOSTA 2016-2019

Nella Figura V.1.2.2 si mostra la distribuzione dei ricavi di tutti i contribuenti, per gli anni di imposta 2016-2019. Nel 2016 e nel 2017 si nota una discontinuità in corrispondenza della soglia empirica di 30 mila euro di ricavi, che corrisponde alla soglia prevalente prevista dal vecchio regime forfetario per alcuni gruppi di settore. Nel 2019, invece, notiamo una evidente discontinuità in corrispondenza della soglia dei 65 mila euro. Tale discontinuità non emerge negli anni di imposta 2016 e 2017 poiché il nuovo regime forfetario non era ancora stato istituito.

È interessante notare che nel 2018 emergono due punti di discontinuità, uno in corrispondenza della soglia dei 30 mila euro e uno in corrispondenza della soglia dei 65 mila euro. Nel 2018, infatti, vigeva il vecchio regime forfetario, ma allo stesso tempo la nuova soglia dei 65 mila euro di ricavi era stata applicata retroattivamente anche al 2018 per i soggetti che già compilavano il quadro LM e che, nell'anno di imposta 2018, avevano ricavi al di sopra della propria soglia di riferimento ma al di sotto dei 65 mila euro⁶⁹.

⁶⁹ Si veda la Circolare dell'Agenzia delle entrate n.9, del 10 aprile 2019.

FIGURA V.1.2.2: DISTRIBUZIONE DEI RICAVI DICHIARATI PER GLI ANNI DI IMPOSTA 2016-2019


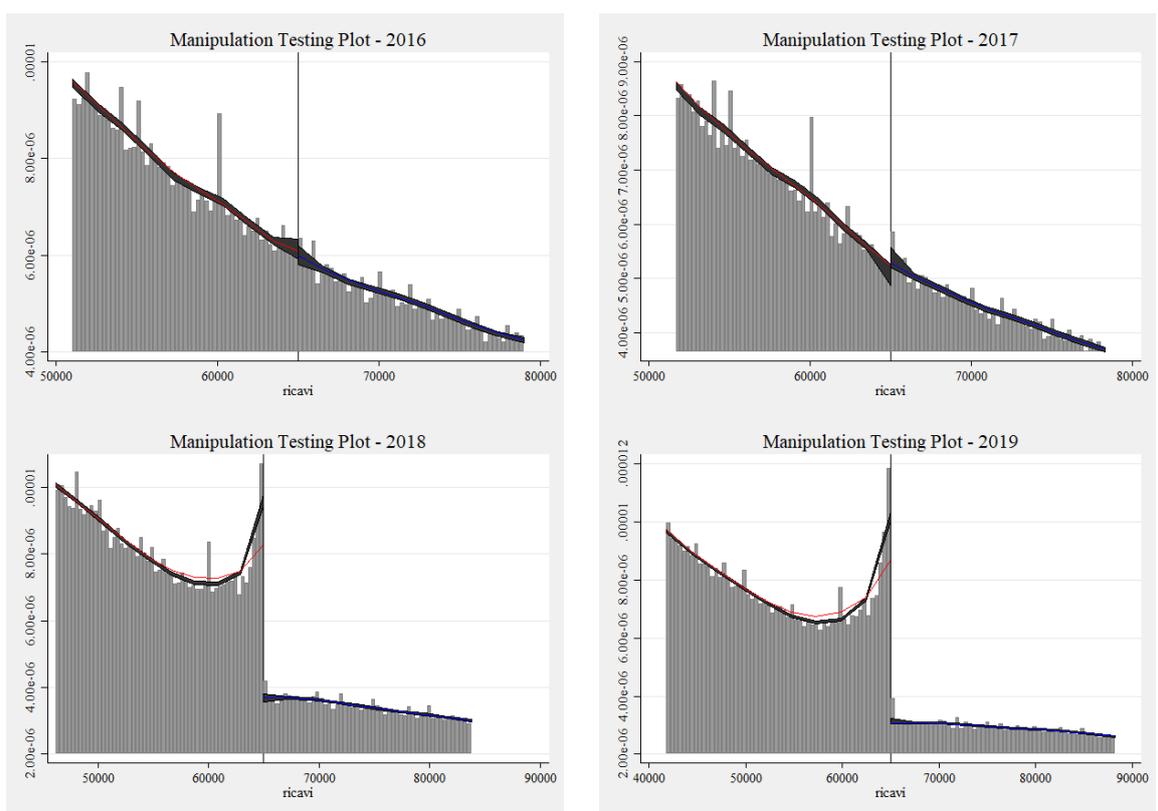
La discontinuità registrata attorno alla soglia dei 65 mila euro sembra suggerire la presenza di una auto-selezione (*self selection*) dei contribuenti al di sotto della soglia dei 65 mila euro nel 2019. Tuttavia, la presenza o meno di questo fenomeno deve essere valutata più approfonditamente attraverso analisi inferenziali appropriate. A tal fine, si utilizza il *manipulation test*, che è sviluppato nell'ambito della metodologia di stima RDD (*Regression discontinuity design*) al fine di verificare se si è in presenza o meno di una autoselezione dei contribuenti al di sotto di una determinata soglia. L'idea sottostante è che i contribuenti siano in grado di manipolare la variabile che determina la possibilità di usufruire di una certa agevolazione, non necessariamente per motivi di evasione fiscale, ma anche per ragioni di convenienza all'attività economica.

Più in dettaglio, quindi, l'obiettivo è capire se si è in presenza di una manipolazione dei ricavi e dei compensi dichiarati da parte dei contribuenti al fine di beneficiare dei vantaggi dell'imposta sostitutiva del 15 per cento prevista dal regime forfetario. In assenza della *policy*, i ricavi dovrebbero distribuirsi senza discontinuità. Invece, l'introduzione di una *flat tax* sino a una certa soglia può generare comportamenti anomali in corrispondenza della soglia medesima. Dunque, il *manipulation test* consente di stimare la densità delle unità vicine alla soglia, attraverso uno stimatore basato su *kernel density* e regressioni polinomiali locali, ed esegue un test di ipotesi per verificare la discontinuità alla soglia, cioè per verificare se si è in presenza di una significativa differenza di densità prima e dopo la soglia⁷⁰.

⁷⁰ Si veda Cattaneo et al. (2020) e Cattaneo et al. (2018).

La Figura V.1.2.3 mostra la distribuzione dei ricavi stimata con il *manipulation test*, attraverso lo stimatore basato su *kernel density* e regressioni polinomiali locali. L'analisi conferma e rafforza i risultati già emersi sulla base della semplice ispezione grafica e identifica una forte discontinuità nella distribuzione dei ricavi intorno alla soglia dei 65 mila euro per gli anni di imposta 2018 e 2019. Tale fenomeno, come atteso, non si verifica nel 2016 e nel 2017, anni precedenti all'introduzione della norma. Inoltre, il test di ipotesi eseguito nell'ambito del *manipulation test* mostra una significativa riduzione dei ricavi dichiarati in corrispondenza dei 65 mila euro nel 2019 e nel 2018 ($p\text{-value} < 0.005$) (si veda la Tabella V.1.2.5). Questa tendenza, come atteso, non è verificata nel 2016 e nel 2017, anni precedenti all'introduzione della norma⁷¹.

FIGURA V.1.2.3: MANIPULATION TEST PER GLI ANNI DI IMPOSTA 2016-2019



⁷¹ Il risultato viene confermato anche considerando errori robusti all'eteroschedasticità.

TABELLA V.1.2.5: P-VALUE PER LA DIFFERENZA DI DENSITÀ PRIMA E DOPO LA SOGLIA DEI 65 MILA EURO

Anno di imposta	P-Value per la differenza	
	Conventional	Robust
2016	0.3905	0.4324
2017	0.5587	0.5997
2018	0.0000	0.0000
2019	0.0000	0.0000

Nota: Valori del p-value inferiori a 0.05 implicano il rifiuto dell'ipotesi nulla di assenza di manipolazione della soglia con un grado di confidenza del 5%.

L'analisi del *manipulation test* è stata effettuata per il 2019 anche sui singoli gruppi di settore ATECO. Dalla Tabella V.1.2.6 si evince che nel 2019 è presente una significativa differenza di densità prima e dopo la soglia dei 65 mila euro per tutti i gruppi di settore ATECO, tranne che per il settore "industrie alimentari e delle bevande", per cui tale differenza non è significativa.

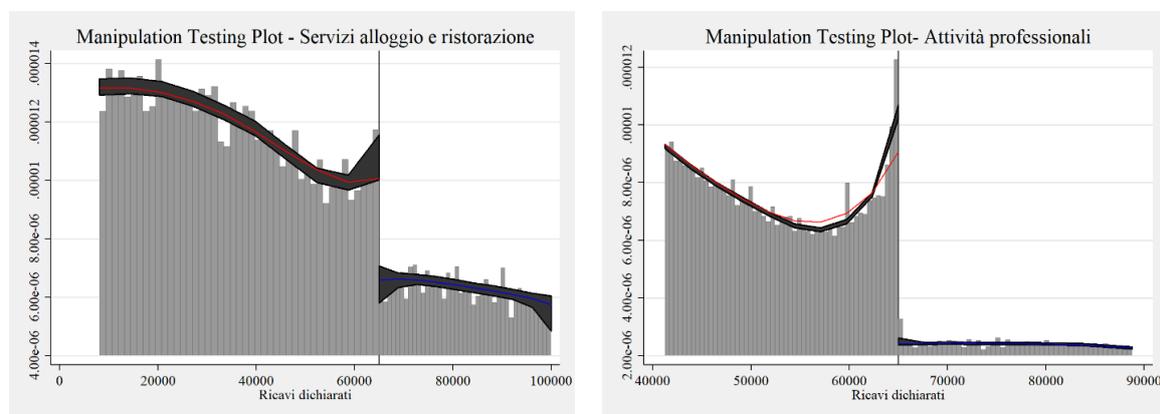
TABELLA V.1.2.6: P-VALUE PER LA DIFFERENZA DI DENSITÀ PRIMA E DOPO LA SOGLIA DI 65 MILA EURO, NEL 2019 PER GRUPPI DI SETTORE

Settore	P-value per la differenza
Industrie alimentari e delle bevande	0.4437
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	0.0000
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	0.0187
Commercio ambulante di altri prodotti	0.0010
Costruzioni e attività immobiliari	0.0000
Intermediari del commercio	0.0000
Attività dei Servizi di alloggio e di ristorazione	0.0000
Attività Professionali, Scientifiche, Tecniche, Sanitarie, di istruzione, Servizi Finanziari ed Assicurativi	0.0000
Altre attività economiche	0.0000

Nota: Valori del p-value inferiori a 0.05 implicano il rifiuto dell'ipotesi nulla di assenza di manipolazione della soglia con un grado di confidenza del 5%.

Questo risultato è in linea con l'analisi descrittiva, che mostra come il settore "industrie alimentari e delle bevande" è quello con una minore prevalenza di contribuenti forfetari rispetto agli altri settori. Nella Figura V.1.2.4 si riportano due esempi grafici del *manipulation test*, relativi ai settori "attività dei servizi di alloggio e di ristorazione" e "attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi", che confermano una discontinuità accentuata nella distribuzione dei ricavi in corrispondenza della soglia dei 65 mila euro.

FIGURA V.1.3.4: MANIPULATION TEST PER SETTORI ECONOMICI



In conclusione, l'analisi statistica sembra confermare per il 2019 un effetto di autoselezione dei contribuenti con ricavi e compensi al di sotto della soglia massima di 65 mila euro al fine di beneficiare dell'agevolazione prevista dal regime forfetario. Tale risultato può dipendere da una riduzione dell'attività produttiva da parte dei contribuenti oppure da una tendenza a sotto-dichiarare i ricavi pur di non superare la soglia dei 65 mila euro. Come è stato già sottolineato, i risultati qui presentati sono ancora preliminari e sono oggetto di una valutazione approfondita attualmente in corso che impiega tecniche econometriche innovative, a partire dall'analisi di *bunching* sino alle più utilizzate regressioni di tipo controfattuale, basate sulla stima *difference-in-differences* o *fixed effect*.

V.1.3 Gli effetti degli ISA

A partire dal periodo d'imposta 2018 sono stati introdotti gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA) in sostituzione dei precedenti studi di settore. Come già dettagliatamente descritto nella Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2020⁷², gli ISA rappresentano una nuova metodologia statistico-economica e fiscale basata sulla definizione di nuovi indicatori introdotti dall'Agenzia delle entrate atti a valutare l'affidabilità fiscale di imprese e lavoratori autonomi su una scala da 1 a 10, anche al fine di consentire a questi ultimi l'accesso a un apposito regime premiale.

Rispetto agli studi di settore, gli ISA sono stati ideati con la finalità di passare da uno strumento cui sottintendeva una logica di attività accertativa analitico-induttiva a uno strumento di *tax compliance*, i primi dunque a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per dare maggiore efficacia e incisività all'attività di accertamento mentre gli ISA orientati a stimolare la cooperazione tra Fisco e contribuenti.

Una importante innovazione degli ISA riguarda l'estensione dell'analisi a più basi imponibili, che viene condotta valutando non solo il grado di affidabilità dei ricavi, come avveniva per gli studi di settore, ma anche del valore aggiunto e del reddito. Da un punto di vista tecnico, si passa da analisi di tipo *cross-section* all'utilizzo di dati *panel*, permettendo di caratterizzare le stime del singolo contribuente grazie all'introduzione del coefficiente individuale.

Un'altra importante innovazione fa riferimento al cosiddetto regime premiale. Per quanto riguarda gli studi di settore, l'accesso era subordinato non solo alle nozioni di congruità (naturale o per adeguamento), coerenza e normalità specifiche del singolo contribuente, ma anche al fatto di appartenere a uno studio di settore che avesse accesso alla premialità. Nel 2017 avevano avuto

⁷² Capitolo V. Nuovi strumenti di valutazione della prevenzione e del contrasto dell'evasione a) dagli studi di settore agli indicatori di affidabilità della "Relazione 2020".

potenzialmente accesso al regime premiale i contribuenti congrui, coerenti e normali alle risultanze di soli 155 dei 193 studi di settore previsti. Al contrario, con l'introduzione degli ISA possono accedere al regime premiale tutti i contribuenti ad esso assoggettati, indipendentemente dal settore economico di appartenenza, purché in presenza di un punteggio almeno pari a 8. Per effetto dell'introduzione gli ISA, nel 2018 i soggetti che hanno avuto la possibilità di accedere al regime premiale sono stati 3.189.124, mentre nel 2017 la platea di contribuenti operanti in settori economici per i quali era prevista l'applicazione del regime premiale è stata di 2.077.585 contribuenti, ovvero il 65,3% dei contribuenti soggetti a studi di settore.

Alla luce di quanto sopra esposto, risulta di interesse valutare il possibile cambiamento nei comportamenti dichiarativi dei contribuenti osservati tra il 2017 ed il 2018 per effetto dall'introduzione degli ISA, in sostituzione dei precedenti studi di settore, e dell'estensione del regime premiale a tutti i settori economici. Nello specifico si andrà ad analizzare se si sia verificato un cambiamento nella dichiarazione dei Ricavi e del Valore aggiunto. I risultati del presente studio sono da considerarsi un ulteriore preliminare approfondimento rispetto a quanto già enucleato nel precedente contributo alla Relazione 2020, a cui si rimanda per maggiori dettagli in merito all'introduzione dello strumento e alle novità ad esso associate.

Nelle sezioni successive, dopo una breve descrizione della normativa dei regimi premiali previsti dagli studi di settore e dagli ISA, viene descritto l'approccio metodologico utilizzato per la valutazione degli effetti e le prime evidenze empiriche.

Regime premiale

Nei confronti dei contribuenti soggetti al regime degli studi di settore nel p.i. 2017, che risultassero conformi alla presenza delle condizioni di congruità (naturale o per adeguamento), coerenza e normalità, si attuavano le seguenti azioni:

- erano preclusi gli accertamenti basati sulle presunzioni semplici;
- erano ridotti di un anno i termini di decadenza per l'attività di accertamento;
- la determinazione sintetica del reddito complessivo era ammessa a condizione che il reddito complessivo accertabile eccedesse di almeno un terzo quello dichiarato.

Analogamente, in relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale, i contribuenti "virtuosi" che hanno applicato gli ISA nel periodo d'imposta 2018 hanno beneficiato di specifici vantaggi⁷³.

I benefici di cui hanno goduto i contribuenti che hanno raggiunto un punteggio almeno pari a 8 sono stati:

- esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti fino a 50.000 euro all'anno, maturati sulla dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2019;
- esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione del credito IVA infrannuale fino a 50.000 euro all'anno, maturato nei primi tre trimestri del periodo d'imposta 2020;
- esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti fino a 20.000 euro all'anno, maturati sulle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'IRAP per il periodo d'imposta 2018;
- esonero dall'apposizione del visto di conformità, o dalla prestazione della garanzia, ai fini del rimborso del credito IVA maturato sulla dichiarazione annuale per il periodo di imposta 2019, ovvero del credito IVA infrannuale maturato nei primi tre trimestri del periodo di imposta 2020 per un importo fino a 50.000 euro all'anno;
- anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento già previsti.

I contribuenti con livelli di affidabilità almeno pari a 8,5 sono stati esclusi dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici.

I contribuenti con livelli di affidabilità almeno pari a 9 sono stati esclusi:

⁷³ Per maggiori dettagli si rimanda all'[articolo 9 bis, commi da 11 a 13, decreto legge n. 50/2017](#) e al [comunicato stampa](#) dell'Agenzia delle entrate per il periodo di imposta 2018.

- dall'applicazione della disciplina delle società non operative;
- dalla determinazione sintetica del reddito complessivo, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.

Strategia di analisi

Per analizzare il possibile cambiamento legato all'introduzione del nuovo sistema ISA e all'estensione dell'applicazione del regime premiale a tutti i settori economici, viene analizzato un panel bilanciato di contribuenti presenti nei periodi di imposta 2017 e 2018, escludendo i contribuenti che non hanno mai presentato, anche solo per un singolo anno, specifiche condizioni (es. ex minimi/forfetari, ex parametri).

La specificazione del modello statistico prevede come variabile di interesse il logaritmo dei Ricavi e del Valore aggiunto dichiarato dal contribuente e come variabili esplicative i seguenti effetti fissi:

- una variabile dicotomica ("Settore a premiale") che assume valore 1 quando per il settore economico di riferimento è previsto l'accesso al regime premiale nello specifico anno; tale variabile è pari ad 1 nel 2018 per tutti i settori, come previsto dall'introduzione degli ISA, mentre è pari a 1 nel 2017 soltanto per quei 155 settori che prevedevano l'accesso al regime premiale previsto dagli studi di settore;
- una variabile dicotomica ("Anno 2018") che assume valore 1 nel periodo di imposta 2018 e 0 nel 2017;
- il settore economico afferente all'attività esercitata;
- il comune del luogo di svolgimento dell'attività;
- il modello di dichiarazione.

I parametri di interesse risultano essere quelli relativi alle variabili "Settore a premiale" e "Anno 2018" che catturano congiuntamente l'effetto dell'estensione del regime premiale a tutti i settori economici conseguentemente all'introduzione dello strumento di compliance ISA al posto dei precedenti studi di settore; i parametri associati agli altri effetti fissi del modello permettono di tenere sotto controllo i fattori di contesto (settoriali, territoriali e tipici della specifica dichiarazione).

Per valutare gli effetti sopra menzionati, risulta necessario analizzare l'ipotesi di un trend parallelo nei due gruppi di settori ("premiabile" e "non premiabile") negli anni antecedenti l'introduzione degli ISA. A tal fine viene effettuata una analisi grafica a numeri indice (base=2015) sull'andamento dei Ricavi e del Valore aggiunto, utilizzando un panel bilanciato di contribuenti presenti nei periodi di imposta 2015-2017.

Risultati preliminari

Gli ISA, così come gli studi di settore, rappresentano uno strumento che si applica ai lavoratori autonomi e agli esercenti attività d'impresa che presentano un ammontare di ricavi/compensi pari o inferiore a 5.164.569 € e che non rientrino in specifiche cause di esclusione.

Il panel bilanciato 2017-2018 utilizzato per la stima degli effetti dell'introduzione degli ISA e dell'estensione del regime premiale, al netto dei contribuenti che presentino anche specifiche condizioni (es. ex minimi/forfetari, ex parametri), è costituito da circa 2.3 milioni di contribuenti che hanno applicato sia gli studi di settore nel periodo di imposta 2017 sia gli ISA nel periodo di imposta 2018. Nella Tabella V.1.3.1 viene riportata la distribuzione dei contribuenti sulla base dei periodi di imposta e della classificazione del settore economico di appartenenza in funzione del relativo potenziale accesso al regime premiale.

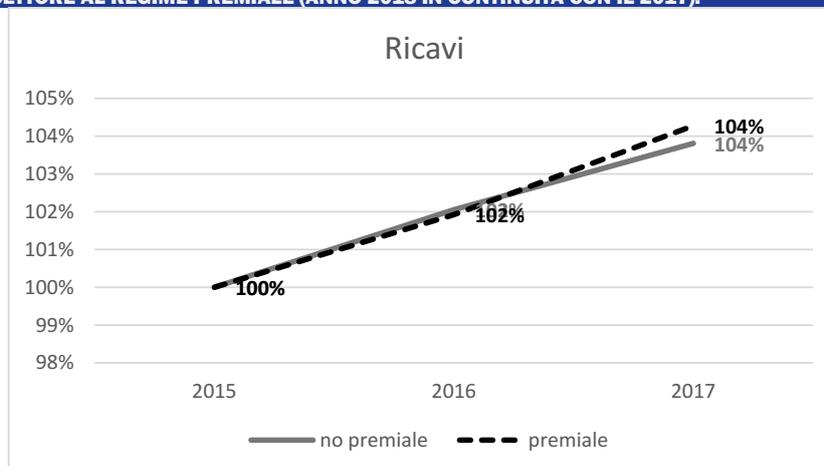
TABELLA V.1.3.2: DISTRIBUZIONE DEI CONTRIBUENTI PER PERIODO DI IMPOSTA E SETTORE PREMIALE

		Periodo di imposta		
		2017	2018	Totale
Settore premiale	No	670.438	-	670.438
	Si	1.640.310	2.310.748	3.951.058
	Totale	2.310.748	2.310.748	4.621.496

Come già anticipato, nel periodo di imposta 2018, con l'introduzione degli ISA, è stato previsto il potenziale accesso al regime premiale per tutti i settori, mentre nel 2017 soltanto 155 settori cui confluiscono il 71% circa dei contribuenti del panel bilanciato considerato per la stima, un valore superiore rispetto a quanto osservato nell'universo di riferimento ove la medesima percentuale si assesta al 65% circa.

Nel periodo di imposta 2018, il 55% del campione è costituito da persone fisiche, il 22% da società di persone ed il restante 23% da società di capitale, mentre con riferimento alla relativa distribuzione territoriale, si osserva che il 53% circa delle attività economiche è localizzato nel nord del paese, il 21% circa al centro mentre il restante 26% circa nel sud e nelle isole. Con riferimento al 29% circa del campione appartenente a settori per i quali non era previsto l'accesso al regime premiale nel 2017, il 72% circa era costituito da persone fisiche e il 15% circa da società di capitale.

In Figura V.1.3.3 viene riportato l'andamento dei ricavi medi dichiarati dai contribuenti presenti nel *panel* bilanciato tra i periodi di imposta 2015 e 2018. È possibile osservare un *trend* parallelo nei due gruppi prima dell'introduzione degli ISA avvenuta nel 2018, mentre in tale ultimo anno si osserva un maggior incremento dei ricavi medi per il gruppo di contribuenti che nel 2017 apparteneva a settori senza potenziale accesso al regime premiale.

FIGURA V.1.3.3: ANALISI GRAFICA DELL'ANDAMENTO DEI RICAVI (ANNO BASE = 2015) SECONDO IL POTENZIALE ACCESSO DEL SETTORE AL REGIME PREMIALE (ANNO 2018 IN CONTINUITÀ CON IL 2017).

In Tabella V.1.3.1 si riportano i risultati della stima ottenuti applicando la specificazione del modello, secondo quanto descritto nella sezione "Strategia di analisi" e tenendo conto degli effetti fissi relativi a settore, comune e modello di dichiarazione.

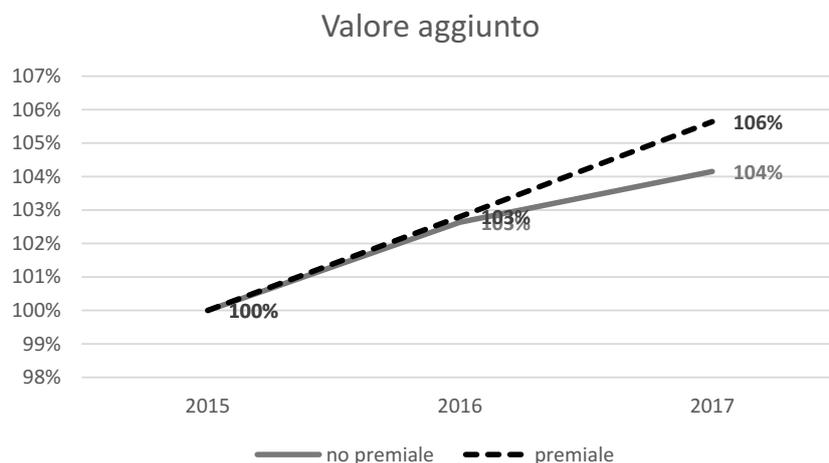
TABELLA V.1.3.1: STIMA PARAMETRI MODELLO SUI RICAVI

Intercetta	11.960 (0.005)	***
Settore a premiale	0.045 (0.003)	***
Anno 2018	0.018 (0.001)	***

È possibile evidenziare come in corrispondenza della presenza del regime premiale sia associata una elasticità positiva dei ricavi pari al 4,5% circa, mentre l'elasticità in corrispondenza della variabile *dummy* sull'anno 2018 di introduzione degli ISA è pari a 1,8% circa. Il coefficiente associato alla premialità deve considerarsi come un effetto aggiuntivo rispetto a quello già stimato per l'anno 2018, qualora infatti il modello preveda soltanto l'inclusione della variabile Anno 2018 il relativo coefficiente risulta pari a 3,1% circa. Come anche evidenziato nella Relazione 2020, il contesto macroeconomico dell'anno 2018 è stato caratterizzato da un PIL in crescita rispetto al 2017 in misura pari a +1,7% in termini nominali e +0,8% in termini reali.

L'introduzione degli ISA nel periodo di imposta 2018 e l'estensione del regime premiale sembrano dunque aver generato un effetto positivo sulla dichiarazione dei ricavi, il tutto a parità di condizioni osservate nei due anni grazie all'utilizzo di un panel bilanciato di contribuenti negli anni 2017-2018 tenendo conto dei diversi fattori sociali ed economici di contesto.

Nella Figura V.1.3.4 viene riportato, mediante analisi a numeri indice, l'andamento dei valori aggiunti medi dichiarati dai contribuenti tra i periodi di imposta 2015 e 2018. Anche in questo caso, è possibile osservare un trend parallelo nei due gruppi prima dell'introduzione degli ISA, mentre si osserva un netto incremento del valore aggiunto medio dichiarato per il gruppo di contribuenti che nel 2017 apparteneva a settori che non prevedevano l'accesso al regime premiale.

FIGURA V.1.3.4: ANALISI GRAFICA DELL'ANDAMENTO DEL VALORE AGGIUNTO (ANNO BASE = 2015) SECONDO IL POTENZIALE ACCESSO DEL SETTORE AL REGIME PREMIALE (ANNO 2018 IN CONTINUITÀ CON IL 2017).

Nella Tabella V.1.3.2 vengono riportati i risultati della stima ottenuti applicando la specificazione del modello secondo quanto descritto nella sezione Strategia di analisi e tenendo conto, anche in questo caso, degli effetti fissi relativi a settore, comune e modello di dichiarazione.

TABELLA V.1.3.3: STIMA PARAMETRI MODELLO SUL VALORE AGGIUNTO

Intercetta	10.121 (0.005)	***
Settore a premiale	0.156 (0.002)	***
Anno 2018	0.030 (0.001)	***

Nell'analisi del Valore aggiunto si evidenzia una elasticità positiva in corrispondenza della presenza del regime premiale pari al 15,6% circa mentre l'elasticità in corrispondenza della variabile *dummy* sull'anno 2018 risulta pari al 3,0% circa. Se anche in questo caso si considera il modello prevedendo soltanto l'inclusione della variabile Anno 2018, il relativo coefficiente risulta pari a 7,7% circa.⁷⁴

Anche per l'analisi del Valore aggiunto si evidenzia quindi come l'introduzione degli ISA e l'estensione del regime premiale abbiano generato un effetto positivo in dichiarazione.

L'analisi qui condotta relativa all'applicazione di un modello statistico-econometrico su un panel di contribuenti osservati nei periodi di imposta 2017-2018, evidenzia quindi come l'introduzione dello strumento accompagnato dall'estensione del regime premiale abbia avuto un positivo effetto sulla dichiarazione delle basi imponibili, corroborando quindi i risultati già presentati nella precedente Relazione 2020.

V.2 PNRR: STATO DI ATTUAZIONE E ALCUNE POSSIBILI LINEE DI INTERVENTO PER IL FUTURO

Nel paragrafo V.2.1 viene descritto, a cura del Dipartimento delle finanze, lo stato di attuazione delle misure di contrasto dell'evasione fiscale incluse nel PNRR, mentre nel paragrafo V.2.2 vengono descritte alcune linee di intervento che appaiono funzionali al conseguimento degli obiettivi e dei traguardi futuri inclusi nel PNRR.

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

Nei prossimi anni l'obiettivo di riduzione del *tax gap* costituirà per l'Italia una sfida importante anche ai fini dell'attuazione del programma Next Generation EU (NGEU). Tra gli obiettivi quantitativi sottoposti a monitoraggio per tutta la fase di attuazione del PNRR, infatti, nell'ambito delle misure correlate alla "Riforma dell'Amministrazione fiscale" (Missione 1, Componente 1 del PNRR, M1C1-121), è stata inclusa la "Riduzione del *tax gap*". L'obiettivo prevede che la "propensione all'evasione", calcolata per tutte le imposte ad esclusione dell'IMU e delle accise, si riduca, nel 2024, del 15% rispetto al valore di riferimento del 2019 riportato nella Relazione aggiornata dal Governo nel 2021⁷⁵. È previsto uno *step* intermedio (M1C1-116) che assicurerà che la medesima "propensione all'evasione" si riduca, nel 2023, del 5% del valore di riferimento del 2019⁷⁶.

Pertanto, l'indicatore considerato dal PNRR come valore di riferimento per accertare il raggiungimento degli obiettivi M1C1-116 e M1C1-121 è rappresentato dalla propensione al *gap* per

⁷⁴ Tali risultati preliminari risultano essere robusti anche rispetto ad una diversa specificazione del modello prevedendo l'introduzione di effetti fissi per impresa in sostituzione degli effetti fissi di contesto.

⁷⁵ La stima di riferimento per il 2019 è inclusa nell'Aggiornamento alla "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva", pubblicato nel 2021 e reso disponibile sul sito web del MEF nell'apposita sezione ad essa dedicata: vedi https://www.mef.gov.it/ministero/commissioni/rel_ev/index.html.

⁷⁶ Vedi "Allegato della proposta di decisione di esecuzione del Consiglio relativa all'approvazione della valutazione del piano per la ripresa e la resilienza dell'Italia", pp. 96-97 e 100, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:a811c054-d372-11eb-895a-01aa75ed71a1.0002.02/DOC_2&format=PDF.

tutte le imposte al netto delle imposte immobiliari e delle accise, che risulta pari, nel 2019, al 18,5%.

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

Considerando le stime riportate in questa Relazione, il *tax gap* al netto dell'IMU e delle accise è pari nel 2019 a circa 79,7 miliardi di euro. L'obiettivo di riduzione del 15%, *ceteris paribus*, ovvero trascurando la dinamica futura delle basi imponibili e quindi dell'imposta teorica, corrisponde a una diminuzione dell'evasione tributaria di circa 12 miliardi di euro nel periodo d'imposta 2019-2024.

Gli andamenti recenti mostrano tuttavia segnali incoraggianti. L'ultimo biennio 2018-2019 è stato connotato da una flessione significativa della propensione al *gap*, pari al 13 per cento (ovvero 2,8 punti percentuali calcolati sul valore di 21,2 per cento del 2018) che consolida i risultati di riduzione pari al 7,4% del 2018 rispetto al 2017 (ovvero circa 1,6 punti percentuali su 21,2%) con quelli pari al 6% del 2019 rispetto al 2018 (ovvero circa 1,2 punti percentuali su 19,6%). Anche considerando il *tax gap* in valore assoluto, si è osservata una diminuzione dell'evasione tributaria di circa 4,6 miliardi di euro nel 2018 e di quasi 4,5 miliardi ulteriori nel 2019, per un totale di 9,1 miliardi di euro.

Questi risultati mostrano che, sebbene la propensione all'evasione si mantenga in Italia su livelli piuttosto elevati, le recenti politiche anti-evasione hanno contribuito ad imprimere un'accelerazione in termini di recupero delle entrate tributarie evase a partire dal biennio 2018-19. Al tempo stesso, poiché la base di riferimento per il raggiungimento degli obiettivi previsti è costituita dall'anno d'imposta 2019, i risultati già raggiunti rendono ancora più ambizioso quanto programmato nel PNRR.

Come è stato già sottolineato, nel corso degli ultimi anni, le politiche di contrasto all'evasione più efficaci sono state lo *split payment* e, soprattutto, la fatturazione elettronica obbligatoria. La prima misura, introdotta dalla Legge di Stabilità del 2015 per le transazioni nei confronti della Pubblica amministrazione ha previsto che il versamento dell'IVA sia effettuato direttamente dal cliente, cioè dalla stessa Pubblica amministrazione, e non dal venditore. Tale meccanismo è stato successivamente esteso, nel 2017, alle società controllate dalla Pubblica amministrazione e alle società quotate nell'indice FTSE-MIB. La fatturazione elettronica obbligatoria, introdotta con la Legge di Bilancio per il 2018 a decorrere da luglio 2018 per i subappalti e il settore degli oli minerali e generalizzata per tutti i soggetti residenti o stabiliti in Italia a partire dal 2019, ha contribuito a generare un significativo aumento di gettito fiscale, con un effetto più marcato per le imprese di minori dimensioni.

Nonostante questi miglioramenti, l'evasione tributaria resta comunque elevata nel confronto europeo. Se si valuta l'evasione dell'IVA, per la quale è possibile effettuare un confronto della propensione al *gap* a livello europeo utilizzando i dati pubblicati dal *Report* della Commissione europea⁷⁷, nel 2019 l'Italia risultava al quinto posto tra i paesi a più alta evasione IVA, dopo Lituania, Malta, Grecia e Romania.

L'evasione IVA che non deriva da frodi può essere suddivisa in tre fonti d'insorgenza principali: l'evasione da omessa fatturazione; l'evasione da omessa dichiarazione, che si verifica nel caso di regolare fatturazione, ma assenza di dichiarazione e versamento dell'imposta; l'evasione da omesso versamento, che si riscontra nel caso di regolare fatturazione e dichiarazione dell'imposta, ma assenza di versamento. La strategia anti-evasione elaborata negli ultimi anni si è focalizzata sul contrasto all'evasione da omesso versamento, soprattutto attraverso l'introduzione e successivamente l'estensione del meccanismo di *split payment*, per le transazioni B2G, e l'evasione da omessa dichiarazione, soprattutto attraverso l'introduzione della fatturazione elettronica obbligatoria per le transazioni B2B e l'invio telematico dei corrispettivi per le

⁷⁷ CASE, "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2021 Final Report", September 2021.

transazioni B2C. Tuttavia, il raggiungimento di ulteriori ambiziosi obiettivi in termini di riduzione dell'evasione IVA presuppone di concentrare maggiormente lo sforzo nei confronti del fenomeno dell'omessa fatturazione.

In questa direzione si muovono le Raccomandazioni Specifiche al Paese (*Country Specific Recommendation*) della Commissione Europea per il 2019, che costituiscono il fondamento delle riforme strutturali previste nell'ambito del PNRR. La CSR 1 riferita alle politiche fiscali indica come prioritario il contrasto all'evasione, in particolare, nella forma dell'omessa fatturazione e invita a potenziare i pagamenti elettronici obbligatori, anche mediante un abbassamento dei limiti legali per i pagamenti in contanti. Per perseguire questi obiettivi, il Governo ha avviato un riesame delle possibili azioni per ridurre l'evasione fiscale nella forma dell'omessa fatturazione nei settori più esposti, anche attraverso incentivi mirati per i consumatori, al fine poi di adottare provvedimenti sulla base dei suoi esiti.

In linea con tali indirizzi, nell'ambito della Riforma 1.12, "Riforma dell'Amministrazione Fiscale", nel PNRR sono esplicitamente previsti due Traguardi:

i) il Traguardo M1C1-101, con scadenza entro il quarto trimestre del 2021, prevede la pubblicazione di una "Relazione per orientare le azioni del Governo volte a ridurre l'evasione fiscale dovuta alla omessa fatturazione, in particolare nei settori più esposti all'evasione fiscale, anche attraverso incentivi mirati per i consumatori";

ii) il Traguardo M1C1-103, punto v), con scadenza entro il secondo trimestre del 2022, prevede l'entrata in vigore di atti di diritto primario e derivato che attuano azioni complementari efficaci basate sul riesame di eventuali misure per ridurre l'evasione fiscale dovuta alla omessa fatturazione.

La Relazione di cui al punto i) - pubblicata il 31 dicembre 2021⁷⁸ - ha individuato alcune possibili misure per ridurre l'evasione da omessa fatturazione, che si verifica prevalentemente quando venditore e acquirente si accordano per evadere (cosiddetta "evasione con consenso"), mettendo in essere comportamenti collusivi e fraudolenti che non risultano tracciabili⁷⁹.

L'omessa fatturazione è dovuta, infatti, in modo prevalente, a un consenso tra operatori nella transazione economica, ovvero tra fornitori e acquirenti di beni e prestazioni di servizi. Va, a proposito, ricordato che, ad oggi, non esistono stime ufficiali della disaggregazione tra *gap* IVA con consenso, e quindi da omessa fatturazione, e *gap* IVA senza consenso, e quindi da omessa dichiarazione in presenza di fatturazione, utili ad effettuare un monitoraggio degli andamenti. Per colmare questa lacuna informativa, la Commissione incaricata di redigere la Relazione evasione ha avviato un approfondimento teorico ed empirico funzionale a valutare la fattibilità di scomporre il *gap* IVA tra evasione con consenso e senza consenso, tra evasione riconducibile alle operazioni B2B e B2C, ovvero riconducibile ai vari agenti economici, operatori intermedi, operatori finali e consumatori finali⁸⁰.

In generale, pur riconoscendo che incentivi mirati a favorire una maggiore diffusione dei pagamenti elettronici possono essere utili a contrastare fenomeni di omessa fatturazione, la "Relazione per orientare le azioni del governo volte a ridurre l'evasione fiscale derivante da omessa fatturazione" (d'ora in avanti "Relazione M1C1-101") individua un'adeguata attività di *compliance risk management* come parte essenziale di una strategia di contrasto dell'omessa fatturazione e delle altre tipologie di evasione. Questo orientamento si fonda sulla consapevolezza che, anche quando il pagamento viene effettuato elettronicamente, non sempre l'informazione relativa alla transazione sarebbe effettivamente e massivamente utilizzabile per orientare l'attività di controllo, o per motivare una sorta di "accertamento automatico" nei confronti del venditore finale che omette di fatturare o di dichiarare la vendita pagata elettronicamente.

⁷⁸ MEF, "Relazione per orientare le azioni di Governo volte a ridurre l'evasione fiscale derivante da omessa fatturazione", 20 dicembre 2021, <https://italiadomani.gov.it/it/strumenti/documenti.html?orderBy=%40jcr%3Acontent%2Fjcr%3Atitle&sort=asc&resultsOffset=50>.

⁷⁹ L'evasione IVA "con consenso" deriva principalmente da fenomeni di omessa fatturazione che nei casi più estremi può determinare l'assenza completa di adempimenti tributari (c.d. "evasori totali" o soggetti privi di partita IVA).

⁸⁰ Vedi Appendice III.2.

Per superare queste criticità, la strategia complessiva di riduzione dell'evasione fiscale dovrebbe essere collegata sia a misure specifiche finalizzate direttamente al contrasto dell'evasione da omessa fatturazione, anche per mezzo dell'incentivo all'utilizzo dei pagamenti elettronici, sia a misure di stimolo al miglioramento della *tax compliance* e finalizzate al potenziamento dell'attività di *compliance risk management*.

Per quanto concerne le misure specifiche, è stata emanata la norma che anticipa l'applicazione delle "sanzioni per mancata accettazione di pagamenti effettuati con carte di debito e credito", già previste, a decorrere dal 1° gennaio 2023, dall'articolo 19-ter del Decreto Legge 6 novembre 2021, n. 152. In particolare, la norma, confluita nell'articolo 18, comma 1, del Decreto Legge 30 aprile 2022, n. 36 (c.d. Decreto PNRR-bis) anticipa la decorrenza della previsione in materia di sanzioni per mancata accettazione dei pagamenti elettronici al 30 giugno 2022.

Inoltre, con l'articolo 18, comma 4, del Decreto Legge 30 aprile 2022, n. 36, è stata esteso l'ambito soggettivo della norma che ha previsto l'obbligo della trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate, da parte degli operatori finanziari, dei dati identificativi degli strumenti di pagamento elettronico messi a disposizione degli esercenti, nonché l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate mediante gli stessi strumenti (articolo 22, comma 5, ultimo periodo, del Decreto Legge 26 ottobre 2019, n. 124). Tale obbligo è stato dapprima introdotto dall'articolo 5-novies del Decreto Legge 21 ottobre 2021, n. 146, per le transazioni effettuate a favore dei soli operatori che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi al consumo finale (B2C); la norma ora estende l'obbligo con riferimento alle transazioni effettuate a favore di tutti gli operatori economici, compresi, quindi, gli operatori B2B e B2G.

Queste novità consentiranno all'Agenzia delle entrate di utilizzare i dati delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici trasmessi dagli esercenti attività di commercio al dettaglio incrociandoli con i dati dei POS. Eventuali discrepanze potranno essere utilizzate per sviluppare processi di analisi del rischio e predisporre lettere di *compliance* da inviare agli operatori, segnalando eventuali incoerenze e l'effetto di deterrenza potrà essere amplificato dall'aumento del numero delle operazioni commerciali regolate mediante transazioni elettroniche.

Nelle direzioni individuate, va inoltre l'emanazione della norma che estende l'obbligo di fatturazione elettronica ai soggetti che applicano il regime forfettario (articolo 18, comma 2, del Decreto Legge 30 aprile 2022, n. 36)⁸¹. Estendendo l'obbligo di fatturazione elettronica a tutti i soggetti attualmente esenti, la norma consente di eliminare le attuali lacune e asimmetrie nelle attività di analisi del rischio di evasione basandole sull'incrocio dei dati e sull'utilizzo esaustivo di tutte le fonti informative su tutta la filiera.

Infine, in relazione agli incentivi ai consumatori finalizzati ad innescare il c.d. contrasto di interessi tra acquirente e venditore e, quindi, ai casi prevalenti di evasione da omessa fatturazione, la Relazione M1C1-101 ha evidenziato le criticità e i limiti della misura del *cashback* che, pur essendo stato efficace nell'incentivare i pagamenti elettronici, non sembra avere dispiegato effetti significativi in termini di recupero di evasione. Anche alla luce dei notevoli oneri finanziari collegati a questo strumento, il Governo non ha ritenuto di riproporlo ma ha, in alternativa, valutato la fattibilità di interventi normativi volti a migliorare il funzionamento della lotteria degli scontrini che è uno strumento particolarmente efficiente dal punto di vista del rapporto tra costi e benefici potenziali. Questi interventi dovrebbero consistere sia in una revisione del sistema premiale, in modo da aumentare il numero di vincite, ancorché di importo ridotto, sia in una semplificazione della regolamentazione della lotteria⁸².

⁸¹ In particolare, l'obbligo scatterà dal 1° luglio 2022 per i soggetti forfettari con volume di ricavi o di compensi nell'anno precedente superiore a 25.000 euro, dal 1° gennaio 2024 per gli altri contribuenti forfettari, con volume d'affari non superiore a 25.000 euro.

⁸² L'Agenzia delle dogane e dei Monopoli, l'Agenzia delle Entrate e Sogei, stanno lavorando all'implementazione del sistema informatico per la realizzazione della lotteria degli scontrini istantanea che sarà tecnologicamente pronta entro la fine del 2022. Il primo quadrimestre del 2023 sarà utilizzato per testare gli ambienti reali e verosimilmente nel secondo semestre 2023 potrà effettivamente entrare in funzione la tecnologia su tutto il territorio nazionale. Il processo di lavoro si articola lungo l'elaborazione di un sistema informatico e telematico che permetta, a tutti i registratori di cassa presenti sul territorio nazionale, di emettere un "QR-code" per la partecipazione alla lotteria all'atto dell'emissione dello scontrino fiscale. L'approccio che si sta utilizzando è quello di

Con riferimento alla seconda tipologia di provvedimenti, la Riforma 1.12 del PNRR, prevede che saranno adottate diverse misure per incoraggiare l'adempimento degli obblighi fiscali (*tax compliance*) e migliorare l'efficacia degli *audit* e dei controlli mirati, tra cui: la creazione della banca dati e dell'infrastruttura informatica dedicata per il rilascio della dichiarazione precompilata IVA; il miglioramento della qualità della banca dati per le comunicazioni per l'adempimento spontaneo (cosiddette "*lettere di compliance*"), anche al fine di ridurre l'incidenza di "falsi positivi", aumentando gradualmente il numero di comunicazioni inviate ai contribuenti; la riforma (già menzionata) dell'attuale legislazione per garantire sanzioni amministrative effettive contro gli esercenti privati che rifiutino il pagamento elettronico; il completamento del processo di pseudonimizzazione dell'archivio dei rapporti finanziari, nonché lo sviluppo di strumenti informatici in grado di consentire l'analisi di *big data*, funzionali a rendere più efficaci l'analisi del rischio e le selezioni dei contribuenti da sottoporre a controllo. Per attuare queste riforme e aumentare la capacità operativa dell'Amministrazione finanziaria, sarà potenziato l'organico dell'Agenzia delle entrate con 4.113 unità di personale, in linea con il suo "Piano della performance 2021-2023".

Più in dettaglio, le seguenti azioni sono state adottate nel corso del secondo semestre del 2021 e del primo semestre del 2022, in attuazione e ai fini del raggiungimento dei Traguardi previsti nel PNRR.

- *Traguardo M1C1-103 - item (i): Piena operatività della banca dati e dell'infrastruttura informatica dedicata al rilascio delle dichiarazioni IVA precompilate.* L'Agenzia delle entrate ha realizzato e reso operativa l'infrastruttura tecnologica che consente la precompilazione delle bozze dei registri IVA delle vendite e degli acquisti, delle comunicazioni trimestrali delle liquidazioni IVA e della dichiarazione annuale IVA. In particolare, l'Agenzia delle entrate ha messo a disposizione dei contribuenti che rientrano nella platea sperimentale dei destinatari le bozze dei registri IVA, a partire dal 13 settembre 2021, e le bozze delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA, a partire dal 6 novembre 2021, in una specifica area web del portale "Fatture e corrispettivi" a cui è possibile accedere tramite apposite credenziali direttamente o tramite professionisti incaricati.
- *Traguardo M1C1-103 - item (ii): Potenziamento della banca dati utilizzata per le "lettere di conformità".* L'Agenzia delle entrate ha adottato diverse iniziative volte a migliorare il livello qualitativo delle proprie basi dati, nonché la loro interoperabilità, tramite l'implementazione di piattaforme di analisi avanzata dei dati. Dette basi dati vengono utilizzate anche per le analisi del rischio propedeutiche all'invio delle comunicazioni di stimolo della *compliance*. I miglioramenti introdotti garantiscono la possibilità di sviluppare criteri di indagine complessi e verificare preventivamente la presenza di possibili falsi positivi.
- *Traguardo M1C1-103 - item (iv): Completamento del processo di pseudonimizzazione dei dati dell'archivio dei rapporti finanziari.* L'Agenzia delle entrate ha sviluppato la metodologia di pseudonimizzazione da applicare ai dati contenuti nell'Archivio dei rapporti finanziari (ADR). La relativa nota metodologica è stata trasmessa all'autorità Garante della privacy, sotto forma di allegato al documento di valutazione di impatto privacy (DPIA), unitamente allo schema di D.M. destinato a disciplinare - ex articolo 23 del Regolamento UE n. 679/2016 - le necessarie limitazioni dei diritti degli interessati, nonché le connesse garanzie, che si rendono applicabili nel corso delle attività di analisi del rischio basate sui dati dell'ADR. A tal riguardo, si segnala che in data 13 giugno 2022, il Garante della privacy - con nota. prot. n. 31237/2022 - ha dichiarato - ex articolo 36, par. 4, del Regolamento UE n. 679/2016 - di non avere osservazioni sul citato schema di decreto che, conseguentemente, è stato emanato in data 28 giugno 2022. Inoltre, in data 30 luglio 2022 è pervenuto il parere favorevole - atto n. 276

elaborare il sistema ottimale per minimizzare gli impatti sugli esercenti in termini di aggiornamento dei registratori di cassa e al contempo la massimizzazione della sicurezza di certificazione del sistema di gioco. Infatti, il sistema deve essere implementato con le certificazioni necessarie di sicurezza per evitare pagamenti di premi non dovuti (che si prevedono essere automatici essendo diverse centinaia di migliaia e con un controvalore di diverse decine di milioni di euro) rispetto a possibili contraffazioni di codice. Al termine dell'elaborazione informatica, ADM, d'intesa con ADE, adotterà (verosimilmente entro il 2022) i provvedimenti che la legge ha demandato alle Agenzie fiscali.

del 2022 - del Garante per la protezione dei dati personali in merito alla bozza di valutazione di impatto - di cui all'art. 1, comma 684, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 - predisposta dall'Agenzia delle entrate;

- *Traguardo M1C1 -105: Aumento del 20% delle "lettere di conformità".* L'Agenzia delle entrate ha predisposto un documento di pianificazione che illustra i criteri di rischio che saranno utilizzati per la predisposizione delle liste di contribuenti nei cui confronti attivare le iniziative di stimolo della *compliance*. Detto cronoprogramma è stato condiviso con il partner tecnologico Sogei e le diverse attività sono già state inserite nei piani tecnici di automazione. Pertanto, per ciascuna lista è già delimitata la platea di riferimento ed individuato il periodo dell'anno in cui le comunicazioni saranno inviate ai contribuenti. Rispetto all'obiettivo complessivo di 2.581.090 "lettere di *compliance*", sono state inviate 1.902.546 comunicazioni (pari al 73,71% dell'obiettivo prefissato). Si prevede di concludere le attività per il conseguimento dell'obiettivo nel dicembre 2022.
- *Traguardo M1C1 -106: Riduzione del 5% del numero di "lettere di conformità" che rappresentano falsi positivi.* Ogni criterio di incrocio delle informazioni è stato già sottoposto ad una fase preliminare di sperimentazione, finalizzata ad individuare le possibili anomalie presenti nelle platee di riferimento (es. sovra-rappresentazione di singoli codici ATECO, presenza di regimi speciali di tassazione). Inoltre, si sottolinea che le fasi di verifica continueranno, iterativamente, sino all'invio dei singoli "gruppi" di comunicazioni. A fronte dell'invio di 1.902.546 comunicazioni di *compliance*, sono stati consuntivati 6.446 falsi positivi. A tal riguardo, si ricorda che la soglia massima di falsi positivi prevista dal PNRR ammonta a 126.500. Si prevede di concludere le attività per il conseguimento dell'obiettivo entro dicembre 2022.
- *Traguardo M1C1 -107: Aumento del 15% del gettito fiscale generato dalle "lettere di conformità".* In base ai dati rilevati al 31 agosto 2022, sono stati riscossi 2.066 milioni di euro, pari all'84,38% dell'obiettivo prefissato. Si prevede di concludere le attività per il conseguimento dell'obiettivo entro dicembre 2022.

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

Sul piano degli assetti organizzativi, queste innovazioni possono essere declinate attraverso la valorizzazione del personale dell'Amministrazione finanziaria che consentirà di affiancare al personale specializzato in diritto tributario anche esperti in discipline statistiche, econometriche, informatiche e *data scientists*.

Sul piano degli assetti operativi e infrastrutturali, invece, il miglioramento della qualità dei controlli effettuati dall'Amministrazione si baserà sul potenziamento delle tecniche innovative di analisi dei dati, valutazione del rischio di *non compliance* e monitoraggio dei comportamenti di soggetti a elevata pericolosità fiscale, anche grazie all'utilizzo di software specialistici che consentono l'applicazione di metodologie quali il *machine learning*, il *text mining* e la *network analysis*. Tali attività si baseranno sullo sfruttamento delle potenzialità derivanti dall'utilizzo di informazioni provenienti da enti esterni, di quelle di natura finanziaria contenute nell'Archivio dei rapporti finanziari, nonché dei dati derivanti dall'introduzione generalizzata della fatturazione elettronica e dalla trasmissione dei corrispettivi, che consentiranno di migliorare le analisi e i controlli incrociati tra le diverse operazioni dichiarate dai contribuenti e di monitorare i pagamenti IVA.

Saranno strettamente connessi al pieno sviluppo della digitalizzazione anche l'ottimizzazione e l'ampliamento dei canali messi a disposizione dall'Amministrazione finanziaria per offrire ai contribuenti/utenti una chiara definizione dei propri obblighi fiscali, anche con l'obiettivo di

promuovere una maggiore trasparenza dei rapporti con il fisco. In questo senso, la progressiva estensione del metodo della dichiarazione precompilata anche agli adempimenti IVA costituirà un obiettivo strategico per il prossimo triennio, funzionale a consentire che tutte le informazioni contenute nelle banche dati della Pubblica Amministrazione utili ai fini dell'assolvimento dei propri obblighi fiscali siano progressivamente messe a disposizione dei contribuenti.

V.2.2 Alcune possibili linee di intervento

Come documentato nel paragrafo precedente, gli obiettivi di riduzione del *tax gap* previsti dal PNRR per il prossimo futuro sono ambiziosi. Appare dunque opportuno analizzare le linee di intervento per il futuro, come prescritto dalla legge, alla luce di tali obiettivi.

In particolare, nel paragrafo V.2.2.1 vengono descritte le motivazioni e le caratteristiche di un insieme articolato di proposte, già tratteggiate nella relazione redatta in attuazione della Milestone M1C1-101 del PNRR, che rispondono ad esigenze di razionalizzazione e utilizzo maggiormente efficiente delle banche dati a disposizione dell'Amministrazione finanziaria - nel pieno rispetto della normativa in materia di protezione dei dati personali dei cittadini - nonché di potenziamento degli strumenti a disposizione per contrastare i fenomeni evasivi e fraudolenti. Il paragrafo V.2.1.2, redatto dall'Inps, analizza, invece, le caratteristiche e gli esiti della sperimentazione di appositi indici - tesi a valutare la coerenza della forza lavoro dichiarata - denominati ISAC (Indicatori sintetici di affidabilità contributiva).

V.2.2.1 Interventi per l'efficientamento dell'azione dell'Agenzia delle entrate

Gli interventi di seguito descritti si articolano in quattro ambiti: l'analisi del rischio, il cosiddetto *data scraping*, l'efficacia delle comunicazioni cosiddette *cambia-verso* nonché le attività di controllo e recupero delle somme evase.

In primo luogo, appare opportuno un intervento che punti a razionalizzare e riordinare le disposizioni normative che, direttamente o indirettamente, disciplinano l'attività di analisi del rischio in materia fiscale, mediante l'adozione di misure funzionali, da un lato, a garantire il pieno utilizzo e l'interoperabilità delle basi dati ed il ricorso alle tecnologie digitali e alle soluzioni di intelligenza artificiale e, dall'altro, ad armonizzare dette attività con la normativa in materia di *privacy* e accesso. Il potenziamento dell'attività di analisi del rischio è stato, peraltro, ampiamente valorizzato anche nel PNRR, nell'ambito delle riforme destinate a concorrere alla realizzazione degli obiettivi di equità sociale e miglioramento della competitività del sistema produttivo, indicati nelle *Country Specific Recommendations* rivolte al nostro paese dall'Unione Europea. Quanto alla *ratio* di questo possibile intervento, va considerato che il maggior rischio per i diritti dei contribuenti nell'ambito dei controlli fiscali non è tanto la quantità di dati a disposizione dell'amministrazione finanziaria quanto, piuttosto, la loro incompletezza e la visione "*parziale*" che ne deriva, che potrebbe alterare il quadro istruttorio complessivo, ledendo il principio di capacità contributiva e, in definitiva, l'equità sociale e l'equilibrio delle finanze pubbliche. L'intervento qui prospettato avrebbe l'obiettivo di apportare una semplificazione del quadro normativo di riferimento, in quanto:

- consentirebbe di trattare in maniera unitaria ("una volta per tutte") il processo di analisi del rischio, senza la necessità di prevedere discipline *ad hoc* (con i connessi oneri di decretazione) ogniquale volta si renda disponibile una nuova base dati;
- espliciterebbe la possibilità (già prevista, in relazione alla base giuridica dei trattamenti, dall'art. 2-ter del Codice *privacy*) di dare attuazione, tramite atti non regolamentari (ad es. decreti ministeriali emanati senza il preventivo parere del Consiglio di Stato), alle disposizioni previste dal Regolamento "*privacy*" (n. 679/2016) o dal Codice della *privacy* (risolvendo diverse criticità emerse in materia);
- permetterebbe di ottemperare a quanto prescritto dal Garante della *privacy* nel parere n. 454/2021 (relativo ai c.d. "dati fattura integrati"), limitando l'accesso documentale ai file

XML delle fatture unicamente a favore del cedente e del cessionario; tale previsione garantirebbe, quindi, un maggior presidio delle esigenze di riservatezza dei contribuenti;

- valorizzerebbe le recenti raccomandazioni delle organizzazioni internazionali, che invitano ad adottare approcci basati sulle analisi del rischio fiscale, così da evitare l'utilizzo di strumenti invasivi (accessi, ispezioni e verifiche) nei confronti dei contribuenti a basso rischio fiscale, riservando tali modalità istruttorie ai casi di grave evasione fiscale e frode.

Sempre in tema di analisi del rischio, la continua espansione dell'economia digitale sta creando nuovi modelli di *business* che riescono a prescindere, totalmente o parzialmente, dalla "presenza fisica". Con specifico riguardo al tema della sotto-fatturazione/omessa fatturazione - cui è stata dedicata la succitata *Milestone* M1C1-101 del PNRR - nel settore del commercio al dettaglio, gli operatori economici oggi possono "pubblicizzare" la propria offerta di beni e servizi senza avvalersi dei tipici elementi segnaletici dell'esistenza di un'attività economica (ad esempio, insegne, negozi, personale addetto alle vendite). In un simile contesto, connotato dalla dematerializzazione delle attività e dalla possibilità di raggiungere un'ampia platea di consumatori senza necessità di dotarsi di un identificativo fiscale (*i.e.*, partita Iva), i fenomeni di evasione totale stanno traendo nuova linfa. Oltretutto, anche gli operatori economici "palesati", avvalendosi dei *marketplace* e degli altri intermediari che operano nel settore del commercio elettronico indiretto, riescono a espandere i propri mercati geografici di intervento, con una sempre più ridotta possibilità per l'amministrazione finanziaria (che non dispone di un adeguato *set* informativo) di controllare se i profitti conseguiti siano stati correttamente sottoposti ad imposizione. Tali criticità sono state recentemente affrontate dal Governo francese, che, con l'articolo 157 della legge di bilancio 2020 (*LOI n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020*), ha attribuito alle autorità fiscali la facoltà di controllare la veridicità delle dichiarazioni fiscali attraverso le informazioni presenti sui *social network* e le piattaforme *web*. Con il decreto pubblicato il 13 febbraio 2021 (*Décret no 2021-148 du 11 février 2021*), l'esecutivo d'oltralpe ha dettato la disciplina di dettaglio dell'iniziativa, che prevede una fase sperimentale volta all'addestramento degli algoritmi. Pertanto, mutuando l'esperienza francese, sarebbe possibile effettuare un intervento normativo che preveda, nell'ambito dell'ordinaria attività di acquisizione di dati ed informazioni da fonti pubblicamente disponibili, la possibilità per l'Agenzia delle entrate, avvalendosi di algoritmi appositamente addestrati ed altre soluzioni di intelligenza artificiale, di effettuare sistematicamente attività di analisi del rischio basate sulla raccolta massiva e sull'elaborazione automatizzata dei dati liberamente accessibili su siti e piattaforme *web*, nonché di quelli resi pubblici dagli utenti (*c.d.* "*data scraping*"). In tal modo, verrebbero rafforzati i poteri istruttori di cui dispone l'amministrazione finanziaria per una più efficace azione di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, alle frodi, e all'economia sommersa.

In terzo luogo, si ravvisa l'esigenza di potenziare l'azione di contrasto dell'evasione fiscale e la capacità di recupero delle imposte e dei tributi, agevolazioni, contributi e altri importi, che risultano dovuti a seguito dell'invio ai contribuenti delle comunicazioni per la promozione dell'adempimento spontaneo (inviti alla *compliance*) previste dall'articolo 1, commi 634 e 635, della legge n. 190 del 2014. A tal fine, con specifico riferimento a criteri di rischio connotati da un elevato livello di probabilità e previamente individuati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, potrebbe essere introdotta nell'ordinamento un nuovo tipo di comunicazione, a fronte delle quale il contribuente - entro il termine previsto per presentare ricorso (60 giorni) - potrebbe regolarizzare la propria posizione tramite l'istituto del ravvedimento operoso, produrre all'ufficio concreti elementi informativi e documenti idonei a confutare le irregolarità evidenziate, ovvero adire le Commissioni tributarie. Qualora a seguito della valutazione degli elementi prodotti dal contribuente residuassero irregolarità non giustificate, la comunicazione non produrrebbe effetti e l'ufficio dovrebbe notificare, entro gli ordinari termini di decadenza, un provvedimento impositivo specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione agli elementi e ai documenti ricevuti, con contestuale irrogazione delle sanzioni dovute e applicazione degli interessi. In assenza di ravvedimento o di presentazione di elementi informativi e documenti rilevanti, il contribuente potrebbe proporre ricorso avverso la

comunicazione stessa entro il termine ordinario di 60 giorni. Decorso inutilmente tale termine, la comunicazione diverrebbe titolo per l'iscrizione a ruolo delle somme in essa indicate, che verrebbero richieste con un'apposita cartella di pagamento notificata dall'Agenzia delle entrate - Riscossione. In base alle norme attualmente in vigore, invece, anche nei casi di mancata risposta da parte del contribuente l'Agenzia delle entrate deve - con un evidente appesantimento dell'azione amministrativa - in ogni caso notificare un avviso di accertamento che, in caso di mancato pagamento, consente l'avvio dell'attività esecutiva da parte dell'agente della riscossione. In merito al contenuto della "nuova" comunicazione, occorrerebbe prevedere che la stessa riporti: l'invito a produrre gli elementi informativi e i documenti rilevanti al fine di giustificare l'anomalia; le indicazioni utili a regolarizzare gli errori commessi avvalendosi del ravvedimento operoso, unitamente all'indicazione dei maggiori imponibili e delle aliquote applicabili, dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi, calcolati in base alla disciplina propria di ciascun tributo.

Infine, si pone l'esigenza, da un lato, di generalizzare l'ambito di applicazione dei poteri istruttori - di cui al D.P.R. n. 600 del 1973 (ai fini delle imposte dirette) e al D.P.R. n. 633 del 1972 (ai fini IVA) - estendendolo a tutte le funzioni attribuite all'Agenzia delle entrate dall'articolo 62 del decreto legislativo n. 300 del 1999, dall'altro, di prevedere che, in assenza di una precisa disposizione normativa, il recupero delle somme dovute possa essere effettuato tramite l'utilizzo di un atto di recupero. La finalità di tali disposizioni è quella di superare talune lacune normative che, nel corso degli anni, hanno creato diverse criticità operative, poiché l'ampliamento del perimetro dei controlli affidati all'Agenzia delle entrate non è stato sempre accompagnato da una disciplina di dettaglio riferita ai poteri istruttori utilizzabili e alla tipizzazione provvedimento (ad es. a proposito di associazioni sportive dilettantistiche, imposta sugli intrattenimenti, canone RAI ordinario, imposta su aerotaxi, ecc.).

V.2.2.2 Gli indicatori sintetici di affidabilità contributiva (ISAC)

Come anche evidenziato dalle precedenti edizioni della Relazione, gli strumenti per l'incentivo all'adempimento spontaneo o alla *compliance* possono permettere il raggiungimento di buoni risultati in termini di recupero di base imponibile. L'esperienza degli Indici Sintetici di Affidabilità Fiscale (ISA) va proprio in questa direzione. Gli ISA sono indicatori basati su un approccio statistico-economico che, sulla base di dati e informazioni relative a più annualità, forniscono un quadro di sintesi che permette di analizzare la normalità e la coerenza dal punto di vista fiscale della gestione dell'attività economica esercitata dai contribuenti.

Traendo ispirazione dall'esperienza degli ISA, con l'obiettivo di introdurre nuovi strumenti di *compliance* per il recupero contributivo, l'INPS, mediante una specifica collaborazione con Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Agenzia delle entrate, Guardia di Finanza, INL e SOSE⁸³, sta promuovendo la sperimentazione di appositi indici tesi a valutare la coerenza della forza lavoro dichiarata.

La sperimentazione degli indici di affidabilità contributiva ha l'obiettivo di analizzare il comportamento contributivo delle aziende permettendo di identificare potenziali anomalie nelle dichiarazioni effettuate da parte di alcuni datori di lavoro.

A tal fine è stato creato un apposito gruppo di lavoro inter-istituzionale⁸⁴ per condurre uno studio di fattibilità sulla creazione e l'utilizzo di tali indicatori. Tale progetto prende spunto da quanto disposto dal comma 15 dell'articolo 9-bis del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, che incarica una

⁸³ Soluzioni per il Sistema Economico S.p.A. è una Società partecipata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze e dalla Banca d'Italia.

⁸⁴ Il 19 settembre 2017, tra Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Agenzia delle entrate, Guardia di Finanza, INPS e SOSE è stata stipulata una Convenzione quadro con la quale, allo scopo di migliorare l'efficienza nel perseguimento delle finalità istituzionali di ciascuna delle parti stipulanti, queste ultime si sono impegnate a collaborare per conseguire una razionalizzazione delle modalità di scambio delle informazioni di loro pertinenza, anche nell'interesse delle altre parti. In attuazione della suddetta Convenzione quadro, le medesime parti stipulanti hanno concluso la prima Convenzione attuativa, per la durata di un triennio. Ad oggi è in fase di definizione la procedura di sottoscrizione della suddetta Convenzione quadro prevedendo l'inclusione dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL).

delle parti della convenzione, SOSE, di provvedere a porre in essere ogni attività idonea a potenziare le attività di analisi per contrastare la sottrazione delle basi imponibili, anche di *natura contributiva*. Tale articolo è quindi la base normativa che consente la condivisione dei dati di impresa in possesso alle amministrazioni coinvolte al fine di una sperimentazione.

In particolare, l'Agenzia delle entrate ha messo a disposizione una serie di informazioni relative alle variabili desunte dai modelli dichiarativi ISA e dai precedenti Studi di Settore, dichiarate dalle imprese con fatturato inferiore a circa 5,16 milioni di euro annui e che rappresentano circa il 94% delle imprese italiane. Tali informazioni permettono di misurare sia i risultati economici che la tipologia di organizzazione con cui le imprese realizzano il proprio business. Tale ultimo fattore risulta dirimente e rende questi dati essenziali per la sperimentazione degli ISAC.

Dal lato INPS è stato messo a disposizione un campione di imprese (società di persone e di capitale) presenti nella banca dati Uniemens (quindi imprese che dichiarano dipendenti nel settore privato extra agricolo) per gli anni 2015-2019. Tale *dataset* contiene per ogni impresa e ogni anno una serie di dati sull'occupazione (numero dipendenti, forza aziendale calcolata a novembre, numero dipendenti part time, numero dipendenti a tempo determinato, stagionali e collaboratori) e sui salari complessivi pagati in impresa nell'arco di un anno.

Tali fonti informative hanno per costruzione una diversa rappresentatività: la prima (ISA) fa riferimento alle imprese con fatturato pari o inferiore a circa 5,16 milioni di euro, la seconda (Uniemens) è relativa alle sole imprese che dichiarano forza lavoro dipendente⁸⁵.

Gli indicatori sono stati classificati in due diverse tipologie: "elementari" e "complessi".

Gli indicatori elementari, per loro natura, risultano semplici da individuare e costruire perché fondati su semplici calcoli a partire dai dati elementari disponibili. Alcuni esempi di indicatori elementari sono il numero di metri quadri dei locali ove si svolge l'attività economica rapportati al numero di addetti o i consumi di energia elettrica per addetto. Per il settore dei trasporti un esempio ulteriore di indicatore elementare è rappresentato dal rapporto tra numero di veicoli di proprietà dell'azienda e numero di addetti dell'azienda. Le indicazioni di affidabilità per un'azienda dipendono dalla distribuzione di tali indicatori e le anomalie vengono individuate come differenziazione dalla media/mediana della distribuzione. A titolo di esempio: se, mediamente, un negozio di alimentari di 300 metri quadri ha 10 addetti, le imprese di analoga superficie con uno o due addetti possono, in linea di principio, essere considerate anomale rispetto all'indicatore "metri quadri per addetto". Ovviamente il dettaglio ulteriore delle informazioni presenti nella banca dati integrata consente di essere ben più precisi e di aumentare la possibilità di individuare situazioni di anomalia per specifici settori e mercati del lavoro locali, rispettando così le eterogeneità presenti nel mercato del lavoro italiano.

Gli indicatori complessi sono più articolati rispetto ai precedenti perché si basano su una stima econometrica che necessita la definizione di più passaggi di analisi. La procedura, per ciascun settore economico oggetto di approfondimento, può essere sintetizzata in 3 azioni:

- 1) analisi dei modelli di business rappresentativi (MoB);
- 2) creazione di un modello empirico per la predizione dell'input di lavoro;
- 3) calcolo del livello di anomalia.

Il primo passaggio è risultato determinante per comprendere che quanto già sviluppato in termini di analisi economica dagli ISA sia un fondamentale punto di partenza per qualsiasi analisi che si rivolga a tale insieme di imprese e quindi anche ai nuovi indicatori sperimentali di affidabilità contributiva. Le aziende non sono pertanto definite a partire dal settore ATECO a cui sono assegnate ma dai modelli di organizzazione e produzione che più le identificano. La conoscenza dei MoB è fondamentale per descrivere l'azienda e senza queste informazioni una stima di un modello di previsione per il fattore lavoro risulta molto meno accurata.

⁸⁵ Si è provveduto a creare una banca dati, integrando le due fonti dati opportunamente pseudo-anonimizzate e archiviate in un server protetto, a cui può accedere soltanto il personale tecnico di SOSE autorizzato allo sviluppo della sperimentazione. Considerata la presenza di una fonte legislativa primaria che consente lo scambio dei dati, sarà possibile eliminare tutte le limitazioni autoimposte in questa fase, volte al rispetto del principio di non eccedenza in questa fase di analisi.

A titolo illustrativo, si riporta in V.2.2.2.1 la distribuzione del numero medio di dipendenti fonte INPS per il settore del Commercio al dettaglio alimentare per ciascuno dei MoB, già identificati negli ISA, relativamente all'insieme delle sole società di persone e di capitale come descritto nella fase di creazione della banca dati della sperimentazione. Dall'analisi dei valori medi riportati è possibile osservare come i MoB, identificati nella costruzione degli ISA per rappresentare la struttura della catena del valore alla base del processo di produzione del bene o del servizio ed espressione delle differenze fondamentali che derivano dalle diverse articolazioni organizzative con cui tale processo viene effettuato o da specifiche competenze, siano in grado di misurare l'eterogeneità delle imprese anche con riferimento alla forza lavoro dichiarata.

Il secondo passaggio riguarda la stima di un modello econometrico di predizione dell'input di lavoro. Nelle analisi preliminari effettuate sono stati presi a riferimento due *input* di lavoro: il primo relativo al numero di dipendenti di un'impresa nell'anno, il secondo relativo alla quota di lavoratori part time sul numero di dipendenti⁸⁶.

TABELLA V.2.2.2.1: DISTRIBUZIONE DEL NUMERO MEDIO DIPENDENTI INPS DISTINTI PER MOB NEL SETTORE DEL COMMERCIO AL DETTAGLIO ALIMENTARE

Modelli organizzativi di business Commercio al dettaglio alimentare	Numero medio Dipendenti INPS
Punti vendita con offerta prevalente di pesci, crostacei e molluschi freschi	4,65
Punti vendita con assortimento generalmente diversificato	4,17
Punti vendita con offerta prevalente di frutta e verdura fresche	3,96
Imprese generalmente organizzate in franchising o affiliate	9,10
Discount	10,24
Imprese generalmente associate a gruppi d'acquisto, unioni volontarie, consorzi e cooperative	6,38
Punti vendita con offerta prevalente di bevande	4,09
Supermercati	12,05
Totale settore	6,52

Il terzo passaggio riguarda il calcolo di una misura per la valutazione del rischio di incoerenza del dato dichiarato dall'impresa. In particolare, una volta ottenuto un valore teorico di *input* mediante la stima del modello, tale valore viene confrontato con quello dichiarato: la distanza tra il valore teorico e il valore dichiarato determina la (non) conformità della dichiarazione delle aziende. Si possono valutare attendibili le aziende con valore dichiarato vicino a quello teorico, e si classificano le imprese a seconda di quanto sia distante il valore teorico dell'*input* dal corrispondente valore osservato. I risultati delle analisi condotte mostrano quanto sia fondamentale l'integrazione delle informazioni di diversa natura (fiscale e contributiva) per misurare la conformità della struttura della forza lavoro dichiarata dalle imprese, riscontrati chiaramente nella capacità dei modelli di *business* di predire l'*input* di lavoro. Gli indicatori sperimentati sembrano mostrare risultati coerenti con le attese sulla distribuzione delle anomalie.

Infine, è bene notare che tale lavoro di fattibilità può essere considerato il preludio e la base consistente per una riforma che renda tali indicatori utilizzabili ai fini della vigilanza documentale e ispettiva. L'utilizzo degli indicatori e la messa in costruzione degli stessi, così come la piattaforma MoCoa, è tra le policy che l'Istituto intende sostenere nell'ambito della commissione sul sommerso per gli obiettivi del PNRR.

In particolare, in un'ottica di *compliance* contributiva, in relazione ai diversi livelli di affidabilità contributiva determinati dagli ISAC, potranno essere riconosciute specifiche misure premiali.

Le istituzioni preposte a definire specifiche strategie di verifica e/o controllo, basate su analisi del rischio di evasione e/o di elusione contributiva, potranno tenere conto del livello di

⁸⁶ Nella stima del modello econometrico si utilizza come variabile dipendente l'*input* di lavoro e come variabili esplicative una serie di variabili ritenute economicamente e statisticamente associate con l'*input*: oltre ai MoB vengono utilizzate variabili di produzione e produttività (es beni strumentali). Le variabili che mostrano una associazione statisticamente significativa con l'*input* sono da ritenersi buoni predittori dell'*input* lavorativo. Sulla base dei coefficienti stimati sarà così possibile procedere con il calcolo del valore teorico dell'*input* di interesse.

affidabilità contributiva derivante dall'applicazione degli ISAC nell'espletamento delle loro funzioni, anche attraverso eventuali esoneri dai controlli amministrativi e/o ispettivi.

Una rappresentazione degli indicatori elementari e dell'ISAC consentirà al contribuente o sostituto d'imposta, che presenterà un grado di affidabilità eccessivamente basso nelle pregresse annualità, di modificare per tempo il proprio profilo contributivo già in sede di dichiarazione.

Tale processo quindi si svilupperà in un contesto di premialità che consentirà ai contribuenti più affidabili di accedere a un regime premiale, che comporterà periodi di accertamento più brevi, procedure amministrative semplificate e un insieme di ulteriori benefici da definire.

L'obiettivo sarà quello di indurre spontaneamente i contribuenti a una maggiore *compliance* contributiva e contrastare indirettamente e più efficacemente ambiti di evasione che svantaggiano i lavoratori e alterano il mercato minandone l'efficienza produttiva.

PAGINA BIANCA



190570008080