

ATTI PARLAMENTARI

XIX LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI Doc. **XXVII**
n. 25

RELAZIONE

SULL'ECONOMIA NON OSSERVATA E SULL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA (Anno 2025)

(Articolo 10-bis.1, comma 3, della legge 31 dicembre 2009, n. 196)

Presentata dal Ministro per i rapporti con il Parlamento

(CIRIANI)

Trasmessa alla Presidenza il 23 ottobre 2025

PAGINA BIANCA

INDICE

SOMMARIO.....	2
I. INTRODUZIONE	4
II. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2019-2022	15
II.1 La definizione di economia non osservata (NOE) nella Contabilità nazionale e l'attuale metodo di stima del sommerso economico	15
II.2 Principali evidenze per il 2022.....	16
III. EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA.....	26
III.1 Principali evidenze per il periodo 2018-2022	26
III.2 Quantificazione delle maggiori entrate da adempimento spontaneo nell'anno d'imposta 2022	54
IV. STRATEGIE E RISULTATI DEGLI INTERVENTI DI PREVENZIONE E CONTRASTO	55
IV.1 Prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale.....	55
IV.2 Prevenzione e contrasto dell'evasione contributiva	87
V. VALUTAZIONE DI ALCUNE POLICY E ANALISI DI ALCUNE POTENZIALI LINEE DI INTERVENTO.....	97
V.1 Le determinanti del <i>tax gap</i> a livello provinciale in Italia.....	97
V.2 Efficacia dell'attività di riscossione e qualità del servizio di gestione rifiuti urbani	100
V.3 Analisi dell'evasione fiscale disaggregata per classi di età.....	105
APPENDICE STATISTICA	107

SOMMARIO

I dati relativi al 2022 (ultimo anno per il quale sono disponibili le informazioni rilevanti) confermano la tendenza di medio-lungo periodo ad una rilevante contrazione dei livelli dell'incidenza dell'economia non osservata sul prodotto interno lordo e del rapporto fra le entrate complessivamente sottratte alla finanza pubblica a causa dell'evasione (il cosiddetto *tax gap*) e il gettito potenziale. E ciò nonostante che la Revisione generale dei Conti nazionali intervenuta nel 2024 abbia determinato una significativa rettifica dei livelli delle stesse grandezze. Questa tendenza, lungi dall'essere data per scontata, deve invitare a proseguire nella attività di prevenzione e contrasto del fenomeno.

Nel 2022 il valore aggiunto generato dal sommerso economico rappresentava il 9,1% del PIL, con una riduzione di circa 2,5 punti percentuali rispetto al picco del 2014. Nel corso dell'ultima decade l'incidenza del sommerso economico sul Pil si sarebbe quindi ridotta di poco più di un quinto. Sempre nel 2022 il rapporto fra il minor gettito derivante dal mancato adempimento degli obblighi tributari e il gettito potenziale risultava compreso fra il 16,9% ed il 17,0% (in dipendenza delle diverse ipotesi adottate ai fini della stima), con una riduzione pari a circa un terzo rispetto al picco osservato nei primi anni del secolo e di poco meno di 3 punti percentuali nell'ultimo quinquennio. Essa appare attribuibile, in primo luogo, alla riduzione dell'evasione dell'IVA, dell'IRES e dell'IRAP (più che dimezzate nel corso dell'ultimo ventennio). Più contenuta la riduzione dell'evasione dell'IRPEF sui redditi da lavoro autonomo e di impresa (e prossima al 5% nel corso degli ultimi due decenni). Pur se su un orizzonte temporale più contenuto (l'ultimo quinquennio), vanno peraltro segnalate la sensibile riduzione nel *gap* relativo alle accise sui prodotti energetici (benzina e gasolio) e quella più contenuta osservata nel caso dei tributi locali (IMU e TASI). Nel corso dell'ultimo decennio, la riduzione della propensione all'evasione appare interamente concentrata nella fattispecie della omessa o infedele dichiarazione (risultando relativamente stabile la fattispecie dell'omesso versamento).

Rispetto all'ambiente europeo di cui l'Italia fa parte e con riferimento alla sola imposta sul valore aggiunto per la quale sono disponibili valutazioni omogenee di fonte ufficiale, la tendenza ad una riduzione del *tax gap* - seppur interrotta temporaneamente dagli eventi del 2008 - caratterizza l'intero contesto sovranazionale in cui l'Italia è collocata. Essa si accompagna ad una chiaramente osservabile riduzione nel grado di dispersione fra paesi dei *gap* IVA. In questo quadro, l'Italia ha visto ridursi vistosamente la propria distanza dalla media europea. Rispetto al punto di picco registrato nell'ultimo ventennio l'Italia ha ridotto il proprio *VAT gap* per circa 22 punti percentuali: un risultato fra i più significativi registrati nell'Unione che ha consentito di abbattere considerevolmente la distanza, in termini di *VAT gap*, rispetto alla media europea, passata dai 16 punti percentuali circa del 2005 ai 2 punti percentuali o poco più osservati nel 2022.

Nel complesso, queste positive indicazioni chiariscono come la prevenzione ed il contrasto dell'evasione tributaria siano non solo possibili ma anche, in buona misura, già in atto. Il che invita - più che a soffermarsi sul dato relativo al singolo anno, inevitabilmente influenzato dagli andamenti congiunturali e da eventi non ricorrenti - a leggere con attenzione l'evidenza disponibile nelle principali tendenze domestiche e internazionali. Il riferimento allo scenario europeo suggerisce con forza, ad esempio, che le tendenze appena descritte, in Italia come in Europa, possano essere in misura significativa conseguenze dei processi di digitalizzazione in atto da tempo e, in particolare, della capacità del cosiddetto *digital reporting* (di cui la fatturazione elettronica rappresenta forse l'esempio più noto al

pubblico) di accrescere la consapevolezza del contribuente circa la natura dell'obbligo fiscale, circa le attività dell'Amministrazione e circa le conseguenze di un suo mancato rispetto, con ciò contribuendo alla promozione ed al rafforzamento dell'adempimento spontaneo. Al contempo, l'evidenza raccolta a livello locale per un verso conferma l'impatto della disponibilità di infrastrutture digitali sui comportamenti dei contribuenti ma, per altro verso, raccomanda di non trascurare il collegamento tra il grado di *compliance* fiscale e la quantità e qualità della fornitura di servizi pubblici. Con ciò, per un verso, affiancando al principio della capacità contributiva quello del beneficio e, per altro verso, estendendo significativamente l'ambito dell'attività di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria. Infine, il diverso grado di *compliance* osservato, ad esempio, fra diverse generazioni e con riferimento all'IVA, lascia pensare che l'architettura del fisco italiano vada probabilmente aperta agli aspetti generazionali e che il tema del trattamento fiscale delle nuove attività imprenditoriali vada forse rivisto. Il che - se mai ce ne fosse bisogno - sottolinea anche l'importanza di un giusto bilanciamento tra l'approccio basato sui controlli e quello collaborativo tra amministrazioni e contribuenti. Su queste tematiche la Relazione tornerà, in termini più approfonditi, nelle prossime edizioni.

Rimane inalterato l'obiettivo della efficienza dei controlli da perseguire anche mediante una migliore selezione *ex ante* delle posizioni da sottoporre ad accertamento grazie anche all'utilizzo efficiente delle informazioni disponibili (ulteriormente rafforzato dal crescente utilizzo di tecniche basate su soluzioni di intelligenza artificiale) e con ricadute positive in termini di semplificazione delle procedure, secondo le linee ribadite dalla delega fiscale in corso di attuazione.

Ai fini del raggiungimento degli obiettivi previsti nell'ambito del PNRR, si ricorda, infine, che l'obiettivo M1C1-121 (Missione 1, Componente 1 del PNRR) prevede che la "propensione all'evasione", calcolata per tutte le imposte ad esclusione dell'IMU e delle accise, passi dal 19,5% del 2019 (come ricalcolato in seguito alla Revisione generale dei Conti nazionali) al 18,5% nel 2023 e, infine al 16,6% nel 2024. Al netto di eventuali inversioni di tendenza che dovessero intervenire fra il 2023 ed il 2024 e della conseguente e necessaria cautela, il primo obiettivo risulterebbe già raggiunto nel 2022.

Infine, la quantificazione delle maggiori entrate derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo nell'ultimo anno di stima, ovvero nel 2022 rispetto al 2021, risulta pari ad un massimo di 2,2 miliardi di euro.

I. INTRODUZIONE

Nelle more della revisione parlamentare della legge n. 196 del 2009 (Legge di contabilità) conseguente alla recente riconsiderazione della *governance* economica dell'Unione europea e dei relativi cicli di programmazione economico-finanziaria, la presente Relazione¹ si muove nel solco delle edizioni precedenti, mantenendo inalterati i propri obbiettivi di fondo tenendo comunque presenti le necessità informative implicite nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (con specifico riferimento all'obiettivo di "Riduzione del *tax gap*" di cui alla Missione 1, Componente 1 del PNRR, M1C1-121).

La quinquennale Revisione generale dei Conti nazionali, anticipata nel settembre 2024 e rivista nel marzo 2025, relativa agli anni 1995-2023, costituisce l'ineludibile punto di riferimento della presente Relazione che - nei limiti in cui le informazioni disponibili in questo contesto lo consentono e lo consentiranno in futuro - mantiene fermo il proprio orientamento ad una valutazione dei fenomeni della economia non osservata e dell'evasione fiscale e contributiva in un più ampio contesto sovranazionale ed in particolare europeo. Rimane ferma la scelta di proporre - laddove possibile - un'ottica di medio periodo, al fine di evidenziare le tendenze di fondo dei fenomeni oggetto della Relazione.

Come per le precedenti edizioni, nei Capitoli II e III sono riportati, rispettivamente, i dati relativi all'economia non osservata e le stime del *gap* - tributario e contributivo - aggiornati al 2022. Il Capitolo III contiene inoltre la conseguente quantificazione delle maggiori risorse potenziali derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo. Il Capitolo IV è dedicato ad illustrare i risultati conseguiti nell'azione di contrasto dell'evasione fiscale e contributiva nell'anno 2023. Infine, il Capitolo V propone alcune valutazioni di *policy* e analisi di aree di possibile intervento.

Il valore aggiunto generato dal sommerso economico si è attestato, nel 2022, su valori prossimi a quelli osservati nell'imminenza dell'emergenza pandemica (circa 182 miliardi di euro), di conseguenza confermando, in termini di incidenza sul Pil e nello stesso lasso di tempo, la tendenza discendente evidente fin dai primi anni dello scorso Decennio. Nel 2022 il valore aggiunto generato dal sommerso economico rappresentava il 9,1% del Pil, ovvero circa due punti percentuali e oltre mezzo punto percentuale al di sotto dei valori osservati rispettivamente nel 2011 e nel 2019. Una riduzione prossima ad un quinto nel corso dell'intero lasso temporale per il quale si dispone di valutazione omogenee e riscontrabile, in particolare nel quinquennio più recente, nella componente relativa alla diffusione del lavoro irregolare. Va sottolineato come, allo stato attuale delle conoscenze, sembra preclusa ogni possibilità di attendibili comparazioni a livello internazionale e, in particolare, europeo.²

¹ La presente Relazione è stata approvata dalla [Commissione](#) nella seduta del 13 ottobre 2025.

² Il Regolamento UE 2019/516 prevede esplicitamente che i dati relativi al Reddito Nazionale Lordo prodotti dai singoli paesi membri siano "esaustivi" e tengano conto "anche delle attività informali, non registrate o di altro tipo e delle transazioni non rilevate dalle indagini statistiche o non dichiarate alle autorità fiscali o sociali o ad altre autorità amministrative". Ciò nonostante, solo l'Italia rende pubbliche le relative stime. Da ciò la necessità di ricorrere alla modellistica econometrica di cui un esempio recente è offerta da "L'economia sommersa nell'Unione europea: analisi statistica ed implicazioni di policy" di Cecilia Morvillo, Giovanna Jona Lasinio, Bernardo Maggi (Working Papers del Dipartimento del Tesoro del Ministero dell'Economia e delle Finanze, n. 4, agosto 2023). È opportuno sottolineare come anche queste ultime valutazioni confermino la riduzione tendenziale del fenomeno nell'ultimo trentennio, segnalando peraltro come l'Italia si collochi, per quanto riguarda l'estensione della economia sommersa, su valori più elevati rispetto a quelli stimati per l'Europa continentale e vicini a quelli prevalenti nel caso della periferia meridionale dell'Europa.

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 contributi³. 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 metodologica. È doveroso sottolineare come le valutazioni che seguono poggino, in qualche caso, su ipotesi comportamentali di cui non è necessariamente possibile valutare la maggiore o minore attendibilità. Diversamente, quindi, da quanto accaduto in precedenza, si è ritenuto di dover offrire al dibattito pubblico un intervallo di valori all'interno del quale si ritiene che, con elevata probabilità, si collochi il fenomeno.

Nel 2022, il *gap* complessivo (tributario e contributivo) è risultato compreso fra 98,1 e 102,5 miliardi di euro, in dipendenza delle due diverse ipotesi di lavoro adottate nel corso della stima circa il comparto del lavoro dipendente, con un incremento rispetto al 2021 prossimo, in ambedue i casi considerati, ai 3,5 miliardi di euro.

Con riferimento all'obbligo contributivo il *gap* si è attestato nel 2022 in un intervallo compreso fra 8,4 e 11,6 miliardi di euro, in dipendenza delle diverse ipotesi di lavoro adottate nel corso della stima. Rispetto al 2021 l'incremento è compreso fra 0,5 e 0,7 miliardi di euro.

Con riferimento, invece, al solo obbligo tributario, il *gap* è risultato pari a 89,7-90,9 miliardi di mancate entrate tributarie (Tabella I.1). In termini di imposta potenziale, nel 2022, la propensione all'evasione si è attestata al 16,9-17,0% (Tabella I.2). Rispetto al 2021 si è quindi registrato un incremento pari, in valore assoluto, a 2,9 miliardi di euro (indipendentemente dalla ipotesi di lavoro adottata). Incremento, peraltro, meno che proporzionale rispetto all'imposta potenziale, talché la propensione all'evasione dell'obbligo tributario ha registrato una variazione in diminuzione prossima a 0,4 punti percentuali. Una riduzione principalmente dovuta al *gap* IRAP e accise (rispettivamente -4,4 e -4,3 punti percentuali), al *gap* IVA (-1,4 punti percentuali) e al *gap* IRPEF sul reddito da lavoro autonomo e d'impresa (-1,1 punti percentuali). Solo in parte controbilanciata da un incremento nella propensione al *gap* sulle locazioni (2,3 punti percentuali) e al *gap* IRES (1,4 punti percentuali). Malgrado la natura del *tax gap* e del sommerso economico sia diversa, è interessante rilevare che l'andamento di queste due variabili appare, nel medio periodo, piuttosto simile.

La Tabella I.3 può aiutare a comprendere l'effettiva scomposizione dei contributi di ciascuna imposta alla variazione della propensione al *gap* osservata nel 2022 rispetto al 2021⁴. **La differenza nella propensione al *gap* tra il 2022 e il 2021, pari a -0,4 punti percentuali, è dovuta in modo leggero, ma trasversale, a tutte le imposte, ad eccezione dell'IRES, ma con il contributo più significativo dell'IRAP e delle accise, rispettivamente di -0,3 e -0,2 punti percentuali.**

È possibile isolare, con riferimento alle sole entrate tributarie (Tabelle I.4 e I.5), due distinte fattispecie: l'evasione derivante dall'omessa o infedele dichiarazione e l'evasione

³ 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 metodologica a questa Relazione. La prima parte dell'Appendice descrive nel dettaglio la metodologia seguita per la stima dei diversi *tax gap*.

⁴ Nella Tabella I.3 sono calcolati, per ciascuna imposta il peso dell'imposta potenziale e il contributo alla propensione al *gap*. In termini analitici, la propensione al *gap* (PG) aggregata è data da $PG = TG/IP$, dove TG è il *tax gap* e IP è l'imposta potenziale. Questo rapporto può essere riscritto come $PG = \sum_i TG_i / \sum_i TP_i = \sum_i (TG_i / TP_i) \times TP_i / \sum_i TP_i$, dove TG_i / TP_i è la propensione al *gap* per l'imposta *i* mentre $TP_i / \sum_i TP_i$ è il peso dell'imposta potenziale *i*-esima sull'imposta potenziale totale. Il contributo al *gap* per ciascuna imposta è il prodotto di questi due fattori e la somma dei contributi al *gap* di ciascuna imposta è pari al *gap* totale.

derivante da omesso versamento.⁵ La componente del *tax gap* al netto dei mancati versamenti è pari, nel quinquennio considerato, a circa 76,1 miliardi di euro; la riduzione osservata sul *tax gap* è attribuibile per il 93,1 per cento alla componente dell'evasione da omessa dichiarazione, mentre soltanto il restante 6,9 per cento è ascrivibile all'evasione da omesso versamento. Anche in termini relativi rispetto all'imposta potenziale, la Tabella I.4 mostra che la propensione all'evasione al netto dei mancati versamenti è pari al 14,3 per cento, con una riduzione di 2,3 punti percentuali rispetto al 2018, ovvero circa il -14,1 per cento. Si deduce che la componente dei mancati versamenti contribuisce a mitigare la riduzione che si registra nell'evasione da omessa dichiarazione. In termini di composizione del *tax gap*, le due fattispecie considerate sono corrispondenti, rispettivamente e nella media del quinquennio 2018-2022, all'84,3% (omessa o infedele dichiarazione) e al 15,7% (omesso versamento) del volume complessivo di minori entrate tributarie. Una composizione tutt'altro che invariante rispetto ai singoli tributi variando fra il poco più che 31% della voce "omesso versamento" registrato per IVA e Canone RAI ed il 6,3% circa osservato, per la stessa componente, nel caso dell'IRPEF sui redditi da lavoro autonomo ed impresa. Si tratta di informazioni particolarmente rilevanti anche ai fini delle implicazioni di *policy*: pur trattandosi in ambedue i casi di fenomeni di evasione, è lecito supporre, ad esempio, che le due fattispecie possano richiedere diversi strumenti di contrasto.

Occorre, inoltre, sottolineare che questi risultati tengono conto di due significative novità rispetto a quanto riportato nella Relazione 2024: da un lato, si tiene conto, per la prima volta, della Revisione generale dei Conti nazionali intervenuta nel 2024; in secondo luogo, la quantificazione del *gap* sull'IRPEF da lavoro autonomo e d'impresa è basata su una nuova metodologia (descritta in dettaglio nell'Appendice metodologica) che prescinde dalle dichiarazioni IRAP e fa invece direttamente riferimento alle dichiarazioni dei redditi ai fini IRPEF e alle dichiarazioni ai fini ISA.

Tale duplice revisione ha comportato un incremento della propensione al *gap* per tutti gli anni d'imposta considerati, ma non in modo uniforme. Considerando l'indicatore per le imposte al netto dell'IMU e delle accise, nell'anno d'imposta 2019 si osserva un incremento della propensione all'evasione di quasi un punto percentuale, dal 18,5 al 19,5 per cento; viceversa, nell'anno d'imposta 2021, si osserva un incremento di 2,7 punti percentuali, dal 14,9 al 17,6 per cento. Ciò è chiaramente dovuto all'impatto della significativa revisione al rialzo del PIL nominale registrata nel 2021 sull'imposta potenziale. In particolare, 2 dei 2,7 punti percentuali di incremento della propensione all'evasione sono dovuti all'incremento del *gap* IVA. Viceversa, quasi un punto percentuale è dovuto all'effetto combinato della revisione ISTAT e dell'innovazione metodologica con riferimento alla quantificazione del *gap* sul reddito da lavoro autonomo e d'impresa. Infatti, nonostante la riduzione della propensione all'evasione del *gap* IRPEF di circa 5,9 punti percentuali, dal 66,8 per cento con la precedente metodologia al 60,9 per cento con la nuova metodologia, sempre con riferimento al 2021, l'incremento del gettito potenziale contribuisce a far aumentare significativamente il peso sulla media ponderata complessiva della propensione al *gap* (per 2,5 punti percentuali, dal 10,1 al 12,6 per cento del gettito potenziale complessivo).

Come noto, la propensione al *gap* al netto dell'IMU e delle accise costituisce l'indicatore di riferimento per il raggiungimento degli obiettivi previsti nell'ambito del PNRR. Pertanto, tale revisione contribuisce a ridurre l'impatto della riduzione rispetto a quanto originariamente previsto.

⁵ La distinzione non è esclusivamente formale. La componente derivante dall'omesso versamento rappresenta un flusso che alimenta immediatamente e per intero lo *stock* di mancate entrate (il cosiddetto "magazzino"). La componente derivante da omessa o infedele dichiarazione costituisce invece un flusso in grado di alimentare lo stesso *stock* solo in via mediata e cioè a seguito della attività di accertamento e nei limiti della efficacia di quest'ultima. Il tema del rapporto fra *stock* e flussi - oggetto oggi di frequenti fraintendimenti nel dibattito pubblico - sarà oggetto di analisi e chiarificazioni nelle prossime Relazioni.

In particolare, l'obiettivo M1C1-121 (Missione 1, Componente 1 del PNRR) prevede che la "propensione all'evasione", calcolata per tutte le imposte ad esclusione dell'IMU e delle accise, si riduca, nel 2024, del 15% rispetto al valore di riferimento del 2019, che risulta pari, non più al 18,5% come riportato nella "Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva", ma piuttosto al 19,5%. È previsto uno *step* intermedio (M1C1-116), che prevede che la medesima "propensione all'evasione" si riduca, nel 2023, del 5% del valore di riferimento del 2019⁶.

Come si può osservare nella Tabella I.2, l'obiettivo previsto per l'anno d'imposta 2023, in assenza di inversioni di tendenza che dovessero emergere nel prossimo anno, risulterebbe già raggiunto nel 2022, in quanto la propensione al *gap* delle imposte al netto dell'IMU e delle accise risulta pari al 17,2% nel 2022, con una riduzione dell'11,7 per cento rispetto al valore del 2019.

In un'ottica di medio-lungo periodo - applicabile per il momento solo al citato sottoinsieme di entrate tributarie - la riduzione della propensione all'evasione appare marcata e persistente e pari ad un terzo circa del valore osservato in occasione del picco del 2004 (38,3%) nonché interamente concentrata nella fattispecie della omessa o infedele dichiarazione (risultando relativamente stabile la fattispecie dell'omesso versamento). Essa appare attribuibile, in primo luogo, alla riduzione dell'evasione dell'IVA, dell'IRES e dell'IRAP (più che dimezzate nel corso dell'ultimo ventennio). Più contenuta la riduzione dell'evasione dell'IRPEF sui redditi da lavoro autonomo e di impresa (e prossima al 5% nel corso degli ultimi due decenni). Pur se su un orizzonte temporale più contenuto (l'ultimo quinquennio), vanno peraltro segnalate la sensibile riduzione nel *gap* relativo alle accise sui prodotti energetici (benzina e gasolio) e quella più contenuta osservata nel caso dei tributi locali (IMU e TASI).

⁶ 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.

TABELLA I.1: GAP DELLE ENTRATE TRIBUTARIE E CONTRIBUTIVE IN MILIONI DI EURO														
Tipologia di imposta	2018		2019		2020		2021		2022		Differenza 2022-2018		Media 2018-2022	
	Min	Max	Min	Max	Min	Max	Min	Max	Min	Max	Min	Max	Min	Max
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3.267	4.532	3.324	4.675	2.738	3.882	2.957	3.997	2.616	3.606	-650	-926	2.981	4.138
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	592	801	583	804	495	691	514	680	552	733	-40	-68	547	742
IRPEF lavoro autonomo e impresa	35.941		35.064		33.620		35.333		36.952		1.010		35.382	
IRES	8.723		9.171		8.205		7.607		10.320		1.597		8.805	
IVA	32.137		31.071		26.647		27.945		28.966		-3.171		29.353	
IRAP	5.354		5.040		4.492		4.920		3.617		-1.737		4.685	
LOCAZIONI	970		935		716		625		875		-95		824	
CANONE RAI	239		241		248		225		209		-30		232	
ACCISE sui prodotti energetici (benzina e gasolio)	1.498		1.914		1.722		1.753		712		-786		1.520	
IMU-TASI	5.377		5.381		5.110		4.976		4.925		-452		5.154	
Totale entrate tributarie	94.098	95.573	92.724	94.296	83.995	85.335	86.854	88.060	89.744	90.914	-4.355	-4.659	89.483	90.835
Totale entrate tributarie (al netto delle accise e dell'IMU)	87.223	88.698	85.429	87.001	77.162	78.502	80.125	81.331	84.107	85.277	-3.116	-3.420	82.809	84.162
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.114	3.001	2.085	3.019	1.753	2.571	1.893	2.620	2.021	2.790	-93	-211	1.973	2.800
Entrate contributive carico datore di lavoro	6.935	9.830	7.089	10.240	5.893	8.608	5.984	8.274	6.359	8.779	-576	-1.052	6.452	9.146
Totale entrate contributive	9.048	12.831	9.174	13.259	7.646	11.179	7.877	10.893	8.380	11.568	-669	-1.263	8.425	11.946
Totale entrate tributarie e contributive	103.147	108.404	101.898	107.555	91.641	96.514	94.731	98.953	98.123	102.482	-5.024	-5.922	97.908	102.782
Per le accise sui prodotti energetici sono state riportate solo le stime dei prodotti per i quali si dispone dell'intera serie.														

Per le accise sui prodotti energetici sono state riportate solo le stime dei prodotti per i quali si dispone dell'intera serie.

TABELLA I.2: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA														
Tipologia di imposta	2018		2019		2020		2021		2022		Differenza 2022-2018		Media 2018-2022	
	Min	Max	Min	Max	Min	Max	Min	Max	Min	Max	Min	Max	Min	Max
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,1%	2,9%	2,1%	2,9%	1,7%	2,4%	1,8%	2,4%	1,5%	2,1%	-0,6%	-0,8%	1,8%	2,5%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	5,3%	7,1%	5,2%	7,0%	4,6%	6,3%	4,4%	5,8%	4,4%	5,7%	-1,0%	-1,4%	4,8%	6,4%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	60,2%		62,5%		63,9%		60,9%		59,8%		-0,4%		61,5%	
IRES	23,2%		24,1%		24,0%		18,1%		19,5%		-3,7%		21,8%	
IVA	23,4%		22,3%		21,6%		19,8%		18,4%		-5,0%		21,1%	
IRAP	18,9%		17,5%		17,1%		16,4%		12,0%		-6,9%		16,4%	
LOCAZIONI	11,3%		10,9%		9,0%		7,8%		10,1%		-1,2%		9,8%	
CANONE RAI	10,8%		10,9%		11,2%		10,2%		9,4%		-1,4%		10,5%	
ACCISE sui prodotti energetici (benzina e gasolio)	7,8%		9,7%		10,8%		9,5%		5,1%		-2,7%		8,6%	
IMU-TASI	22,8%		22,8%		22,2%		21,4%		20,9%		-1,9%		22,0%	
Totale entrate tributarie	19,5%	19,7%	19,0%	19,2%	18,4%	18,7%	17,3%	17,5%	16,9%	17,0%	-2,6%	-2,7%	18,2%	18,4%
Totale entrate tributarie (al netto delle accise e dell'IMU)	19,8%	20,1%	19,2%	19,5%	18,5%	18,8%	17,4%	17,6%	17,0%	17,2%	-2,8%	-2,9%	18,4%	18,6%
Per le accise sui prodotti energetici sono state riportate solo le stime dei prodotti per i quali si dispone dell'intera serie. Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti.														

Per le accise sui prodotti energetici sono state riportate solo le stime dei prodotti per i quali si dispone dell'intera serie.
Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti.

TABELLA I.3: CONTRIBUTI DI CIASCUNA IMPOSTA ALLA PROPENSIONE AL GAP - 2021-2022

Tipologia di imposta	2021			2022			Differenza		
	Propensione al gap (a)	Peso del gettito potenziale sul totale (b)	Contributo alla propensione al gap (c) = (a) x (b)	Propensione al gap (a)	Peso del gettito potenziale sul totale (b)	Contributo alla propensione al gap (c) = (a) x (b)	Pesi	Contributi	Propensione al gap
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,4%	33,6%	0,8%	2,1%	31,9%	0,7%	-0,2%	-1,6%	-0,1%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	60,9%	11,5%	7,0%	59,8%	11,6%	6,9%	-1,1%	0,1%	-0,1%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	5,8%	2,3%	0,1%	5,7%	2,4%	0,1%	-0,1%	0,1%	0,0%
IRES	18,1%	8,3%	1,5%	19,5%	9,9%	1,9%	1,4%	1,6%	0,4%
IVA	19,8%	28,0%	5,5%	18,4%	29,5%	5,4%	-1,4%	1,5%	-0,1%
IRAP	16,4%	6,0%	1,0%	12,0%	5,7%	0,7%	-4,4%	-0,3%	-0,3%
LOCAZIONI	7,8%	1,6%	0,1%	10,1%	1,6%	0,2%	2,3%	0,0%	0,0%
CANONE RAI	10,2%	0,4%	0,0%	9,4%	0,4%	0,0%	-0,8%	0,0%	0,0%
ACCISE sui prodotti energetici (benzina e gasolio)	9,5%	3,7%	0,3%	5,1%	2,6%	0,1%	-4,3%	-1,1%	-0,2%
IMU	21,4%	4,6%	1,0%	20,9%	4,4%	0,9%	-0,5%	-0,2%	-0,1%
Totale	17,5%	100,0%	17,5%	17,0%	100,0%	17,0%	-0,4%	0,0%	-0,4%

Nel caso del lavoro dipendente irregolare si ipotizza l'ipotesi massima.

Per le accise sui prodotti energetici sono state riportate solo le stime dei prodotti per i quali si dispone dell'intera serie.
Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti.

TABELLA I.4: GAP DELLE ENTRATE TRIBUTARIE E CONTRIBUTIVE IN MILIONI DI EURO

Tipologia di imposta	2018	2019	2020	2021	2022	Differenza 2022-2018	Media 2018-2022
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	4.532	4.675	3.882	3.997	3.606	-926	4.138
IRPEF lavoro autonomo e impresa	35.941	35.064	33.620	35.333	36.952	1.010	35.382
di cui omessa dichiarazione	33.658	32.871	31.914	33.018	34.392	733	33.171
mancati versamenti (MV)	2.283	2.194	1.706	2.316	2.560	277	2.212
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	801	804	691	680	733	-68	742
IRES	8.723	9.171	8.205	7.607	10.320	1.597	8.805
di cui omessa dichiarazione	7.188	7.575	6.976	5.794	8.390	1.202	7.185
mancati versamenti (MV)	1.535	1.595	1.229	1.813	1.929	395	1.620
IVA	32.137	31.071	26.647	27.945	28.966	-3.171	29.353
di cui omessa dichiarazione	21.918	21.191	18.174	19.059	19.755	-2.163	20.019
mancati versamenti (MV)	10.219	9.880	8.474	8.886	9.211	-1.008	9.334
IRAP	5.354	5.040	4.492	4.920	3.617	-1.737	4.685
di cui omessa dichiarazione	4.285	4.023	3.768	3.816	2.526	-1.759	3.684
mancati versamenti (MV)	1.069	1.017	724	1.103	1.091	22	1.001
LOCAZIONI	970	935	716	625	875	-95	824
CANONE RAI	239	241	248	225	209	-30	232
di cui omessa dichiarazione	163	167	171	155	140	-24	159
mancati versamenti (MV)	75	74	78	70	69	-6	73
ACCISE sui prodotti energetici (benzina e gasolio)	1.498	1.914	1.722	1.753	712	-786	1.520
IMU-TASI	5.377	5.381	5.110	4.976	4.925	-452	5.154
Totale entrate tributarie	95.573	94.296	85.335	88.060	90.914	-4.659	90.835
di cui omessa dichiarazione	80.392	79.536	73.124	73.872	76.054	-4.338	76.596
mancati versamenti (MV)	15.181	14.760	12.210	14.188	14.860	-321	14.240

Nel caso del lavoro dipendente irregolare si ipotizza l'ipotesi massima.

Per le accise sui prodotti energetici sono state riportate solo le stime dei prodotti per i quali si dispone dell'intera serie.

TABELLA I.5: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA

Tipologia di imposta	2018	2019	2020	2021	2022	Differenza 2022- 2018	Media 2018- 2022
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,9%	2,9%	2,4%	2,4%	2,1%	-0,8%	2,5%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	60,2%	62,5%	63,9%	60,9%	59,8%	-0,4%	61,5%
di cui omessa dichiarazione	56,4%	58,6%	60,6%	56,9%	55,7%	-0,7%	57,7%
mancati versamenti (MV)	3,8%	3,9%	3,2%	4,0%	4,1%	0,3%	3,8%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,1%	7,0%	6,3%	5,8%	5,7%	-1,4%	6,4%
IRES	23,2%	24,1%	24,0%	18,1%	19,5%	-3,7%	21,8%
di cui omessa dichiarazione	19,1%	19,9%	20,4%	13,8%	15,9%	-3,2%	17,8%
mancati versamenti (MV)	4,1%	4,2%	3,6%	4,3%	3,7%	-0,4%	4,0%
IVA	23,4%	22,3%	21,6%	19,8%	18,4%	-5,0%	21,1%
di cui omessa dichiarazione	16,0%	15,2%	14,8%	13,5%	12,6%	-3,4%	14,4%
mancati versamenti (MV)	7,4%	7,1%	6,9%	6,3%	5,9%	-1,6%	6,7%
IRAP	18,9%	17,5%	17,1%	16,4%	12,0%	-6,9%	16,4%
di cui omessa dichiarazione	15,1%	14,0%	14,4%	12,7%	8,4%	-6,8%	12,9%
mancati versamenti (MV)	3,8%	3,5%	2,8%	3,7%	3,6%	-0,2%	3,5%
LOCAZIONI	11,3%	10,9%	9,0%	7,8%	10,1%	-1,2%	9,8%
CANONE RAI	10,8%	10,9%	11,2%	10,2%	9,4%	-1,4%	10,5%
di cui omessa dichiarazione	7,4%	7,6%	7,7%	7,0%	6,3%	-1,1%	7,2%
mancati versamenti (MV)	3,4%	3,4%	3,5%	3,2%	3,1%	-0,3%	3,3%
ACCISE sui prodotti energetici (benzina e gasolio)	7,8%	9,7%	10,8%	9,5%	5,1%	-2,7%	8,6%
IMU-TASI	22,8%	22,8%	22,2%	21,4%	20,9%	-1,9%	22,0%
Totale	19,7%	19,2%	18,7%	17,5%	17,0%	-2,7%	18,4%
di cui omessa dichiarazione	16,6%	16,2%	16,0%	14,7%	14,3%	-2,3%	15,6%
mancati versamenti (MV)	3,1%	3,0%	2,7%	2,8%	2,8%	-0,3%	2,9%

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). Si ipotizza l'ipotesi massima.

Per le accise sui prodotti energetici sono state riportate solo le stime dei prodotti per i quali si dispone dell'intera serie.

Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti

Inoltre, la quantificazione annuale delle maggiori entrate derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo nell'ultimo anno di stima si basa sul confronto tra il *tax gap* del 2022 e il *tax gap* del 2021, a parità di base imponibile potenziale. Secondo le stime riportate nel Paragrafo III.2, la riduzione del *tax gap* del 2022 rispetto al 2021, escludendo l'effetto dovuto alla variazione delle basi imponibili potenziali occorsa tra questi due anni, è pari a circa 2,2 miliardi di euro.

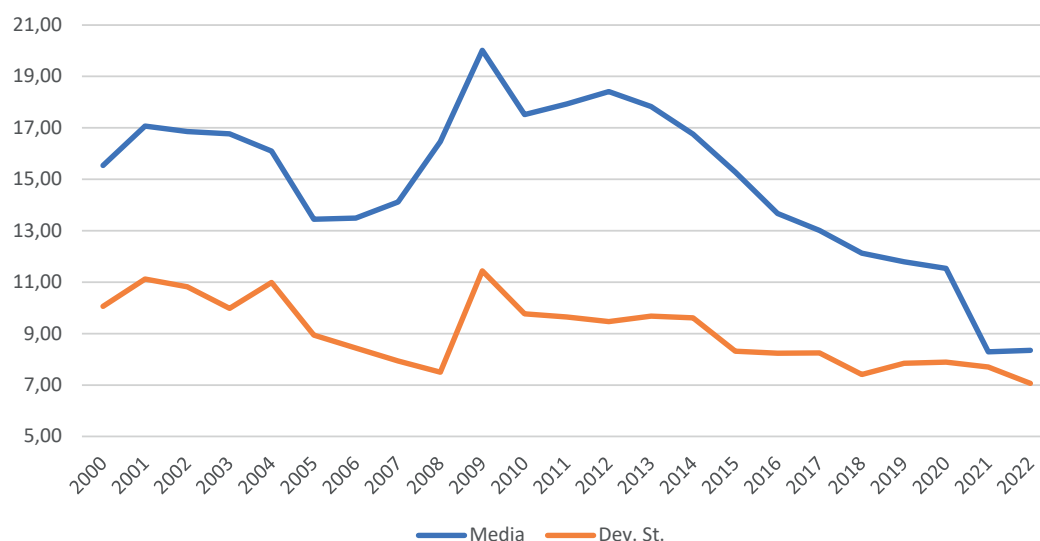
Nella letteratura economica è ormai diffusa la consapevolezza che i livelli e gli andamenti dell'evasione dipendano da un complesso insieme di fattori, tra i quali rivestono un'importanza fondamentale, ancorché non esclusiva, **le strategie di prevenzione e contrasto dell'evasione** definite ed attuate dalle Pubbliche amministrazioni. Il Capitolo IV è dedicato all'illustrazione di tale strategia che, nel nostro Paese, vede concorrere - insieme all'evoluzione del quadro normativo - una pluralità di soggetti e, in particolare, l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, la Guardia di Finanza, le Regioni e gli Enti locali, l'Ispettorato nazionale del lavoro (INL), l'Inps e l'Inail. La Tabella I.6 sintetizza i principali risultati conseguiti nell'anno 2024 dalle Amministrazioni direttamente impegnate nelle attività di prevenzione e controllo dell'evasione.

Per quanto riguarda, invece, il Capitolo V, il Paragrafo 1 risponde alla finalità, esplicitamente indicata dall'articolo 10-bis.1, comma 4, lettera e), della legge n. 196 del 2009 di «*valutare i risultati dell'attività di contrasto e prevenzione, nonché di stimolo all'adempimento spontaneo*». In questa edizione della Relazione particolare attenzione è stata dedicata alla analisi territoriale delle determinanti del *tax gap* con l'intento di esplorare - oltre ad aspetti di carattere strutturali già investigati - anche la rilevanza di elementi quali la disponibilità di infrastrutture digitali sui comportamenti dei contribuenti. Il Paragrafo 2 offre un ulteriore approfondimento sul tema del rapporto fra efficienza della riscossione della tassa sui rifiuti (TARI) e quantità e qualità nella fornitura di servizi pubblici a livello locale. Infine, il Paragrafo 3 propone alcune primissime indicazioni sul tema del rapporto fra evasione tributaria e generazione di appartenenza dei contribuenti con particolare riferimento all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto.

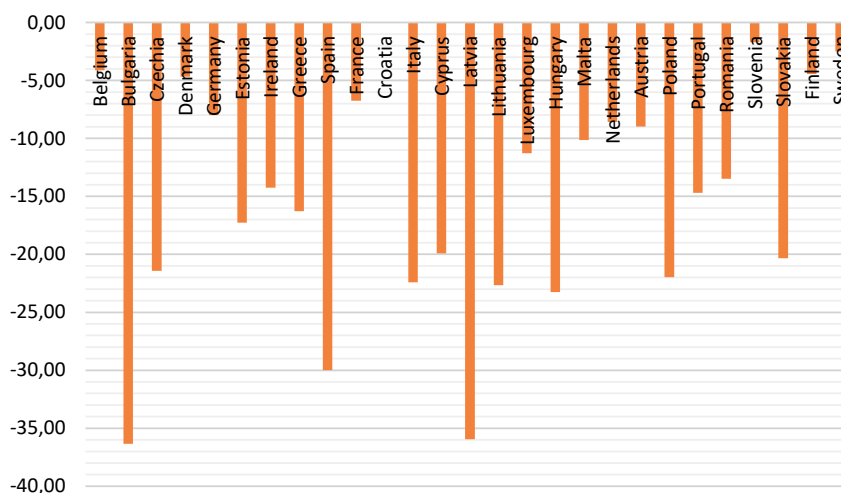
TABELLA I.6: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Agenzia delle entrate	Lettere di promozione della <i>compliance</i>	Invio di oltre 3.177 mila comunicazioni a cittadini che avevano dimenticato di riportare in dichiarazione una parte del loro reddito complessivo e che sono stati messi in condizione di rimediare con sanzioni più lievi agli errori compiuti nel passato
	Misure volte ad attrarre persone e imprese estere in Italia	n. 31 soggetti ammessi al regime di <i>cooperative compliance</i> n. 490 istanze di <i>patent box</i> concluse, di cui 283 con accordo
	Controlli eseguiti	438.579 controlli eseguiti
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Settore Dogane	Maggiori Diritti Accertati per 607,45 milioni di euro e sanzioni per 1.671,77 milioni di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 39.888 Valore stimato dei sequestri: 265 milioni di euro
	Settore Accise (energie e alcolici)	Maggiori Diritti Accertati nel triennio 2022-2024: 624,76 milioni di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 4.838
	Settore Accise (tabacchi)	Svincoli irregolari riscossi: 1,45 milioni di euro Sequestri all'interno degli spazi doganali: 442.461 pacchetti di sigarette, 4.104 sigari e 60.094,02 kg di tabacco sfuso Sequestri fuori dagli spazi doganali: 124 tonnellate tabacchi
	Settore Giochi	Maggiori Diritti Accertati: 72,56 milioni di euro Sanzioni tributarie e amministrative: 95,91 milioni di euro
Guardia di Finanza	Indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	11.843
	Sequestri preventivi per reati in materia di IVA e imposte dirette	2,5 miliardi di euro
	Sequestri di crediti d'imposta inesistenti	0,5 miliardi di euro
	Soggetti denunciati per reati in materia di IVA e imposte dirette	16.412
	Soggetti arrestati per reati in materia di IVA e imposte dirette	426
	Reati in materia di IVA e imposte dirette segnalati all'Autorità Giudiziaria	10.687
	Evasori totali scoperti	6.635
	Lavoratori in nero e irregolari scoperti	45.717
INL	Attività di vigilanza aziende ispezionate	Definite n. 90.831 ispezioni (avviate in totale n. 129.188)
	Recupero contributi e premi evasi	Accertati premi complessivi per un importo pari a 222.430.631 euro
	Lavoratori in nero	Regolarizzati n. 19.008 lavoratori "in nero"
	Lavoratori irregolari	Tutelate n. 137.067 posizioni lavorative irregolari per altre cause
INAIL	Attività di vigilanza aziende ispezionate	Definite n. 7.735 ispezioni
	Recupero contributi e premi evasi	Accertati premi complessivi per un importo pari a euro 99.031.938
	Lavoratori in nero	Regolarizzati n. 1.628 lavoratori "in nero"
	Lavoratori irregolari	Tutelate n. 33.361 posizioni lavorative irregolari per altre cause
	Verifiche amministrative premi accertati censimento/indotto	Dalle attività di verifica svolte dal personale amministrativo sono stati accertati premi per un importo pari a euro 34.297.692
INPS Verifiche amministrative	Contributi evasi accertati (€)	351.381.919 euro di maggiori entrate
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni (€)	70.570.341 euro di minori uscite

Come si è già avvertito nella Relazione 2024, collocare i fenomeni oggetto della presente Relazione - l'economia non osservata e l'evasione fiscale e contributiva - nel contesto, quantomeno, dell'area sovranazionale di cui l'Italia fa parte è, infine, cosa tutt'altro che agevole ma, almeno parzialmente, non proibitiva e comunque meritoria nei limiti in cui costringe il dibattito pubblico a valutare la *performance* italiana non già in termini assoluti bensì in termini relativi e cioè con riferimento alle altrui esperienze. Ciò è al momento possibile solo per quanto riguarda il *tax gap* riferito all'imposta sul valore aggiunto (*VAT gap*), e cioè per la seconda voce per importanza nell'elenco di cui alla Tabella I.1, la cui valutazione a livello comunitario è oggetto, a partire dall'inizio del secolo, di valutazione da parte della Commissione europea. Il Box III.1.3.1 della Relazione 2024 (cui si rimanda) sottolinea alcune differenze di carattere metodologico fra le valutazioni della Commissione europea e quelle riportate in questa Relazione, differenze che tendono peraltro ad attenuarsi se non proprio a scomparire in un'ottica di medio-lungo periodo. Ciò premesso, come

mostrano le Figure I.1 e I.2 relative al *VAT gap* in termini di imposta potenziale nell'Unione europea, la tendenza ad una riduzione del *tax gap* - seppur interrotta temporaneamente dagli eventi del 2008 - caratterizza l'intero contesto sovranazionale in cui l'Italia è collocata. Essa si accompagna ad una chiaramente osservabile riduzione nel grado di dispersione fra paesi dei *gap IVA* il che suggerisce che nell'intera Unione siano all'opera da tempo forze in grado di contenere i *VAT gap* e di farlo in misura maggiore nei paesi più indietro dal punto di vista della *compliance*.

FIGURA I.1: IL VAT GAP NELL'UNIONE EUROPEA

In questo quadro, l'Italia ha visto ridursi vistosamente la propria distanza dalla media europea. Rispetto al punto di picco registrato nell'ultimo ventennio (2004, nel caso dell'Italia) l'Italia ha ridotto il proprio *VAT gap* per circa 22 punti percentuali: un risultato fra i più significativi registrati nell'Unione che ha consentito di abbattere considerevolmente la distanza, in termini di *VAT gap*, rispetto alla media europea, passata dai 16 punti percentuali circa del 2005 ai 2 punti percentuali o poco più osservati nel 2022.

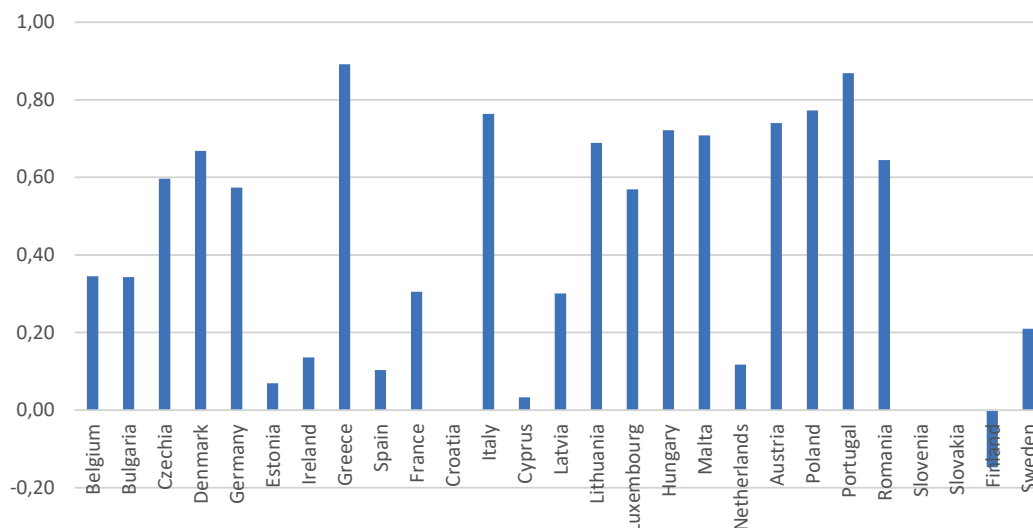
FIGURA I.2: IL VAT GAP NEI PAESI MEMBRI DELL'UNIONE EUROPEA (ENTITA' DELLA RIDUZIONE RISPETTO ALL'ANNO DI PICCO OSSERVATO NEL PERIODO 2000-2022)

Gli andamenti registrati nell'Unione europea suggeriscono che i processi di digitalizzazione possano aver giocato e giochino tuttora un ruolo molto rilevante nella evoluzione dei VAT gap a livello nazionale e sovranazionale. Essi presentano, infatti, ambedue le caratteristiche cui si è accennato: la capacità di indurre una crescente *compliance* e la capacità di farlo in misura maggiore nei casi caratterizzati da un minore rispetto delle regole fiscali. Nelle more di un'analisi più compiuta degli andamenti del VAT gap a livello europeo, è opportuno in questa sede sottolineare l'impatto dei processi di digitalizzazione sui fenomeni di evasione fiscale; impatto che è stato oggetto di ripetute valutazioni da parte della Commissione europea⁷ e che appare non limitarsi al flusso informativo in cui si concretizza. Di importanza forse ancora maggiore, infatti, è il valore segnaletico dei processi di digitalizzazione e, in particolare, del *digital reporting* fiscale. In altre parole, la capacità del *digital reporting* - di cui la fatturazione elettronica rappresenta forse l'esempio più noto - di accrescere la consapevolezza del contribuente circa la natura dell'obbligo fiscale, circa le attività dell'Amministrazione e circa le conseguenze di un suo mancato rispetto.

La generalizzazione della fatturazione elettronica all'ambito B2B in tempi molto recenti (se non addirittura futuri) in gran parte dei paesi membri dell'Unione sembrerebbe precludere una analisi compiuta degli effetti della fatturazione economica sul grado di *compliance* nel caso dell'IVA. Al tempo stesso, se il valore segnaletico del *digital reporting* fosse concreto, l'impatto della fatturazione elettronica potrebbe essere visibile fin dal momento della sua introduzione in ambito B2G (solitamente molto antecedente). La Figura I.3 riporta la riduzione del VAT gap osservata nei diversi paesi membri a far data dalla introduzione della fatturazione elettronica B2G in rapporto alla complessiva entità della riduzione del VAT gap osservata nel corso dello scorso ventennio. È immediato osservare come, in alcuni paesi - quelli, per inciso, storicamente caratterizzati da un grado minore di *compliance* (in particolare, i paesi della periferia meridionale e orientale dell'Unione) - la riduzione del VAT gap osservata a far data dalla introduzione della fatturazione elettronica B2G sia pari alla gran parte della riduzione conseguita nel ventennio. Il tema, in questa sede solo accennato, sarà approfondito con le opportune metodologie nelle prossime Relazioni.

⁷ European Commission, *VAT in the Digital Age* (Final Report, Vol. I), 2022 e European Commission, *VAT Gap in the EU* (2024 Report), 2024.

FIGURA I.3: IL VAT GAP NEI PAESI MEMBRI DELL'UNIONE EUROPEA (QUOTA PARTE DELLA RIDUZIONE RISPETTO ALL'ANNO DI PICCO OSSERVATO NEL PERIODO 2000-2022 INTERVENUTA A VALLE DELLA INTRODUZIONE DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA B2G)



Offrire un punto di riferimento internazionale, andando oltre il caso dell'imposta sul valore aggiunto, continuerà a rimanere uno degli obiettivi delle prossime Relazioni grazie anche all'attivo coinvolgimento dell'Agenzia delle entrate nelle attività promosse dalle amministrazioni fiscali della UE e intese a porre basi metodologiche comuni e condivise per una comparazione attendibile a livello internazionale delle stime del *tax gap* (per la quale si rimanda al Box I.1 della Relazione 2024).

II. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2019-2022

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

I Conti nazionali prodotti dall'Istat si basano su schemi di misurazione dell'economia che includono una componente specifica, denominata Economia non osservata (NOE, dall'acronimo inglese *Non-Observed Economy*). Questa categoria comprende l'insieme delle attività economiche che, per varie ragioni, sfuggono all'osservazione statistica diretta. L'inclusione della NOE nei Conti nazionali consente di rispettare il principio di esaustività nella rappresentazione dei flussi economici, come richiesto dai manuali internazionali SNA e SEC¹ e verificato dalle autorità statistiche europee. Ciò assicura la comparabilità internazionale dei dati relativi al Prodotto interno lordo (Pil) e al Reddito nazionale lordo (Rnl).

Le principali componenti della NOE sono rappresentate dal sommerso economico e dall'economia illegale, a cui si aggiungono il sommerso statistico e l'economia informale. Il **sommerso economico** include tutte le attività che sono intenzionalmente occultate alle autorità fiscali, previdenziali e statistiche. Questo avviene attraverso dichiarazioni non veritiere da parte delle unità produttive riguardo al fatturato, ai costi e all'impiego di lavoro irregolare nei processi produttivi, con una conseguente riduzione artificiosa del valore aggiunto. L'**economia illegale** si riferisce alle attività produttive che riguardano beni e servizi illegali, o che, pur trattando beni e servizi legali, vengono svolte senza le autorizzazioni richieste. Il **sommerso statistico** include tutte quelle attività che sfuggono all'osservazione per distorsioni informative (errori di copertura, campionari e non campionari)²; mentre, l'**economia informale** comprende tutte quelle attività produttive che si svolgono in ambiti poco organizzati dove i rapporti di lavoro non sono regolati da contratti formali ma si basano prevalentemente su legami personali.

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** si riferisce all'occultamento volontario, da parte delle imprese, di una parte del reddito tramite dichiarazioni mendaci del fatturato e/o dei costi presentate alle autorità fiscali. Tale comportamento incide anche sulle informazioni raccolte nelle rilevazioni statistiche ufficiali. Per stimare il fenomeno si utilizza il registro *Frame-SBS*, una base dati censuaria sui conti economici annuali delle imprese italiane operanti sul mercato, costruita attraverso l'integrazione di fonti amministrative e dati di indagine. La disponibilità di dati individuali su ampia scala consente l'applicazione di procedure di stima specifiche, calibrate su segmenti omogenei del sistema produttivo, in grado di rappresentare correttamente nei modelli di misurazione le peculiarità comportamentali delle diverse tipologie di operatori economici. La popolazione di riferimento comprende tutte le imprese di mercato con meno di 100 addetti, ad esclusione di quelle che presentano condizioni particolari tali da non renderle trattabili.

Il valore aggiunto generato dall'impiego di lavoro irregolare costituisce l'altra componente rilevante del sommerso economico. La sua stima avviene in due fasi: nella prima si quantifica l'input di lavoro irregolare, espresso in termini di occupati, posizioni lavorative, ore effettivamente lavorate e unità di lavoro equivalenti a tempo pieno (ULA); nella seconda si calcola il contributo al valore aggiunto generato dall'impiego di lavoro irregolare ULA. Il valore aggiunto complessivo generato da questa componente comprende tre elementi: la remunerazione dei lavoratori dipendenti irregolari; la remunerazione del lavoro degli indipendenti irregolari e il margine (*mark-up*) dell'imprenditore sulla remunerazione dei dipendenti irregolari. La procedura è concepita in modo da garantire la coerenza e l'additività tra le stime del valore aggiunto derivanti dal lavoro irregolare e quelle relative alla sotto-dichiarazione.

In conformità con il regolamento di esecuzione (UE) 2023/2493 della commissione del 15 novembre 2023, viene inoltre stimata la cosiddetta frode IVA senza consenso, ovvero la quota di IVA regolarmente pagata dall'acquirente (e dunque incassata dal venditore) ma non versata all'erario. Tale frode rappresenta una componente sommersa del margine operativo lordo e viene calcolata separatamente, prendendo come base imponibile il valore aggiunto attribuibile sia alla sotto-dichiarazione sia all'impiego di lavoro irregolare dipendente.

La stima del sommerso economico si completa con l'inclusione di **altre componenti specifiche** stimate in modo indiretto. Tra queste rientrano gli affitti percepiti dalle famiglie per immobili concessi in locazione senza un contratto regolarmente registrato. In alcuni settori, quali quelli di alberghi, ristorazione e dei servizi alla persona, nel valore aggiunto del datore di lavoro è inclusa una stima delle mance ricevute dal personale. Un'ulteriore integrazione alla stima del valore aggiunto può infine essere connessa alla fase di riconciliazione fra le stime indipendenti degli aggregati dell'offerta e della domanda, necessaria per la definizione del livello del Pil. Tale integrazione può includere, in proporzione non identificabile, una quota residua di economia sommersa che non può essere catturata attraverso le procedure di correzione precedentemente descritte.

II.2 PRINCIPALI EVIDENZE PER IL 2022

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

Sulla base dei Conti nazionali pubblicati a marzo del 2025, il valore aggiunto generato dall'economia sommersa nel 2022 si è attestato a 182,6 miliardi di euro, segnando una crescita del 10,4% rispetto all'anno precedente (quando era 165,5 miliardi). Tale andamento ha consentito di recuperare i livelli precedenti la crisi del 2020 (Tabella II.2.1).

L'incidenza dell'economia sommersa sul Pil, che nel 2022 è aumentato dell'8,4% a prezzi correnti rispetto all'anno precedente, è rimasta sostanzialmente stabile, portandosi al 9,1% dal 9,0% del 2021. Nel confronto con gli anni precedenti, l'incidenza del sommerso economico sul Pil del 2022 risulta inferiore di 0,6 punti percentuali rispetto al 2019 (9,7%), ultimo anno prima della pandemia, e di 1,7 punti percentuali rispetto al 2011 (10,8%), primo anno disponibile della serie storica (si veda la Tabella II.2.2 e si rimanda all'Appendice statistica per l'intera serie storica).

L'andamento delle diverse componenti ha confermato una tendenza di medio periodo verso una progressiva ricomposizione dell'economia sommersa. In particolare, si osserva un ridimensionamento del valore aggiunto generato dall'impiego di lavoro irregolare, la cui incidenza sul totale è scesa al 38,0% (dal 39,6% nel 2021 e 42,3% nel 2019). Parallelamente, la sotto-dichiarazione del valore aggiunto ha visto aumentare il proprio peso, attestandosi nel 2022 al 55,6% (54,7% del 2021 e al 50,7% del 2019). Rimane, invece, più limitata la

rilevanza delle altre componenti - mance, fitti non dichiarati e integrazione domanda-offerta - la cui incidenza si è portata al 6,4% nel 2022 (5,8% nel 2021 e 7,0% nel 2019) (Tabella II.2.3).

TABELLA II.2.1: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2019-2022, MILIONI DI EURO

Anni	2019	2020	2021	2022
Economia sommersa	175.408	149.900	165.510	182.642
da Sotto-dichiarazione	88.978	79.287	90.467	101.510
da Lavoro irregolare	74.206	60.047	65.509	69.359
Altro	12.224	10.566	9.534	11.773
Totale valore aggiunto	1.604.270	1.496.322	1.644.016	1.793.607
PIL	1.804.067	1.670.012	1.842.507	1.998.073

TABELLA II.2.2: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO E SUL PIL - ANNI 2019-2022, VALORI PERCENTUALI

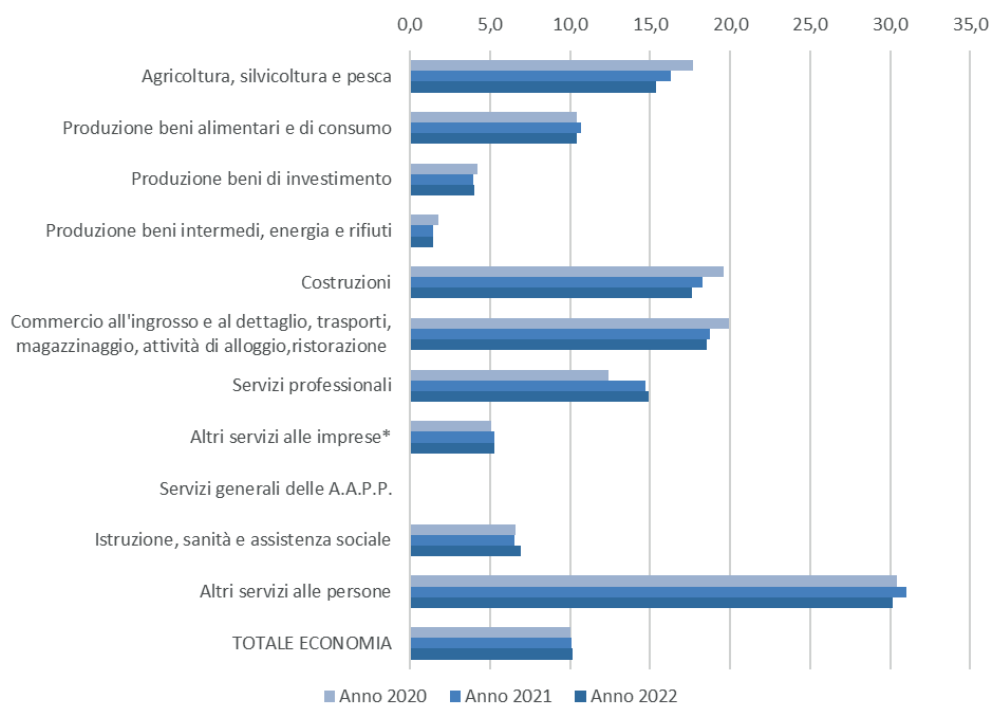
Anni	2019	2020	2021	2022
Incidenza economia sommersa su valore aggiunto	10,9	10,0	10,1	10,2
da Sotto-dichiarazione	5,5	5,3	5,5	5,7
da Lavoro irregolare	4,6	4,0	4,0	3,9
Altro	0,8	0,7	0,6	0,7
Incidenza economia sommersa su PIL	9,7	9,0	9,0	9,1

TABELLA II.2.3: COMPOSIZIONE DEL L'ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2019 - 2022, VALORI PERCENTUALI

Anni	2019	2020	2021	2022
Sotto-dichiarazione	50,7	52,9	54,7	55,6
Lavoro irregolare	42,3	40,1	39,6	38,0
Altro	7,0	7,0	5,8	6,4
Incidenza economia sommersa su PIL	100	100	100	100

Al fine di individuare in modo più accurato le caratteristiche dell'economia sommersa, che appare più legata alle caratteristiche dei clienti e fornitori e al tipo di mercato in cui si svolgono le transazioni piuttosto che alla tipologia di bene o servizio prodotto, nella Figura II.2.1 e nella Tabella II.2.4 si propone una disaggregazione settoriale che privilegia la funzione economica dei prodotti e servizi scambiati anziché le caratteristiche tecnologiche dei processi produttivi. Nella classificazione adottata, le attività economiche dell'Industria sono distinte in Produzione di beni di consumo, Produzione di beni di investimento e Produzione di beni intermedi, quest'ultima include il comparto energetico e la gestione dei rifiuti. Per il settore terziario, i Servizi professionali sono analizzati separatamente rispetto agli 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 il comparto dell'Istruzione, sanità e assistenza sociale, in quanto, nel segmento di mercato, è presente una componente di sommerso non trascurabile.

Nel complesso, i settori dove il peso dell'economia sommersa è maggiore sono gli Altri servizi alla persona, dove esso rappresenta il 30,2% del valore aggiunto del comparto, il Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (18,6%), le Costruzioni (17,6%), l'Agricoltura (15,3%) e i Servizi professionali (14,9%). Si osserva, invece, una incidenza minore per gli Altri servizi alle imprese (5,3%), la Produzione di beni d'investimento (4,0%) e Produzione di beni intermedi (1,4%). Nel settore Istruzione, sanità e assistenza sociale, in cui operano imprese, Amministrazioni pubbliche e Istituzioni sociali private al servizio delle famiglie, il valore aggiunto sommerso pesa per il 6,9% ed è completamente ascrivibile ai produttori per il mercato. Il settore della produzione dei beni alimentari e di consumo si attesta al 10,4% in linea con la media nazionale (10,2%) (Figura II.2.1).

FIGURA II.2.1: INCIDENZA DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO - ANNI 2020-2022, VALORI PERCENTUALI**TABELLA II.2.4: INCIDENZA DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO. ANNI 2019-2022, VALORI PERCENTUALI**

Anni	2019	2020	2021	2022
Agricoltura, silvicoltura e pesca	18,3	17,7	16,3	15,3
Attività manifatturiere ed estrattive, altre attività	5,5	5,5	5,3	5,2
Costruzioni	20,9	19,6	18,3	17,6
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	19,9	20,0	18,7	18,6
Servizi di informazione e comunicazione	6,9	5,5	5,9	5,6
Attività finanziarie e assicurative	3,2	2,5	3,0	2,7
Attività immobiliari	4,8	3,9	3,9	4,3
Attività professionali, scientifiche e tecniche, attività amministrative e di servizi di supporto	13,0	11,7	12,8	12,6
Amministrazione pubblica e difesa, istruzione, sanità e assistenza sociale	4,4	4,0	4,0	4,3
Altre attività di servizi	31,5	30,4	31,0	30,2
Totale	10,9	10,0	10,1	10,2

Nel 2022, l'incidenza del sommerso sul valore aggiunto complessivo si è mantenuta sostanzialmente stabile al 10,2%, registrando un lieve aumento di 0,1 punti percentuali rispetto al 10,1% del 2021, pur in presenza di dinamiche settoriali eterogenee. Si riscontra, infatti, una diminuzione del peso del sommerso per Agricoltura (-1,0 punti percentuali), Costruzioni (-0,6 punti), Altri servizi alle persone (-0,9 punti) e Produzione di beni alimentari e di consumo (-0,3 punti), a fronte di aumenti della sua incidenza nel comparto Istruzione, sanità e assistenza sociale (+0,4 punti) e nei Servizi professionali (+0,2 punti) (Tabella II.2.5).

Il valore aggiunto sommerso generato dalla sotto-dichiarazione nel 2022 rappresenta il 5,7% del valore aggiunto nazionale. La sua incidenza è particolarmente significativa nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (11,3% del valore aggiunto del settore), nei Servizi professionali (11,1%), nelle Costruzioni (11,0%) e negli Altri servizi alla persona

(10,8%). Nell'industria l'incidenza di tale componente è più rilevante nelle attività economiche connesse alla Produzione di beni alimentari e di consumo (7,7%) piuttosto che non in quelle di Produzione di beni di investimento (2,8%) e Produzione di beni intermedi, energia e rifiuti (0,5%) (Tabella II.2.5).

Il valore aggiunto sommerso riconducibile all'impiego di lavoro irregolare è molto rilevante nel settore degli Altri servizi alle persone (18,8%), caratterizzato dalla presenza del lavoro domestico, e in Agricoltura, silvicoltura e pesca (15,3%). Al contrario, il fenomeno risulta limitato nei comparti dell'industria (tra lo 0,9% e il 2,8% nei tre comparti) e in quello degli Altri servizi alle imprese (1,4%) (Tabella II.2.5).

Nel settore primario il sommerso è connesso alla sola componente di lavoro irregolare, la cui incidenza nel 2022 tocca il dato più basso dall'inizio della serie storica. Il sistema fiscale cui sono sottoposte le imprese agricole è caratterizzato dall'adozione di regimi forfettari, da riduzioni della base imponibile e dall'applicazione di aliquote agevolate, che rendono difficilmente configurabile la presenza di dichiarazioni mendaci del reddito di impresa.

TABELLA II.2.5: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNI 2019-2022, VALORI PERCENTUALI				
Settore di attività economica	2019	2020	2021	2022
	TOTALE ECONOMIA SOMMERSA			
Agricoltura, silvicoltura e pesca	18,3	17,7	16,3	15,3
Produzione beni alimentari e di consumo	10,6	10,4	10,7	10,4
Produzione beni di investimento	3,9	4,2	3,9	4,0
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	1,7	1,8	1,4	1,4
Costruzioni	20,9	19,6	18,3	17,6
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio, ristorazione	19,9	20,0	18,7	18,6
Servizi professionali	15,2	12,4	14,7	14,9
Altri servizi alle imprese*	5,9	5,0	5,3	5,3
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	7,2	6,6	6,5	6,9
Altri servizi alle persone	31,5	30,4	31,0	30,2
TOTALE ECONOMIA	10,9	10,0	10,1	10,2
	di cui: ECONOMIA SOMMERSA DA SOTTO-DICHIARAZIONE			
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	-	-	-
Produzione beni alimentari e di consumo	7,7	7,7	7,8	7,7
Produzione beni di investimento	2,6	3,0	2,8	2,8
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,6	0,6	0,5	0,5
Costruzioni	11,7	11,9	11,1	11,0
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio, ristorazione	11,6	12,4	11,4	11,3
Servizi professionali	10,5	8,7	10,9	11,1
Altri servizi alle imprese*	2,3	2,1	2,5	2,4
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,7	2,3	2,7	3,2
Altri servizi alle persone	10,1	9,9	10,4	10,8
TOTALE ECONOMIA	5,5	5,3	5,5	5,7
	di cui: ECONOMIA SOMMERSA DA LAVORO IRREGOLARE			
Agricoltura, silvicoltura e pesca	18,3	17,7	16,3	15,3
Produzione beni alimentari e di consumo	3,0	2,7	2,8	2,8
Produzione beni di investimento	1,3	1,2	1,2	1,2
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	1,1	1,2	0,9	0,9
Costruzioni	9,2	7,7	7,1	6,7
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio, ristorazione	7,1	6,1	6,1	5,9
Servizi professionali	4,7	3,7	3,8	3,8
Altri servizi alle imprese*	1,8	1,5	1,6	1,4
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	4,5	4,3	3,8	3,7
Altri servizi alle persone	20,9	20,0	20,1	18,8
TOTALE ECONOMIA	4,6	4,0	4,0	3,9
	di cui: ECONOMIA SOMMERSA DA ALTRE COMPONENTI			
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	-	-	-
Produzione beni alimentari e di consumo	-	-	-	-
Produzione beni di investimento	-	-	-	-
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	-	-	-	-
Costruzioni	-	-	-	-
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio, ristorazione	1,2	1,4	1,2	1,4
Servizi professionali	-	-	-	-
Altri servizi alle imprese*	1,8	1,4	1,2	1,4
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	-	-	-	-
Altri servizi alle persone	0,5	0,6	0,6	0,5
TOTALE ECONOMIA	0,8	0,7	0,6	0,7

II.2.2 Il lavoro irregolare nel 2022

Il ricorso al lavoro non regolare da parte di imprese e famiglie è una caratteristica strutturale del mercato del lavoro italiano. Si definiscono irregolari le posizioni lavorative per le quali non viene rispettata la normativa vigente in materia fiscale e contributiva, nonché quelle relative ad attività illegali, che risultano pertanto non osservabili direttamente presso le imprese, le istituzioni e le fonti amministrative.

Nel 2022 le unità di lavoro a tempo pieno (ULA) in condizione di non regolarità sono state 2 milioni e 986 mila, con una prevalenza di lavoratori dipendenti, pari a 2 milioni e 168 mila ULA. Rispetto al 2021, il lavoro irregolare è sostanzialmente stabile, con un lieve incremento dello 0,1% (circa 2500mila ULA). Entrambe le componenti, dipendenti e indipendenti, hanno registrato una dinamica simile con un aumento, rispettivamente, dello 0,1% e 0,2%, equivalente a 1,2mila ULA dipendenti e 1,3mila ULA indipendenti (Tabella II.2.6).

Il tasso di irregolarità, utilizzato quale indicatore di diffusione del fenomeno e calcolato come incidenza percentuale delle ULA non regolari sul totale, scende nel 2022 al 12,5% dal 12,9% dell'anno precedente, segnando una ulteriore significativa riduzione (-0,4 punti percentuali) che ha rafforzato il *trend* decrescente in atto dal 2015 (-2,9 punti). Questa riduzione è dovuta alla modesta crescita delle ULA irregolari (+0,1%) in presenza di un significativo aumento dell'input di lavoro regolare, che nel 2022 ha registrato un incremento del 4,2%, pari a circa 837mila ULA. Il tasso di irregolarità rimane più elevato tra i dipendenti in confronto agli indipendenti, rispettivamente al 12,7% e all'11,8%; tuttavia, dal 2020 si osserva una progressiva riduzione della differenza nell'incidenza del lavoro irregolare tra le due categorie. Nel 2022 si è registrata una diminuzione di 0,5 punti percentuali del tasso di irregolarità per le ULA dipendenti e di 0,3 punti percentuali per quelle indipendenti (Tabella II.2.6).

Rispetto al 2015, anno in cui il fenomeno ha raggiunto la massima espansione, le unità di lavoro irregolari nel 2022 risultano inferiori di circa 545 mila unità. Tale riduzione rappresenta il risultato combinato di una diminuzione di 379 mila unità dipendenti e 167 mila unità indipendenti. Il tasso di irregolarità si riduce di 2,9 punti percentuali, passando dal 15,4% del 2015 al 12,5% del 2022 (Tabella II.2.6).

TABELLA II.2.6: UNITÀ DI LAVORO REGOLARI E NON REGOLARI PER POSIZIONE NELLA PROFESSIONE ANNI 2019- 2022, IN MIGLIAIA						
Anni	Regolari	Non regolari	Totale	Tasso di regolarità	Tasso di irregolarità	
			Totale			
2019	20.251	3.504	23.755	85,3		14,7
2020	18.214	2.875	21.088	86,4		13,6
2021	20.131	2.983	23.115	87,1		12,9
2022	20.968	2.986	23.954	87,5		12,5
Dipendenti						
2019	14.052	2.537	16.589	84,7		15,3
2020	12.871	2.116	14.987	85,9		14,1
2021	14.198	2.167	16.365	86,8		13,2
2022	14.846	2.168	17.014	87,3		12,7
Indipendenti						
2019	6.199	967	7.166	86,5		13,5
2020	5.343	759	6.101	87,6		12,4
2021	5.933	817	6.750	87,9		12,1
2022	6.122	818	6.940	88,2		11,8

In generale, nel 2022 l'incidenza del lavoro irregolare resta più rilevante nei Servizi e raggiunge livelli particolarmente elevati nel settore degli Altri servizi alle persone (39,3%), dove si concentra la domanda di prestazioni lavorative non regolari da parte delle famiglie. Molto significativa risulta la presenza di lavoratori irregolari in Agricoltura (17,4%), nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (14,5%) e nelle Costruzioni (12,4%) (Tabella II.2.7).

L'incidenza del lavoro irregolare sul totale dell'occupazione registra una riduzione diffusa in tutti i settori di attività economica. I settori nei quali si osservano le flessioni più consistenti sono gli Altri servizi alle imprese e l'Istruzione, sanità e assistenza sociale che

segnano, rispettivamente, una riduzione di 0,7 e 0,6 punti percentuali rispetto al 2021. Seguono i comparti degli Altri servizi alle persone e Costruzioni, in cui il tasso di irregolarità si riduce di 0,5 punti percentuali. Flessioni meno marcate si rilevano in Agricoltura, silvicoltura e pesca e per le attività di Produzione di beni di investimento, in cui tasso di irregolarità di riduce di 0,4 punti percentuali; e nei settori di Produzione di beni alimentari e di consumo e Commercio, per i quali si registra una riduzione di 0,3 punti percentuali. Infine, nel settore dei Servizi professionali il tasso di irregolarità scende di 0,1 punti percentuali mentre resta invariato in quello della Produzione di beni intermedi.

Nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione il tasso di irregolarità passa dal 14,8% del 2021 al 14,5% del 2022. In questo settore, fortemente caratterizzato dalla presenza di lavoro irregolare, il calo è riconducibile alla flessione del tasso di irregolarità per i dipendenti (-0,4 punti percentuali) mentre quello degli indipendenti, in controtendenza rispetto agli altri settori, registra un modesto aumento (+0,1 punti percentuali).

Nel comparto dell'Istruzione, sanità e assistenza sociale, il tasso di irregolarità scende di 0,6 punti percentuali, passando dal 7,2% del 2021 al 6,6% del 2022. L'incidenza del lavoro irregolare si riduce in misura più consistente negli indipendenti (-1,0 punti percentuali) rispetto ai dipendenti (-0,5 punti percentuali).

In Agricoltura e nelle Costruzioni la riduzione dell'incidenza del fenomeno è quasi interamente a carico della componente degli occupati dipendenti, il cui tasso di irregolarità cala, rispettivamente, di 0,6 e 0,7 punti percentuali, mentre per gli indipendenti si registra una modesta riduzione di 0,3 punti percentuali in entrambi i settori.

Gli Altri servizi alle imprese riportano nel complesso una riduzione del tasso di irregolarità di 0,7 punti percentuali che passa dal 8,2% nel 2021 al 7,5% nel 2022, a sintesi di un calo di 0,6 punti per la componente dipendente e di 0,7 punti percentuali di quella indipendente.

Negli Altri servizi alle persone il tasso di irregolarità scende al 39,3% dal 39,8% del 2021, in presenza di una significativa riduzione dell'incidenza della componente indipendente (-0,8 punti percentuali) a fronte di un modesto aumento di quella dipendente (+0,1 punti percentuali).

TABELLA II.2.7: TASSO DI IRREGOLARITÀ DELLE UNITÀ DI LAVORO PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNI 2019-2022												
Macrosettore	2019			2020			2021			2022		
	Dipendenti	Indipendenti	Totale	Dipendenti	Indipendenti	Totale	Dipendenti	Indipendenti	Totale	Dipendenti	Indipendenti	Totale
Agricoltura, silvicoltura e pesca	39,0	9,5	19,8	37,6	9,4	19,4	35,1	8,4	17,8	34,5	8,1	17,4
Prod. beni alimentari e di consumo	7,4	11,8	8,3	7,2	12,8	8,3	6,5	12,8	7,8	6,5	11,6	7,5
Prod. beni di investim.	4,4	10,2	5,0	4,3	9,9	4,8	3,6	9,6	4,1	3,3	9,0	3,8
Prod. beni intermedi, energia e rifiuti	4,8	14,1	5,2	4,6	13,8	4,9	3,9	13,2	4,3	3,9	13,0	4,3
Costruzioni	17,4	12,6	15,4	16,4	12,7	14,9	14,5	10,6	12,9	13,8	10,3	12,4
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, alloggio e ristorazione	17,4	16,6	17,1	15,8	14,8	15,4	14,7	14,8	14,8	14,3	14,9	14,5
Servizi professionali	9,6	6,8	7,6	8,8	6,1	6,8	7,8	5,8	6,3	7,5	5,8	6,2
Altri servizi alle imprese	8,3	13,7	9,7	7,7	12,6	8,9	6,5	13,3	8,2	5,9	12,6	7,5
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	7,2	14,3	8,3	7,2	13,1	8,1	6,2	12,3	7,2	5,6	11,3	6,6
Altri servizi alle persone	49,2	19,4	42,2	45,2	20,0	39,9	45,5	19,7	39,8	45,4	18,9	39,3
TOTALE ECONOMIA	15,3	13,5	14,7	14,1	12,4	13,6	13,2	12,1	12,91	12,7	11,8	12,47

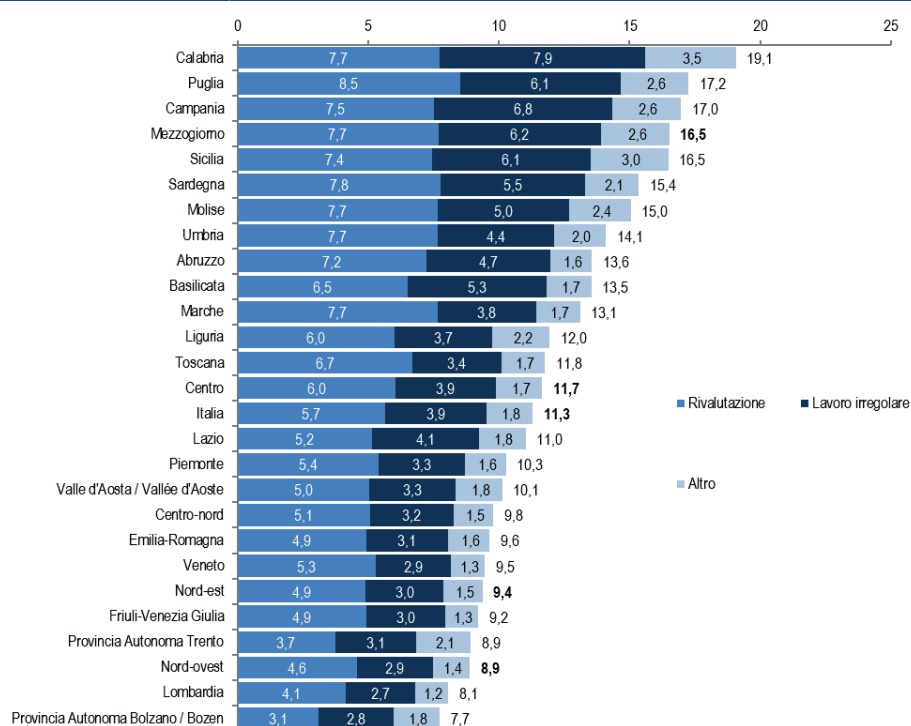
II.2.3 La distribuzione territoriale dell'economia non osservata

La distribuzione territoriale dell'incidenza dell'economia non osservata si basa sulle informazioni fornite dalle stime dei Conti Economici Territoriali⁸. A livello regionale, vengono identificate in modo dettagliato le componenti del sommerso economico generato dalla sotto-dichiarazione del valore aggiunto e dall'impiego di lavoro irregolare. Per le rimanenti componenti del sommerso economico - quali mance, fitti non dichiarati e integrazione domanda-offerta - e l'economia illegale, viene invece elaborata una stima aggregata. Per agevolare il confronto, si segnala che nel 2022 l'incidenza di quest'ultima componente dell'economia non osservata sul Valore aggiunto risulta pari all'1,8%, con l'incidenza dell'illegale e delle altre componenti del sommerso pari, rispettivamente, all'1,1% e allo 0,7%.

In generale, l'incidenza dell'economia non osservata è molto alta nel Mezzogiorno, dove nel 2022 rappresenta il 16,5% del valore aggiunto complessivo, seguita dal Centro dove il peso si attesta all'11,7%. Sensibilmente più contenute, e inferiori alla media nazionale, sono le quote raggiunte nel Nord-est e nel Nord-ovest, rispettivamente, pari al 9,4% e 8,9% (Figura II.2.2).

Il peso relativo delle tre componenti dell'economia non osservata si conferma anche a livello di ripartizione geografica; prevale ovunque l'incidenza del valore aggiunto generato dalla sotto-dichiarazione che raggiunge il livello più alto nel Mezzogiorno (7,7% del valore aggiunto), mentre il livello più contenuto si registra nel Nord-ovest (4,6%).

FIGURA II.2.2: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA SUL VALORE AGGIUNTO NELLE REGIONI ITALIANE - ANNO 2022, VALORI PERCENTUALI



⁸ Le elaborazioni si basano sui Conti economici territoriali diffusi da Istat il 30 giugno 2025 (Sistema informativo e banche dati, <https://www.istat.it/sistema-informativo-6/conti-economici-territoriali-1995-2023/>), coerenti con le stime nazionali pubblicate il 3 marzo 2025.

Nel Mezzogiorno è significativa anche la quota di valore aggiunto generato da impiego di lavoro irregolare che si attesta al 6,2%. Tale incidenza è uguale a quella media nazionale al Centro (3,9%); inferiore, invece, nel Nord-est e Nord-ovest dove si attesta, rispettivamente, al 3,0% e al 2,9%.

A livello regionale l'incidenza dell'economia non osservata sul valore aggiunto oscilla tra il 19,1% della Calabria e il 7,7% della Provincia Autonoma di Bolzano-Bozen, con uno scostamento dall'incidenza media nazionale pari, rispettivamente, a +7,8 e -3,6 punti percentuali.

Le quote di sommerso dovuto alla sotto-dichiarazione del valore aggiunto più elevate si osservano in Puglia (8,5%), Sardegna (7,8%), Calabria, Molise, Umbria e Marche (7,7%), Campania (7,5%); incidenze più contenute si registrano, invece, nella Provincia Autonoma di Bolzano-Bozen (3,1%) e nella Provincia Autonoma di Trento (3,7%).

Il sommerso derivante dall'impiego di input di lavoro irregolare incide maggiormente in Calabria (7,9%), Campania (6,8%), Puglia e Sicilia (6,1%); quote più contenute si osservano in Lombardia (2,7%), Provincia Autonoma di Bolzano-Bozen (2,8%), Veneto (2,9%), Friuli-Venezia Giulia (3,0%), Provincia Autonoma di Trento e Emilia Romagna (3,1%).

TABELLA II.2.8: COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA PER REGIONE. DISTRIBUZIONE PERCENTUALE - ANNO 2022

	Sotto-dichiarazione	Lavoro irregolare	Altro	Totale NOE
Mezzogiorno	30,2	35,9	32,9	32,6
Nord-ovest	26,8	24,9	26,3	26,1
Centro	22,9	21,4	21,3	22,2
Nord-est	20,0	17,8	19,5	19,1
Lombardia	16,8	15,8	16,2	16,3
Lazio	10,4	12,0	11,6	11,1
Veneto	8,6	6,8	6,9	7,7
Campania	8,2	10,8	9,2	9,2
Emilia-Romagna	7,9	7,3	8,1	7,7
Toscana	7,7	5,8	6,2	6,8
Piemonte	7,0	6,3	6,5	6,7
Sicilia	6,7	8,1	8,6	7,5
Puglia	6,5	6,9	6,3	6,6
Marche	3,1	2,3	2,2	2,7
Liguria	2,8	2,6	3,3	2,8
Sardegna	2,7	2,8	2,3	2,6
Calabria	2,5	3,7	3,6	3,1
Abruzzo	2,3	2,2	1,7	2,2
Friuli-Venezia Giulia	1,9	1,7	1,5	1,7
Umbria	1,7	1,4	1,4	1,5
Provincia Autonoma Bolzano	0,8	1,1	1,5	1,0
Basilicata	0,8	1,0	0,7	0,8
Provincia Autonoma Trento	0,8	1,0	1,4	0,9
Molise	0,5	0,5	0,5	0,5
Valle d'Aosta	0,2	0,2	0,3	0,2
Italia	100	100	100	100

Per fornire una rappresentazione completa dell'incidenza dell'economia sommersa sull'economia complessiva, è opportuno considerare non solo la quota del sommerso rispetto al valore aggiunto di ciascuna regione, ma anche il contributo che ciascuna regione apporta al totale nazionale del sommerso. Accanto all'indicatore di incidenza regionale, che esprime la "propensione" al sommerso, è quindi utile affiancare un secondo indicatore, definibile come "impatto", che misura il peso percentuale del sommerso regionale sul totale del sommerso nazionale (Tabella II.2.9). L'impatto è influenzato dalla dimensione dell'economia locale e, pertanto, non può essere interpretato a sé stante ma va analizzato congiuntamente alla propensione, per comprendere appieno la diffusione e la rilevanza territoriale del fenomeno.

Per facilitare la lettura sia la propensione che l'impatto sono stati trasformati in una scala ordinale⁴ che classifica ciascuna regione in base alla posizione assunta rispetto alla media nazionale e i risultati ottenuti sono illustrati nella Tabella II.2.9. Si osserva la posizione della Campania che si caratterizza per valori superiori alla media nazionale sia per la propensione sia per l'impatto del sommerso. Di contro, la Calabria e la Sardegna, entrambe

con una propensione molto superiore alla media nazionale, hanno un impatto inferiore in virtù della minore dimensione del sistema economico. Emerge anche il ruolo del Lazio che, pur presentando una propensione in linea con la media nazionale, mostra un impatto significativamente alto sul sommerso nazionale, e quello della Lombardia che con una propensione molto inferiore alla media nazionale presenta anch'essa un impatto sul sommerso molto elevato.

TABELLA II.2.9: CLASSIFICAZIONE DELLE REGIONI IN BASE AGLI INDICATORI DI PROPENSIONE E DI IMPATTO, ANNO 2022

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

III. EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA

III.1 PRINCIPALI EVIDENZE PER IL PERIODO 2018-2022

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 2018-2022						
	Anno	2018	2019	2020	2021	2022*
Gap IRPEF imprese e lav.aut in mln di euro (IRPEF _{nv})	Non dichiarato (*)	33.658	32.871	31.914	33.018	34.392
	Non versato (**)	2.283	2.194	1.706	2.316	2.560
	Complessivo	35.941	35.064	33.620	35.333	36.952
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % dell'imposta potenziale (IRPEF _{nv} / IRPEF _p)	Non dichiarato (*)	56,4%	58,6%	60,6%	56,9%	55,7%
	Non versato (**)	3,8%	3,9%	3,2%	4,0%	4,1%
	Complessivo	60,2%	62,5%	63,9%	60,9%	59,8%
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % del PIL (IRPEF _{nv} / PIL)	Non dichiarato (*)	1,9%	1,8%	1,9%	1,8%	1,7%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	2,0%	1,9%	2,0%	1,9%	1,8%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2022 sono da considerarsi semi-definitivi.

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2022

Il triennio 2018-2020 è stato caratterizzato da una netta diminuzione dell'importo del *gap da omessa dichiarazione* (in milioni di euro), andamento presumibilmente innescato dalla riduzione della platea di riferimento, a sua volta determinata dall'introduzione e progressiva espansione del regime forfetario e accentuato, nell'ultimo anno del periodo, dall'impatto della pandemia Covid-19, che ha comportato una contrazione generalizzata dell'attività economica. L'incidenza di tali fattori sugli importi dichiarati e non dichiarati risulta tuttavia non omogenea, determinando di conseguenza un *trend* altalenante della *propensione al gap* (ovvero del *gap* in rapporto all'imposta potenziale) nel periodo considerato. Nel 2021 si è poi assistito ad un incremento del *gap* con un *trend* di crescita che si è andato consolidando nel 2022. Le stime relative all'anno d'imposta 2022 confermano, inoltre, ciò che si era già osservato nel 2021, ossia un moderato aumento dell'importo del *gap*, cui si contrappone un ben più deciso incremento degli importi dichiarati, da cui consegue una contrazione della *propensione al gap* non dichiarato che si attesta nel 2022 al 55,7%. Per quanto riguarda la componente dei mancati versamenti, si registra, analogamente all'imposta non dichiarata, una crescita dopo il 2020 che si traduce, in termini di *propensione*, in un valore di 4 punti percentuali rispetto all'imposta potenziale.

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 2018-2022) 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*.

TABELLA 1 - DISTRIBUZIONE REGIONALE DEL GAP DELL'ADDIZIONALE REGIONALE ALL'IRPEF IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA POTENZIALE (A DESTRA). MEDIE 2018-2022

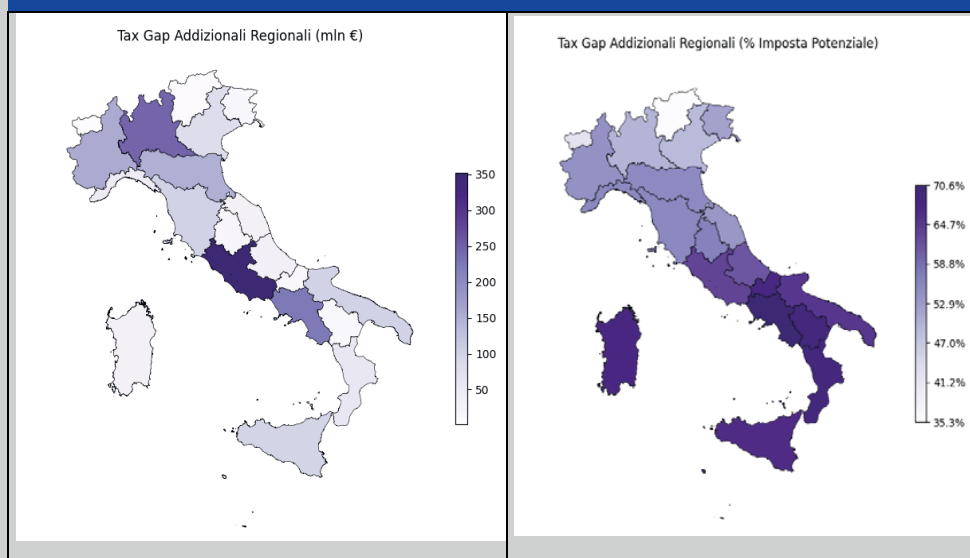
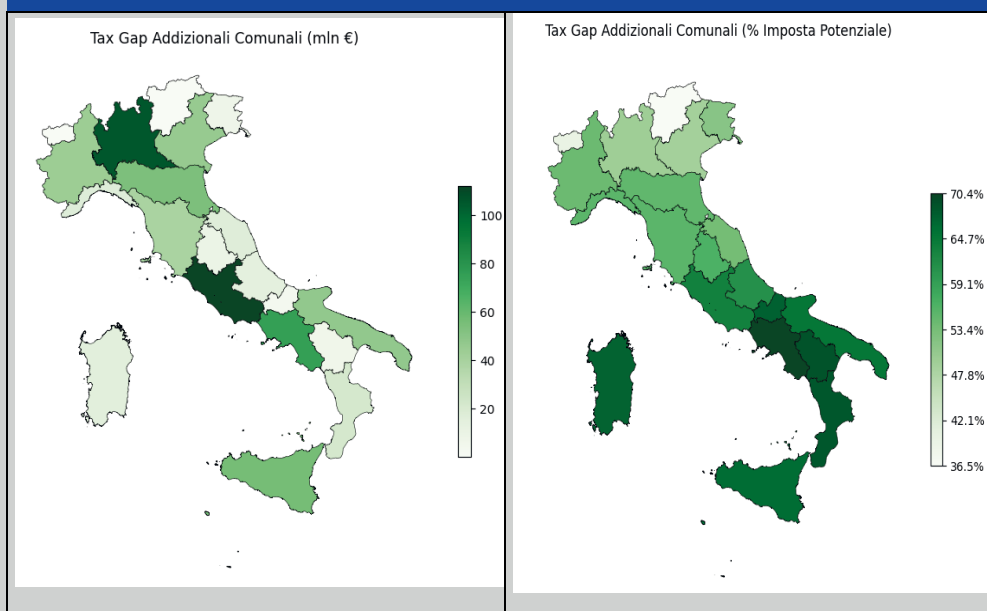


TABELLA 2 - DISTRIBUZIONE REGIONALE DEL GAP DELL'ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA POTENZIALE (A DESTRA). MEDIE 2018-2022



Per quanto riguarda il *tax gap* dell'IRPEF riconducibile ai lavoratori dipendenti irregolari, si riportano, di seguito, le stime relative al periodo 2018-2022.

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 irregolare⁹ 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 o altri compensi percepiti “fuori busta paga”, immigrati illegali.

Con riferimento agli anni di imposta 2018-2022, le stime dell'evasione fiscale IRPEF riferite al lavoro dipendente irregolare si basano sulle misurazioni Istat relative alle retribuzioni dei lavoratori irregolari all'interno della Contabilità nazionale¹⁰ e sui dati delle dichiarazioni fiscali elaborati dal Ministero dell'economia e delle finanze. La metodologia adottata consente di approssimare l'IRPEF evasa sulle posizioni lavorative classificate dall'Istat come totalmente irregolari applicando le aliquote registrate nel mercato regolare nella stessa branca di attività.

La Tabella III.1.1.2 riporta i risultati ottenuti per gli anni di imposta 2018-2022. I dati si riferiscono alle posizioni lavorative dipendenti irregolari per l'intera economia e per i settori più numerosi in termini di posizioni irregolari. Si considerano due scenari: i) nel primo i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria uguale a quella dei dipendenti regolari (per strato); ii) nel secondo i lavoratori dipendenti irregolari percepiscono una retribuzione oraria diversa da quella dei dipendenti regolari. Considerando il primo scenario, la dinamica dell'evasione fiscale IRPEF da lavoro dipendente irregolare registra, nel 2022, una diminuzione pari a 391 milioni di euro rispetto al 2021. È utile osservare che questi risultati possano riflettere una sottostima del fenomeno, per diverse ragioni: i) sono state considerate aliquote calcolate sulla base degli importi dichiarati che riflettono il peso delle imposte dichiarate in ciascuna branca di attività economica; ii) le stime si riferiscono alle sole posizioni lavorative irregolari complessive. In aggiunta, la costruzione delle aliquote effettive risente delle ulteriori limitazioni di seguito indicate: i) sono state considerate imprese con un numero di addetti fino a 19; ii) la classificazione per dimensione di impresa operata da Istat non trova esatto riscontro in quella presente nel database MEF. Al tempo stesso, poiché la retribuzione dei lavoratori dipendenti irregolari è inferiore a quella dei lavoratori regolari, l'aliquota effettiva applicata potrebbe essere distorta verso l'alto, circostanza che potrebbe determinare una sovrastima del gettito IRPEF evaso.

⁹ 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.

¹⁰ 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 2018-2022										
VARIABILE	2018		2019		2020		2021		2022	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
Base imponibile evasa totale	38.863	28.631	39.075	28.208	33.514	23.914	32.904	24.776	34.947	26.251
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.776	1.791	2.830	1.755	2.667	1.747	2.454	1.759	2.501	1.830
Personale Domestico Famiglie	7.563	7.609	7.690	7.527	6.773	6.538	6.463	6.718	6.717	6.811
Base imponibile IRPEF evasa	35.862	26.517	36.057	26.123	30.943	22.161	30.284	22.892	32.157	24.239
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.544	1.641	2.593	1.608	2.445	1.601	2.237	1.604	2.279	1.668
Personale Domestico Famiglie	7.270	7.314	7.392	7.235	6.512	6.285	6.192	6.436	6.435	6.525
Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	4.532	3.267	4.675	3.324	3.882	2.738	3.997	2.957	3.606	2.616
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	188	121	219	136	209	136	198	141	181	132
Personale Domestico Famiglie	833	838	889	870	791	764	760	790	568	576
GAP addizionale regionale lavoratori dipendenti irregolari	571	422	570	413	487	349	479	362	517	389
GAP addizionale comunale lavoratori dipendenti irregolari	230	170	235	170	203	145	200	151	216	163
Totale Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	5.333	3.859	5.479	3.907	4.573	3.233	4.676	3.471	4.339	3.169
n. posizioni lavorative irregolari*		2.968		2.897		2.671		2.562		2.615

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.

La Tabella III.1.1.3 riporta il *gap* relativo agli **omessi versamenti per i non titolari di partita IVA**, ovvero dei contribuenti che non dichiarano redditi derivanti dalle attività imprenditoriali e professionali ma risultano percepire altre tipologie di redditi (quali ad esempio da lavoro dipendente, da pensione, derivanti da rendite, ecc.).

La serie storica dal 2016 al 2021, ultimo anno per cui sono disponibili i dati, evidenzia un ammontare degli omessi versamenti che passa da 1.054 a 1.089 milioni di euro, con un andamento inizialmente crescente, che raggiunge il culmine in corrispondenza dell'anno d'imposta 2018, e una successiva inversione di tendenza fino al 2020 per poi risalire nell'ultimo anno considerato. Anche rapportando tale valore all'imposta dichiarata, l'incidenza denota un andamento sostanzialmente analogo, con un valore che nell'ultimo anno si attesta 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 2016-2021							
	Anno	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Non titolari di partita IVA	Ammontare	1.054	1.065	1.215	1.179	912	1.089
	Propensione	0,5%	0,5%	0,6%	0,6%	0,4%	0,5%

Box III.1.1.2: La stima *bottom-up* del tax *gap* nel regime di vantaggio

L'approccio *bottom-up* adottato per stimare il *tax gap* nel regime agevolato dei minimi (2012-2018) e forfettari (2015-2018) si basa sull'applicazione di una versione estesa del modello di Heckman, articolata in tre stadi. I primi due step sono implementati al fine di ottenere una stima non distorta della base imponibile non dichiarata (BIND) dei contribuenti aderenti ai regimi agevolati. Si noti che, poiché in questi stadi non è rispettata l'ipotesi di normalità dei termini di errore delle regressioni, si è scelto di utilizzare una versione del modello di Heckman robusta rispetto a tale violazione. Il terzo ed ultimo stadio ha invece la funzione di identificare i contribuenti che, in base alle stime ottenute negli stadi

precedenti, superano la soglia dei ricavi prevista per l'accesso al regime agevolato. Ciò consente dunque di escludere i contribuenti che, in assenza di evasione, non avrebbero soddisfatto i requisiti di fatturato necessari per aderire al regime agevolato di cui hanno beneficiato. Per semplicità di esposizione, questi contribuenti verranno denominati "falsi minimi" e "falsi forfettari".

La Tabella 1 mostra il numero di contribuenti in regime agevolato per gli anni di imposta 2012-2018.

TABELLA 1: NUMERO DI CONTRIBUENTI- ANNI 2012-2018

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Numero contribuenti minimi	399.716	343.100	389.548	318.703	234.317	159.679	103.990
Numero contribuenti falsi minimi	44.338	139.764	184.826	193.328	177.887	155.132	132.336
Numero contribuenti forfettari	-	-	-	143.638	423.182	514.789	632.356
Numero contribuenti falsi forfettari	-	-	-	13.671	31.828	131.685	209.224
Numero contribuenti regime agevolato	399.716	343.100	389.548	462.341	657.499	674.468	736.346
Numero contribuenti falsi minimi + falsi forfettari	44.338	139.764	184.826	206.999	209.715	286.817	341.560

Per quanto riguarda il regime dei minimi, si osserva un incremento costante del numero di contribuenti aderenti nel triennio 2012-2014¹¹, seguita da una progressiva diminuzione dal 2015 in poi, anno in cui è stato introdotto il nuovo regime dei forfettari e a partire dal quale non risulta più possibile l'accesso¹² al regime dei minimi. L'introduzione del regime forfettario ha quindi determinato un aumento nel numero di contribuenti beneficiari dei regimi agevolati.

Parallelamente, si è registrato un incremento nel numero complessivo di "falsi minimi" e "falsi forfettari".

L'incidenza dei falsi minimi risulta sistematicamente superiore rispetto a quella dei falsi forfettari fino al 2017, mentre nell'ultimo anno di analisi si registra un'inversione di tendenza: il numero di falsi forfettari supera quello dei falsi minimi, principalmente in ragione dell'ampliamento della platea dei contribuenti forfettari e della progressiva riduzione di quella riferita al regime dei minimi.

Occorre inoltre precisare che una parte dei soggetti classificati come falsi minimi potrebbe comunque rispettare il limite di ricavi previsto per l'accesso al regime forfettario: si stima che circa il 26% di coloro che nel 2018 risultano essere falsi minimi avrebbe rispettato le soglie per l'ingresso nel regime forfettario nello stesso anno.

La Tabella 2 mostra i valori del *gap* per i regimi agevolati, espressi in valore assoluto (in milioni di euro) e come percentuale dell'imposta potenziale. Come evidenziato anche nelle precedenti edizioni, nel triennio 2012-2014, caratterizzato dalla sola presenza del regime dei minimi, il *gap* mostra un andamento altalenante in termini di importo, accompagnato da una propensione all'evasione in crescita.

A partire dal 2015, con l'introduzione del nuovo regime dei forfettari, si assiste ad un aumento costante dell'importo complessivo del *gap*, coerente rispetto al corrispondente aumento della platea dei contribuenti in regime agevolato (Tabella 2).

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

TABELLA 2: AMMONTARE DEL GAP REGIMI AGEVOLATI E RAPPORTO RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) in milioni di euro - ANNI 2012-2018

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Gap minimi	280	266	271	107	87	60	38
Gap minimi in % dell'imposta potenziale	69,8%	75,7%	76,1%	54,7%	55,6%	55,9%	54,1%
Gap forfettari	-	-	-	171	528	540	638
Gap forfettari in % dell'imposta potenziale	-	-	-	61,5%	58,1%	58,0%	57,6%
Gap regimi agevolati	280	266	271	278	615	600	676
Gap in % dell'imposta potenziale regimi agevolati	69,77%	75,74%	76,07%	56,95%	57,33%	57,58%	57,3%

¹¹ Vedi Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2022

¹² La legge n. 190 del 2014 (articolo 1, comma 88) prevede che coloro che al 31 dicembre 2014 rientravano nel previgente regime dei minimi possono continuare ad avvalersene per il periodo che residua al completamento del quinquennio agevolato e comunque fino al compimento del trentacinquesimo anno di età. A partire dal 2015, non è più consentito l'accesso al regime dei minimi né il rientro nel medesimo per coloro che ne sono usciti

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 2018-2022

	Anno	2018	2019	2020	2021	2022*
Gap IRES in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato (*)	7.188	7.575	6.976	5.794	8.390
	Non versato (**)	1.535	1.595	1.229	1.813	1.929
	Complessivo	8.723	9.171	8.205	7.607	10.320
Gap IRES in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRES _p)	Non dichiarato (*)	19,1%	19,9%	20,4%	13,8%	15,9%
	Non versato (**)	4,1%	4,2%	3,6%	4,3%	3,7%
	Complessivo	23,2%	24,1%	24,0%	18,1%	19,5%
Gap IRES in % del PIL (IRESNV/PIL)	Non dichiarato (*)	0,4%	0,4%	0,4%	0,3%	0,4%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	0,5%	0,5%	0,5%	0,4%	0,5%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2022 sono da considerarsi semi-definitivi.

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2022

Nel periodo 2018-2021, la serie storica del *gap* da omessa dichiarazione presenta un *trend* complessivamente decrescente sia negli importi che nella propensione. In particolare, per l'anno 2021, si evidenzia una intensificazione di tale tendenza, con un netto calo dell'importo del *gap* e un'ancor più drastica riduzione della propensione al *gap*, determinata dal concomitante aumento degli importi dichiarati. Quest'ultimo fenomeno è presumibilmente riconducibile alla generale ripresa dell'attività economica, e risulta particolarmente pronunciato nei settori interessati dall'entrata a regime di provvedimenti mirati (come, ad esempio, la trasmissione dei corrispettivi telematici e l'ampliamento dei bonus edilizi)¹³. L'ultimo anno, per quanto ancora provvisorio, segna un incremento dell'imposta non dichiarata e della propensione a evadere.

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*¹⁴ deriva, in estrema sintesi, dalla differenza tra l'IVA potenziale, ricavata dai dati di Contabilità nazionale¹⁵ 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 nazionali¹⁶, 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)¹⁷ dei rimborsi, delle compensazioni e della variazione dello stock di credito rispetto all'anno precedente.

¹³ La valutazione dell'impatto complessivo sulla finanza pubblica dei suddetti provvedimenti non rientra tra gli obiettivi di questa relazione, incentrata esclusivamente sull'evasione fiscale.

¹⁴ Per ulteriori approfondimenti si veda la nota metodologica in Appendici Metodologiche della Relazione 2021.

¹⁵ I dati di Contabilità nazionale vengono utilizzati in quanto includono al loro interno l'economia sommersa. Esistono due stime della base potenziale, a seconda dell'ipotesi che si formula sulle modalità di realizzazione dell'evasione IVA: con consenso, tra venditore e acquirente, e senza consenso, ovvero quando il venditore fattura regolarmente all'acquirente senza poi dichiarare e versare l'IVA.

¹⁶ 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.

¹⁷ 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 2018-20212(MILIONI DI EURO)

Anni	IVA lorda (1)	IVA competenza Economica (2)	Stock crediti (3)	Variazione stock crediti (4)	IVA effettiva di competenza (IVAEC) (5)
2018	133.577	104.294	39.940	-743	105.037
2019	136.861	106.311	37.717	-2.223	108.534
2020	126.664	95.794	37.043	-674	96.468
2021	145.694	117.138	41.311	4.268	112.870
2022	171.247	133.585	46.612	5.301	128.284

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2022 sono da considerarsi semi-definitivi.

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2022.

Nel quinquennio considerato, la serie storica dell'IVAEC (Tabella III.1.3.1, colonna 5) e dell'IVA di competenza economica (Tabella III.1.3.1, colonna 2)¹⁸ presentano una dinamica crescente, dovuto all'introduzione della fatturazione elettronica tra il 2018 e il 2019 e alla ripresa dell'attività economica tra il 2020 e il 2022.

Tuttavia, gli aggregati di finanza pubblica hanno subito una battuta d'arresto nel 2020 determinata dalla pandemia da Covid-19, che ha comportato una discesa dei valori di IVAEC e di IVA di competenza economica al di sotto dei valori registrati nel 2018. Tale riduzione è principalmente imputabile alla caduta dell'IVA lorda che decresce in aggregato di 10 miliardi (-7%) rispetto al 2019 a causa della crisi economico-sanitaria iniziata a marzo 2020. Occorre tenere presente che il valore di IVA lorda include al suo interno, per l'anno 2020, non solo l'IVA da adempimento spontaneo, ma anche una stima degli importi di IVA di competenza del 2020, il cui versamento è stato sospeso e prorogato al 2021/2022 a seguito degli interventi normativi messi in atto per contrastare l'emergenza da COVID-19 (e.g., Decreti-Legge "Cura Italia" DL 18/2020, "Liquidità" DL 23/2020, "Rilancio" DL 34/2020, "Agosto" DL 104/2020 e "Ristori" DL 137/2020)¹⁹.

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

Il 2022, invece, è segnato dal significativo aumento dei prezzi al consumo e dell'aumento del costo dei beni energetici che hanno incrementato sia la componente relativa agli scambi interni che quella relativa alle importazioni. Come per il 2022, la traslazione dell'effetto registrato per l'IVA lorda non si ripercuote completamente sull'IVAEC per via del notevole incremento dello *stock* di crediti (+5 miliardi).

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

Il *gap* IVA in valore assoluto si riduce di circa 4 miliardi tra il 2018 e il 2021 (di cui 3 miliardi dovuti al *gap* da dichiarazione e 1 miliardo agli omessi versamenti), mentre tra il 2021 e il 2022 si registra un aumento di circa 1 miliardo, imputabile principalmente al *gap* da dichiarazione (+700 milioni).

¹⁸ 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.

¹⁹ In linea con le stime effettuate dall'ISTAT, tale importo è stato poi sottratto per l'85% alle riscossioni del 2021 e il restante 15% alle riscossioni del 2022.

TABELLA III.1.3.2: GAP IVA IN VALORE ASSOLUTO (MLN DI EURO) E INCIDENZA RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) E AL PIL - ANNI 2018-2022

	Anno	2018	2019	2020	2021	2022
Gap IVA in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato (*)	21.918	21.191	18.174	19.059	19.755
	Dichiarato e non versato (**)	10.219	9.880	8.474	8.886	9.211
	Complessivo	32.137	31.071	26.647	27.945	28.966
Gap IVA in % dell'imposta poten- ziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato (*)	16,0%	15,2%	14,8%	13,5%	12,6%
	Dichiarato e non versato (**)	7,4%	7,1%	6,9%	6,3%	5,9%
	Complessivo	23,4%	22,3%	21,6%	19,8%	18,4%
Gap IVA in % del PIL (IVANV/PIL)	Non dichiarato (*)	1,2%	1,2%	1,1%	1,0%	1,0%
	Dichiarato e non versato (**)	0,6%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%
	Complessivo	1,8%	1,7%	1,6%	1,5%	1,5%

Nota: ⁽¹⁾ La componente del "dichiarato e non versato" si riferisce ai dati desunti dai controlli automatici ai sensi dell'art. 54 bis del D.P.R. 633/72. A partire dal 2019 tale importo è stimato.

Tuttavia, la dinamica della propensione ad evadere l'imposta, ottenuta come rapporto tra *gap* e imposta potenziale, differisce parzialmente dall'andamento del *gap* sopra esposto (Tabella III.1.3.2), registrando una riduzione costante nel quinquennio considerato complessivamente di 5 punti percentuali, sospinti in misura preponderante dalla riduzione del *gap* da mancata dichiarazione (-3,4 punti percentuali tra il 2018 e il 2022).

Tale **recupero di compliance** della componente del "non dichiarato" è probabilmente ascrivibile alle **misure di contrasto all'evasione che si sono susseguite tra il 2018 e il 2021 e alla congiuntura economica**: nel 2018 è stata introdotta per alcune categorie di soggetti la **fatturazione elettronica**, generalizzata poi nel 2019²⁰ a tutte le operazioni tra partite IVA e consumatori finali residenti, stabili o identificati nel territorio dello Stato, incluse le cessioni di beni e prestazioni di servizi.

La riduzione del *gap* da mancata dichiarazione registrata nel 2020 è probabilmente legata alla **ricomposizione dei panieri di consumo in risposta alla crisi epidemiologica** che ha comportato un maggiore consumo di beni durevoli, caratterizzati da aliquote più elevate, e un calo nella quota dei servizi caratterizzati tipicamente da una maggiore propensione all'evasione.

Il calo della propensione all'evasione di circa 1,3 punti percentuali nel 2021 rispetto al 2020, pari a circa 1 miliardo, potrebbe essere imputato all'introduzione delle **misure rafforzanti la tracciabilità delle operazioni**, quali l'allargamento a tutti gli operatori dell'invio telematico dei corrispettivi e gli incentivi all'utilizzo di strumenti elettronici nelle transazioni, nonché all'ampliamento dei bonus edilizi. Tali misure, infatti, comportando un aumento di IVA dichiarata hanno spinto verso il basso la propensione all'evasione²¹.

La **spinta inflattiva e la complessiva ripresa economica**, insieme al consolidarsi dei comportamenti *compliant* dei contribuenti, hanno determinato nel 2022 un miglioramento della propensione.

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)²². Attualmente, i dati disponibili in versione pressoché definitiva esposti in tabella, riguardano il 2018, mentre i restanti sono stimati in ragione della dinamica del *gap* complessivo e della serie storica antecedente al 2018.

Come maggiore dettaglio, è possibile analizzare anche la diffusione del **gap IVA a livello regionale**, sia in termini assoluti sia in termini di propensione al *gap*. Il confronto di queste due grandezze è determinante per capire la modalità di estensione territoriale del

²⁰ Per una quantificazione degli effetti della fatturazione elettronica si veda Relazione Evasione edizione 2020.

²¹ La valutazione dell'impatto complessivo sulla finanza pubblica dei suddetti provvedimenti non rientra tra gli obiettivi di questa relazione, incentrata esclusivamente sull'evasione fiscale.

²² Quest'ultima è derivata dagli esiti dei controlli automatici effettuati dall'Agenzia delle entrate su tutte le dichiarazioni presentate, ai sensi dell'articolo 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

fenomeno evasivo; infatti, come mostrato dalla Tabella III.1.3.3, che riporta la media degli anni 2018-2022 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 8,9 miliardi di euro, che corrispondono al 30% del totale nazionale, mentre sia alle regioni del Nord Est (5,7 miliardi di euro), sia all'area del Centro Italia (6,4 miliardi di euro), è ascrivibile, rispettivamente, il 19% e il 21% del *gap*. L'Italia meridionale contribuisce per un quarto al *gap* nazionale, di cui circa l'8,8% (2,6 miliardi di euro) nelle Isole e il rimanente 20% nelle regioni del Sud (6 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 e le Isole in cui la propensione a non adempiere al versamento dell'imposta è superiore alla media nazionale, e dall'altro il Settentrione con valori al di sotto della media nazionale, e in linea con la media nazionale il Centro Italia.

TABELLA III.1.3.3: GAP IVA PER RIPARTIZIONE TERRITORIALE IN VALORE ASSOLUTO (MLN DI EURO) E INCIDENZA RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) - MEDIA 2018 – 2022

Ripartizione Territoriale	GAP IVA mil di euro	Ripartizione territoriale del GAP IVA	Propensione media al GAP IVA
NORD OVEST	7.848	31,75%	17,33%
NORD EST	4.918	19,89%	17,17%
CENTRO	5.233	21,17%	18,01%
SUD	4.716	19,08%	24,61%
ISOLE	2.008	8,12%	22,90%
ITALIA	24.723	100,00%	18,88%

Box III.1.3.1: Le frodi intracomunitarie per *missing trader*

La stima dell'impatto da frodi intracomunitarie sul gettito IVA è un argomento di attuale discussione. La Commissione europea, infatti, si è attivata attraverso la promozione di progetti internazionali in modo da stimolare gli Stati Membri ad una maggiore condivisione delle metodologie impiegate e alla definizione di linee guida e *best practises*.

L'interesse per il fenomeno è legato, oltre che alle implicazioni finanziarie in termini di sottrazione di risorse per gli Stati Membri coinvolti, anche alla constatazione che le frodi IVA sono spesso associate ad attività di tipo criminale, delle quali possono costituire una forma di finanziamento.

Le frodi IVA intracomunitarie rappresentano fenomeni illeciti di grande complessità che arrecano rilevante pregiudizio sia per l'Erario che per il Bilancio comunitario, determinando alterazioni significative delle regole di mercato e problemi di concorrenza sleale. L'importanza del fenomeno, oltre che alla crescente rilevanza economica e al relativo danno al Bilancio dello Stato, è legata alla sua natura multilaterale che, per definizione, coinvolge più Stati membri dell'Unione europea.

Le frodi per *missing trader*, o MTIC (Missing Trader Intra-Community fraud) nell'acronimo in lingua inglese, sono una tipologia specifica di frodi IVA caratterizzate dalla sottrazione da parte dell'acquirente intracomunitario dell'imposta dovuta, generata da successive cessioni sul territorio nazionale. Nell'ambito di operazioni commerciali, infatti, l'acquirente intracomunitario non è tenuto a versare l'IVA al cedente estero e diviene debitore dell'imposta addebitata ai cessionari negli scambi interni. Per determinare il salto di imposta è sufficiente che tale acquirente comunitario, una volta incassata l'IVA dal cessionario, non effettui il relativo versamento all'Amministrazione fiscale.

Il meccanismo fraudolento, quindi, si basa, da un lato, sul regime di non imponibilità che le disposizioni in materia di IVA intracomunitaria assegnano alle cessioni di beni da un paese ad un altro all'interno dell'Unione europea e, dall'altro, sull'omesso versamento dell'IVA da parte di una società fittizia (*"missing trader"*) al momento della successiva cessione interna. Gli acquirenti successivi acquistano e rivendono la merce applicando un margine di profitto, dando vita spesso a nuovi caroselli fraudolenti, oppure, grazie al mancato versamento dell'imposta, immettono direttamente i beni di consumo ad un prezzo più basso

rispetto ai valori di mercato. Le transazioni hanno generalmente ad oggetto beni di elevato valore economico o di ampia diffusione commerciale quali ad esempio nel settore dell'*information technology*, delle bevande (soft drinks) e delle autovetture.²³

La grande variabilità delle stime relative al fenomeno delle frodi riflette le difficoltà insite in qualsiasi analisi che si proponga di quantificarne gli effetti. Tali difficoltà sono riconducibili ad un insieme di aspetti: il carattere transfrontaliero delle frodi, la perimetrazione dell'ambito di interesse rispetto alla più ampia fenomenologia dei meccanismi di evasione dell'IVA, il problema dell'individuazione di un metodo di stima affidabile che consenta di pervenire a quantificazioni "coerenti" dell'impatto delle frodi (una metodologia cioè che sia in grado di fornire una corretta attribuzione degli effetti delle frodi agli Stati Membri coinvolti evitando, ad esempio, il *double counting* delle perdite di gettito). Tra i diversi aspetti che concorrono a rendere complesso l'esercizio della stima deve essere incluso quello relativo alla vastità di meccanismi attraverso i quali si possono manifestare i fenomeni fraudolenti.

La metodologia adottata fornisce una stima del *gap* IVA causato da frodi MTIC mediante un modello di tipo *bottom-up* supervisionato, basato sulla modellizzazione del fenomeno a partire dai micro-dati a disposizione dell'amministrazione fiscale. Per evitare problemi di *double counting*, tra tutti i soggetti coinvolti in tale tipo di frodi, si è deciso di focalizzarsi sul soggetto *missing trader*, su colui cioè che acquista merce dall'estero, effettua una cessione sul mercato domestico addebitando IVA che non è versata all'amministrazione fiscale.²⁴

Nella Tabella 1 sono riportati i risultati della stima dell'IVA evasa da frodi MTIC per gli anni di imposta dal 2019 al 2023.

TABELLA 1. STIMA DELL'IVA EVASA PER MTIC (MLN €)	
Anno	Stima (mln €)
2019	1.377
2020	1.274
2021	1.297
2022	1.450
2023	1.220

L'analisi effettuata ha permesso di stimare il *gap* da frodi IVA intracomunitaria da *missing trader* per ogni anno di imposta considerato. Tra il 2019 e il 2023 il *gap* oscilla intorno ad 1,3 miliardi di euro con un valore minimo di 1,2 miliardi nel 2023 e un valore massimo di 1,4 miliardi nel 2022.

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

L'IRAP riveste un'importanza notevole nell'identificazione del *tax gap* poiché la sua base imponibile, da un punto di vista definitorio, è molto simile al valore aggiunto calcolato dall'Istat nella misurazione dell'insieme dei redditi che concorrono, ogni anno, alla formazione del Pil del Paese. Tuttavia, negli ultimi anni, la platea Irap si è andata assottigliando sempre più, in particolar modo con l'ultima riforma (prevista nella legge di bilancio 2022) per cui dall'anno d'imposta 2022 tutte le persone fisiche sono uscite dal campo di applicazione del tributo. In base ai dati dell'a.i. 2021, tale categoria comprendeva circa 1.250.000 contribuenti, cioè il 37% del totale; il loro peso come imponibile dichiarato era, invece, il 6% soltanto. Questa importante modifica normativa influisce significativamente sui confronti dell'ammontare evaso e della propensione relative al 2022 con le annualità precedenti.

²³ In Italia, la norma di riferimento è l'articolo 35, comma 15-bis del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, che prevede l'esecuzione di riscontri automatizzati ed accessi da parte dell'Agenzia delle entrate nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA disponendo, in caso di esiti negativi - e, dunque, tipicamente nel caso del *missing trader* - l'emanazione di un provvedimento per la cessazione della partita IVA e/o l'esclusione dalla stessa dal VIES (VAT *Information Exchange System*).

²⁴ Per approfondimenti si veda l'Appendice metodologica.

Nella Tabella III.1.4.1. sono riportati i valori del *gap* IRAP in assoluto, in percentuale della base potenziale e del Pil, disaggregati tra la componente dovuta alla mancata dichiarazione e quella derivante dagli omessi versamenti. Da un punto di vista strutturale il *gap* IRAP complessivo si attesta su valori compresi tra i 5,4 miliardi del 2018 ed i 3,6 miliardi del 2022.

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

Nella seconda parte della tabella, per valutare l'intensità del *gap* Irap, lo stesso è rapportato all'imposta potenziale complessiva, comprensiva della parte degli Enti non commerciali, delle Pubbliche amministrazioni, delle banche e delle assicurazioni (settori in cui per ipotesi l'evasione è considerata nulla). Tale rapporto fornisce una misura della propensione all'evasione del totale dei soggetti incisi dal tributo. La propensione al *gap* si attesta, nella media del periodo, su un valore pari al 16,4%.

TABELLA III.1.4.1: AMMONTARE DEL GAP IRAP E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL – ANNI 2018-2022						
	Anno	2018	2019	2020	2021	2022 *
Gap IRAP in mln di euro (IRAPNV)	Non dichiarato (*)	4.285	4.023	3.768	3.816	2.526
	Non versato (**)	1.069	1.017	724	1.103	1.091
	Complessivo	5.354	5.040	4.492	4.920	3.617
Gap IRAP in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPp)	Non dichiarato (*)	15,1%	14,0%	14,4%	12,7%	8,4%
	Non versato (**)	3,8%	3,5%	2,8%	3,7%	3,6%
	Complessivo	18,9%	17,5%	17,1%	16,4%	12,0%
Gap IRAP in % del PIL (IRAPNV/PIL)	Non dichiarato (*)	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,1%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,0%	0,1%	0,1%
	Complessivo	0,3%	0,3%	0,3%	0,3%	0,2%

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2022 sono da considerarsi semi-definitivi.

(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2022

La procedura ordinaria di stima del *gap* dell'IRAP prevede che il dato dell'ultimo anno disponibile sia provvisorio e, quindi, suscettibile di revisioni dovute alla disponibilità di informazioni di base più consolidate, sia sul versante statistico sia su quello fiscale. Le stime per il 2021 mostrano una potenziale stabilità nel valore del non dichiarato (solo 48 milioni in meno rispetto all'anno precedente), ma a ridursi è la propensione che passa dal 17,1% al 16,4% in virtù, quindi, dell'aumento del dichiarato²⁵. Quest'ultimo fenomeno è presumibilmente riconducibile alla generale ripresa dell'attività economica, ma risulta rafforzato nei settori delle costruzioni e del commercio all'ingrosso grazie all'entrata a regime di provvedimenti mirati (come, ad esempio, la trasmissione dei corrispettivi telematici e l'ampliamento dei bonus edilizi)²⁶.

Inoltre, il *trend* decrescente della propensione che si osserva già a partire dal 2017, può essere ascritto al progressivo ampliamento del regime forfetario. Negli ultimi cinque anni il numero di contribuenti che ha aderito al regime di vantaggio introdotto dalla Legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) è andato sempre aumentando (nel 2015 erano circa 750.000, nel 2019 circa 1.748.000). In particolare, l'incremento maggiore si è osservato tra il 2018 e il 2019 (+ 612.135) quando le soglie massime di ricavi/fatturato del regime forfetario sono state unificate²⁷. Questo *trend*, che ancora è in atto (nel 2021 si registrano 50.000 contribuenti IRAP in meno rispetto all'a.i. 2020), genera un restringimento

²⁵ La riduzione dell'ammontare degli omessi versamenti nel 2020 è verosimilmente riconducibile al disposto dell'art.24 del DL 34/2020, che ha cancellato il pagamento di quanto dovuto a saldo 2019 ed acconto 2020 per le imprese con volume d'affari minore di 250 milioni di euro.

²⁶ La valutazione dell'impatto complessivo sulla finanza pubblica dei suddetti provvedimenti non rientra tra gli obiettivi di questa relazione, incentrata esclusivamente sull'evasione fiscale.

²⁷ 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.

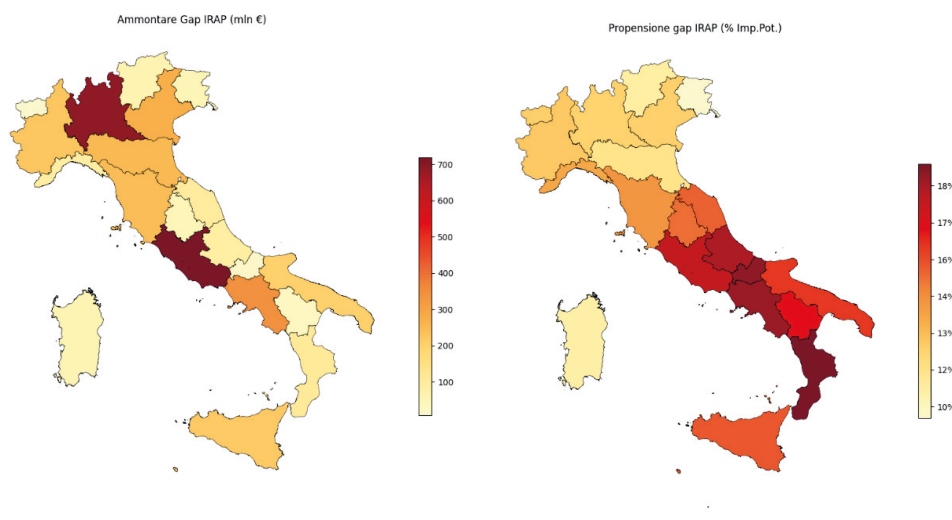
della platea Irap, e produce una riduzione della propensione media al *gap* dei contribuenti Irap.

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

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

L'IRAP consente di avere anche una rappresentazione di come si ripartisce il *gap* a livello regionale. Nella Figura III.1.4.1. si riportano le distribuzioni del *gap* non dichiarato in valore assoluto e delle rispettive propensioni (in percentuale), entrambe calcolate come medie del periodo 2017-2021. La figura mostra che il fenomeno si distribuisce in modo variegato a livello territoriale. Per quanto riguarda l'ammontare del *gap*, si constata che questo si concentra nelle regioni più popolate, in primis Lazio e Lombardia. Il Lazio si caratterizza anche per avere un'elevata propensione all'evasione, superata solo da Calabria, Campania, Molise e Abruzzo. Le regioni più produttive mostrano, in generale, i tassi di evasione più bassi.

FIGURA III.1.4.1: DISTRIBUZIONI REGIONALI DEL GAP NON DICHIARATO (DATI IN MILIONI DI EURO) E DELLA PROPENSIONE AL GAP (VALORI PERCENTUALI) - MEDIE 2018-2022*



*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 fino al 2021** per poi risalire nel 2022 attestandosi sugli 875 milioni di euro, corrispondenti ad una **propensione al gap superiore al 10%**. Si registra di fatto una ripresa dei volumi di attività, e della componente di canoni non dichiarata, dopo il biennio 2020-2021 caratterizzato da un notevole calo in conseguenza della pandemia Covid-19.

TABELLA III.1.5.1: AMMONTARE DEL GAP SULLE LOCAZIONI DELLE PERSONE FISICHE E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL - ANNI 2018-2022

	2018	2019	2020	2021	2022
Gap locazioni in mln di euro	970	935	716	625	875
Gap locazioni in % dell'imposta potenziale	11,3%	10,9%	9,0%	7,8%	10,1%
Gap locazioni in % del PIL	0,05%	0,04%	0,04%	0,03%	0,01%
Gettito dichiarato in % del PIL	0,05%	0,05%	0,04%	0,03%	0,04%

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

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 del cosiddetto Canone RAI, ossia dell'imposta sulla detenzione di un apparecchio televisivo. Gli evasori sono passati, infatti, dagli oltre 7 milioni del periodo 2011-2015 ai circa 1,7 milioni del 2016.

Negli anni successivi, però, il numero degli evasori è tornato ad aumentare fino al 2020 per poi evidenziare una diminuzione nel 2021 e nel 2022. Il valore registrato per tale ultimo anno risulta, infatti, pari a 1,56 milioni di evasori (cfr. Tabella III.1.6.1). Va, inoltre, evidenziato come tra il 2020 ed il 2022 sia cresciuto il numero delle famiglie iscritte a ruolo (+309 mila), con risultati positivi sul gettito complessivo.

TABELLA III.1.6.1: CALCOLO DELLE FAMIGLIE CHE EVADONO COMPLETAMENTE IL CANONE - ANNI 2017-2022

Anno	Famiglie residenti	Famiglie soggette a canone utenti potenziali	Iscritti a ruolo	Evasori
	(a)	(b)	(c)	(d)=(b) - (c)
2017	25.937.723	24.393.168	22.628.352	1.764.816
2018	25.981.996	24.454.428	22.641.154	1.813.274
2019	26.081.199	24.524.375	22.671.636	1.852.739
2020	26.192.443	24.710.526	22.808.461	1.902.065
2021	26.207.546	24.751.383	23.018.530	1.732.853
2022	26.207.532	24.672.747	23.117.159	1.555.588

Ed in effetti si nota come gli utenti che versano il canone si attestino ad oltre 22,2 milioni nel 2021 e a oltre 22,3 milioni nel 2022 e come, in termini monetari, il canone effettivamente versato superi gli 1,98 miliardi di euro nel 2021 e la soglia dei 2 miliardi di euro nel 2022. Questo *trend* positivo è dovuto parte alle iniziative di recupero crediti e parte ad una generale miglior propensione al pagamento (Tabella III.1.6.2).

TABELLA III.1.6.2: CALCOLO DEL CANONE ANNUO MEDIO - ANNI 2017-2022

Anno	Canone effettivamente versato - Euro*1.000	Utenti che versano Canone	Canone annuo medio - Euro
	(a)	(b)	(c) =(a)/(b)*1.000
2017	1.965.950	21.885.338	89,8
2018	1.965.397	21.807.061	90,1
2019	1.966.296	21.847.619	90,0
2020	1.970.064	21.944.148	89,8
2021	1.984.236	22.231.500	89,2
2022	2.010.577	22.353.128	89,9

Si evidenzia poi negli ultimi due anni il netto miglioramento del *gap* del canone RAI, dato dal prodotto fra il canone annuo medio e il numero di evasori e morosi, con il dettaglio dei mancati versamenti. In riferimento alla numerosità degli evasori e morosi si osserva, infatti, come gli stessi sfiorino la soglia dei 2,32 milioni di famiglie nel 2022 con un calo di 200 mila unità rispetto ai 2,52 milioni del 2021. Considerando, poi, solo la componente dei morosi, si osserva come gli stessi diminuiscano di oltre 23 mila unità rispetto al 2021 (764 mila soggetti nel 2022 a fronte dei 787 mila dell'anno precedente).

In virtù della diminuzione degli evasori e morosi, quindi, si osserva come il *gap* del canone RAI risulti in calo, dopo il costante aumento registrato tra il 2017 ed il 2020, attestandosi nel 2021 su 225 milioni di euro di mancato gettito e nel 2022 su 208,6 milioni a fronte degli oltre 248 milioni del 2020. A tale proposito si evidenzia altresì come sul picco del 2020 possa aver influito la pandemia da Covid19 che ha eroso in misura non trascurabile le disponibilità finanziarie delle famiglie.

Diminuisce, inoltre, l'ammontare dei mancati versamenti, dai 77,6 milioni di euro del 2020 ai 70,2 milioni del 2021 e ai 68,7 milioni del 2022, valore quest'ultimo superiore solo a quello registrato nel 2017 e segnale di una ripresa economica delle famiglie che va consolidandosi (Tabella III.1.6.3).

TABELLA III.1.6.3: CALCOLO DEL GAP DEL CANONE - ANNI 2017-2022

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
2017	2.507.830	743.014	89,8	225.278	66.745
2018	2.647.367	834.093	90,1	238.607	75.177
2019	2.676.756	824.017	90,0	240.908	74.162
2020	2.766.378	864.313	89,8	248.365	77.598
2021	2.519.883	787.030	89,2	224.900	70.242
2022	2.319.619	764.031	89,9	208.650	68.725

Osservando, da ultimo, la propensione al *gap* del canone RAI - rapporto fra *gap* e gettito potenziale - si nota (Tabella III.1.6.4), come per la prima volta dal 2017 lo stesso risulti inferiore alla soglia del 10% attestandosi nel 2022 su 9,4 punti percentuali.

TABELLA III.1.6.4: CALCOLO DELLA PROPENSIONE AL GAP DEL CANONE - ANNI 2017-2022

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
2017	225.278	1.965.950	10,3%
2018	238.607	1.965.397	10,8%
2019	240.908	1.966.296	10,9%
2020	248.365	1.970.064	11,2%
2021	224.900	1.984.236	10,2%
2022	208.650	2.010.577	9,4%

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

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

Una procedura basata sul medesimo approccio permette di stimare, per settore di attività economica (98 branche) e per classe dimensione di impresa misurata in termini di addetti, il differenziale di retribuzione oraria tra lavoratore regolare e lavoratore irregolare

(si assume che i lavoratori irregolari siano presenti solo nelle imprese con meno di 20 addetti). Il differenziale retributivo così stimato viene applicato alla retribuzione oraria dei lavoratori regolari (a parità di settore di attività economica e classe dimensionale di impresa) per ricavare una misura della retribuzione oraria corrisposta ai lavoratori irregolari. Moltiplicando tale valore per le ore da essi lavorate si ottiene la stima del costo complessivo relativo al lavoro irregolare, sul quale, per definizione, i datori di lavoro non versano contributi né sostengono altri oneri sociali. In altri termini, nel caso del lavoro dipendente irregolare, la retribuzione coincide con il costo del lavoro totale sostenuto dal datore di lavoro e allo stesso tempo, con il salario netto percepito dal lavoratore, che non sostiene contributi né imposte correnti sul reddito da lavoro. Nella Tabella III.1.7.1 sono riportate, per l'anno 2022, le stime dei salari orari lordi dei lavoratori regolari e irregolari per macro-settore di attività economica, riferiti al complesso dei datori di lavoro delle imprese *market*, nonché i differenziali impliciti di salario orario lordo (rapporto tra le retribuzioni orarie della componente irregolare e di quella regolare del settore delle imprese *market*). Nel 2022, tale rapporto risulta pari al 52% per il totale delle imprese del settore *market*, con un valore più contenuto nell'Industria in senso stretto (48%) e più elevato in Agricoltura (71%) e nel macro-settore Commercio, trasporti, alberghi e ristorazione (65%). A partire dalle stime delle retribuzioni si ottiene, come già esposto, la stima relativa al monte salariale irregolare. Nel 2022 le retribuzioni pagate ai lavoratori irregolari dalle imprese *market* ammontano a circa 27,6 miliardi di euro (pari al 4,8% delle retribuzioni lorde ricevute dai lavoratori dipendenti totali), in aumento rispetto al 2021 in cui erano poco meno di 26 miliardi di euro (4,8% del totale).

TABELLA III.1.7.1: STIMA DI CONTABILITÀ NAZIONALE DEI SALARI ORARI MEDI DEI LAVORATORI DIPENDENTI REGOLARI E IRREGOLARI - ANNO 2022, VALORI IN EURO E RELATIVI DIFFERENZIALI

	Salario orario lordo dei regolari (imprese <i>market</i>)	Salario orario degli irregolari	Differenziali (salario orario lordo regolari =1)
Agricoltura	11,2	8,0	0,71
Industria senso stretto	19,8	9,5	0,48
Costruzioni	15,8	9,8	0,62
Servizi	17,4	9,2	0,53
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	16,9	10,9	0,65
servizi alle imprese	20,3	10,6	0,52
altri servizi	13,6	8,0	0,58
Totale settore imprese market	17,8	9,2	0,52

La misura delle retribuzioni relative al lavoro irregolare rappresenta l'aggregato di partenza per stimare l'evasione contributiva, sia per la componente dei contributi a carico del datore di lavoro, che entra nel costo del lavoro, sia per quella a carico del lavoratore, ricompresa nelle retribuzioni lorde dei lavoratori regolari. Per quanto riguarda i contributi a carico dei datori di lavoro, si considerano soltanto i contributi effettivi di loro competenza, comprendendo anche quelli al fondo di tesoreria INPS e ai fondi pensione, introdotti con la riforma della previdenza complementare (Decreto legislativo n. 252/2005) che ha disposto, a decorrere dal 2007, l'obbligo per le imprese con più di 50 dipendenti di destinare al sistema di previdenza complementare le quote accantonate per il trattamento di fine rapporto (TFR). Sulla base dei dati utilizzati per le stime di Contabilità nazionale è possibile calcolare le aliquote implicite (sulle retribuzioni lorde) corrispondenti a tali contributi.

Non rientrano nella stima gli oneri sociali che non comportano versamenti agli organismi di sicurezza sociale, ma che rimangono flussi interni all'impresa, come gli accantonamenti al fondo TFR per le imprese al di sotto dei 50 dipendenti che non hanno optato alla previdenza complementare e i contributi figurativi. Questi ultimi rappresentano la contropartita di prestazioni sociali erogate direttamente dai datori di lavoro ai dipendenti (es. giorni di malattia a carico del datore di lavoro, rimborsi da parte del datore di lavoro di spese sanitarie sostenute dal lavoratore previsti da accordi aziendali, ecc.).

Date queste premesse, è possibile stimare i contributi evasi applicando due diverse ipotesi, che si differenziano per la definizione di retribuzione lorda imponibile utilizzata come riferimento, e che permettono di delineare una soglia minima e una massima dell'evasione. Le stime sono effettuate assumendo l'invarianza dell'input di lavoro rispetto a quello osservato, ossia utilizzando un modello di comportamento statico che non tiene conto di eventuali reazioni di lavoratori e datori di lavoro alla "emersione" della base imponibile (per i dettagli sui metodi di stima utilizzati si veda l'appendice metodologica).

La Tabella III.1.7.2 riporta la stima dell'evasione contributiva riconducibile ai datori di lavoro e ai lavoratori per settore di attività economica per gli anni 2017-2022, per le due ipotesi formulate nella metodologia adottata. L'ipotesi massima di contributi commisurati alla retribuzione dei lavoratori regolari (Ipotesi 1) porta a una stima dell'evasione contributiva in crescita dal 2017 al 2019, quando raggiunge 13,3 miliardi di euro. Nel 2020 si registra una diminuzione di circa 2,1 miliardi di euro, dovuta principalmente alla diminuzione dell'input di lavoro irregolare per la sospensione e chiusura delle attività economiche, indotte dalle misure per contrastare la pandemia da COVID 19, che si consolida nel 2021 con un ulteriore calo della stima dell'evasione contributiva nell'ipotesi massima che scende a 10,9 miliardi di euro. Nel 2022, la stima dell'evasione contributiva nell'ipotesi massima si porta a 11,6 miliardi di euro. Nell'ipotesi minima (Ipotesi 2), in cui si considera come imponibile la retribuzione effettiva stimata per i lavoratori irregolari, la stima dell'evasione contributiva nel 2022 ammonta a 8,4 miliardi di euro, in lieve ripresa rispetto all'anno precedente (7,9 miliardi di euro); il livello risulta comunque inferiore di 0,8 miliardi di euro rispetto al 2019 (quando era pari a 9,2 miliardi di euro).

TABELLA III.1.7.2: STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA NELLE DUE IPOTESI - ANNI 2019-2022. IMPORTI IN MILIONI DI EURO

Anno 2019	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale
Agricoltura	650	237	887	404	147	551
Industria senso stretto	1.169	340	1.509	693	202	895
Costruzioni	1.377	311	1.688	862	194	1.056
Servizi	7.043	2.131	9.175	5.130	1.542	6.672
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	3.469	1.055	4.524	2.301	701	3.002
servizi alle imprese	1.217	384	1.601	808	254	1.063
altri servizi	2.357	692	3.049	2.020	587	2.607
Totale economia	10.240	3.019	13.259	7.089	2.085	9.174

Anno 2020	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale
Agricoltura	614	222	836	402	146	548
Industria senso stretto	1.034	307	1.340	629	186	815
Costruzioni	1.183	269	1.452	747	170	917
Servizi	5.778	1.773	7.550	4.116	1.251	5.366
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.597	806	3.403	1.635	508	2.143
servizi alle imprese	1.048	337	1.385	663	213	876
altri servizi	2.133	630	2.762	1.818	530	2.348
Totale economia	8.608	2.571	11.179	5.893	1.753	7.646

Anno 2021	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale
Agricoltura	565	217	782	405	156	560
Industria senso stretto	886	272	1.158	618	190	808
Costruzioni	1.141	270	1.410	789	187	976
Servizi	5.682	1.861	7.543	4.173	1.360	5.533
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.564	838	3.402	1.760	575	2.334
servizi alle imprese	933	310	1.242	646	214	859
altri servizi	2.186	713	2.898	1.767	572	2.339
Totale economia	8.274	2.620	10.893	5.984	1.893	7.877

Anno 2022	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale
Agricoltura	571	221	793	418	162	580
Industria senso stretto	964	297	1.261	671	207	877
Costruzioni	1.281	302	1.583	871	206	1.077
Servizi	5.963	1.969	7.932	4.399	1.447	5.846
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.744	918	3.662	1.909	639	2.547
servizi alle imprese	957	316	1.273	651	214	865
altri servizi	2.261	736	2.997	1.839	594	2.433
Totale economia	8.779	2.790	11.568	6.359	2.021	8.380

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

Stima del *tax gap* delle accise sui carburanti

A differenza delle precedenti edizioni della Relazione, quest'anno si è scelto di ampliare l'analisi del *tax gap* delle accise al settore della distribuzione del gas di petrolio liquefatto (GPL) per uso autotrazione.

La serie storica analizzata è relativa al periodo 2019-2023 e la metodologia di calcolo del *tax gap* delle 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 consumo²⁸, pubblicate, nell'ambito delle Statistiche dell'Energia, dal Ministero dello sviluppo economico, sulla base delle rilevazioni statistiche effettuate mediante il Questionario sul Petrolio, la cui compilazione è prevista dal decreto legislativo n. 249 del 2012²⁹.

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 scarico³⁰.

Per quanto riguarda i dati sulla benzina e sul gasolio per autotrazione, il confronto è stato effettuato tra la base imponibile effettiva, costituita dalle immissioni in consumo in rete (misurate a monte della catena di distribuzione) e la base imponibile teorica, identificata con i quantitativi erogati dai distributori stradali di carburanti (misurati a valle della catena di distribuzione). La differenza tra i due macro-aggregati fornisce una stima dei quantitativi di prodotto (espressi in litri) per i quali l'accisa non è stata assolta (Tabella III.1.8.1)³¹.

²⁸ 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.

²⁹ 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.

³⁰ Ai sensi degli artt. 4 e 5 del D.M. 01/8/1980 e del telexscritto MF =Prot. 4010 del 04/11/1996.

³¹ Per ulteriori approfondimenti sulla metodologia si rinvia alla Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - Anno 2018, pagg. 72-96. A tal proposito si osserva che, poiché le due grandezze sono misurate con unità di misura differenti (l'immesso in consumo in tonnellate a 15°C e l'erogato in litri a temperatura ambiente), l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, per evidenziare macrofenomeni di evasione, fa riferimento non già alla differenza tra i due macro aggregati quanto piuttosto all'andamento nel tempo del loro rapporto (rapporto sistemico). Ulteriori approfondimenti e miglioramenti sulla metodologia *top down* di stima del *tax gap*, basata sul confronto tra la base imponibile teorica ed effettiva, saranno, pertanto, oggetto di analisi da parte della Commissione.

TABELLA III.1.8.1: CONFRONTO BASE IMPONIBILE EFFETTIVA VS. BASE IMPONIBILE TEORICA							
	Aggregato	Unità di misura	2019	2020	2021	2022	2023
BENZINA	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mln di litri	9.991	7.963	9.533	10.494	10.891
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MASE)	.000 tonnellate	7.255	5.730	7.005	7.844	8.141
		mln di litri	9.706	7.666	9.371	10.494	10.891
	Differenza	mln di litri	285	298	162	0	0
		%	2,9%	3,7%	1,7%	0,0%	0,0%
GASOLIO	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	mln di litri	21.424	17.403	19.936	19.999	19.857
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MASE)	.000 tonnellate	15.534	12.459	14.392	15.257	15.015
		mln di litri	18.659	14.966	17.288	18.327	18.036
	Differenza	mln di litri	2.765	2.438	2.649	1.672	1.821
		%	12,9%	14,0%	13,3%	8,4%	9,2%

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. La stima è stata effettuata su base annuale per tutti gli anni con l'eccezione dell'anno 2022, anno in cui sono state introdotte delle riduzioni temporanee dell'accisa per il secondo e il terzo trimestre. Per questa annualità è si è proceduto ad effettuare una stima su base mensile, applicando mese per mese l'accisa prevista.

Ai fini della stima del *policy gap*, inoltre, si è fatto riferimento esclusivamente alla riduzione di accisa sul gasolio impiegato come carburante per l'autotrasporto merci ed altre categorie di trasporto regolare di passeggeri, che consiste nel riconoscimento agli operatori di un credito d'imposta pari alla differenza tra l'aliquota ordinaria vigente per il gasolio autotrazione e l'aliquota agevolata pari a 403,22 euro per 1000 litri e che, sulla base del Rapporto annuale sulle spese fiscali allegato allo Stato di previsione dell'Entrata della Legge di Bilancio 2022-2024, ha un peso pari al 97% delle agevolazioni fiscali concesse sui carburanti a uso autotrazione.

I risultati, in termini di *tax gap*, ottenuti per gli anni 2019-2023 sono riportati nelle Tabelle III.1.8.2 e III.1.8.3. Tali risultati evidenziano come il *tax gap* complessivo, dopo l'incremento registrato nel 2020 per effetto della crisi pandemica, sia tornato, nel 2021, al livello del 2019 (9,5% nel 2021 verso il 9,7% del 2019), con un decremento del *tax gap* della benzina (1,7% nel 2021 verso il 2,9% del 2019) e un lieve incremento del gasolio (14,1% nel 2021 verso il 13,8% del 2019). Negli anni 2022 e 2023, la differenza tra gettito teorico e gettito effettivo delle accise restituisce, per la benzina, un valore molto prossimo allo zero, probabilmente per effetto delle riduzioni temporanee di accisa previste nell'anno 2022, che hanno avuto effetti anche nel 2023. Riguardo, invece, la quantificazione del *tax gap* delle accise nel settore del gasolio, la percentuale registrata per il 2022 pari al 8,5%, seppur positiva, conferma il *trend* in contrazione dell'anno precedente. Nel 2023 il *tax gap* delle accise sul gasolio inizia a risalire, anche se rimane al di sotto del livello del 2021.

TABELLA III.1.8.2: STIMA DEL TAX GAP SULLE ACCISE BENZINA E GASOLIO PER AUTOTRAZIONE						
	Aggregato	2019	2020	2021	2022	2023
BENZINA	Gettito effettivo	7.070	5.584	6.826	5.596	7.933
	Tax Gap	208	217	118	0	0
	Gettito teorico	7.277	5.800	6.944	5.596	7.933
GASOLIO	Gettito effettivo	10.684	8.617	9.963	7.625	10.342
	Tax Gap	1.707	1.505	1.635	712	1.124
	Gettito teorico	12.391	10.121	11.598	8.337	11.466
TOTALE	Gettito effettivo	17.754	14.200	16.789	13.221	18.274
	Tax Gap	1.914	1.722	1.753	712	1.124
	Gettito teorico	19.668	15.922	18.542	13.933	19.399
Importi espressi in milioni di euro						

Importi espressi in milioni di euro

TABELLA III.1.8.3: PROPENSIONE AL GAP SULLE ACCISE BENZINA E GASOLIO PER AUTOTRAZIONE					
	2019	2020	2021	2022	2023
BENZINA	2,9%	3,7%	1,7%	0,0%	0,0%
GASOLIO	13,8%	14,9%	14,1%	8,5%	9,8%
TOTALE	9,7%	10,8%	9,5%	5,1%	5,8%

Per quanto riguarda il GPL, l'approccio metodologico è il medesimo utilizzato per la quantificazione del *tax gap* delle accise della benzina e del gasolio illustrato nel presente paragrafo. In particolare, la metodologia applicata è basata sul confronto tra i dati relativi al quantitativo di carburante immesso in consumo, ovvero ricevuto dai distributori ai fini della successiva vendita, che rappresenta la base imponibile effettiva, e i dati relativi al prodotto venduto ai consumatori finali, che rappresenta la base imponibile teorica.

Il confronto è stato effettuato tra la base imponibile effettiva, costituita dalle immisioni in consumo in rete (misurate a monte della catena di distribuzione) e la base imponibile teorica, identificata con i quantitativi erogati dai distributori stradali di carburanti (misurati a valle della catena di distribuzione). La differenza tra i due macro-aggregati fornisce una stima dei quantitativi di prodotto (espressi in .000 di tonnellate) per i quali l'accisa non è stata assolta (Tabella III.1.8.4).

TABELLA III.1.8.4: CONFRONTO BASE IMPONIBILE EFFETTIVA VS. BASE IMPONIBILE TEORICA							
	Aggregato	Unità di misura	2019	2020	2021	2022	2023
GAS DI PETROLIO LIQUEFATTO (GPL)	Base imponibile teorica (Erogato distributori stradali)	.000 tonnellate	1.639	1.311	1.395	1.498	1.543
	Base imponibile effettiva (Immissioni in consumo MASE)	.000 tonnellate	1.588	1.247	1.363	1.484	1.511
	Differenza	.000 tonnellate %	51 3,1%	64 4,9%	32 2,3%	14 0,9%	32 2,1%

Il gettito teorico e quello effettivo sono stati calcolati moltiplicando le basi imponibili, espresse in tonnellate³², per le aliquote di accisa vigenti in ciascun periodo, attualmente pari a 267,77 euro per mille kg per il GPL per autotrazione.

I risultati, in termini di *tax gap*, ottenuti per gli anni 2019-2023 sono riportati nelle Tabelle III.1.8.5 e III.1.8.6. Tali risultati evidenziano come il *tax gap* complessivo, dopo l'incremento registrato nel 2020 per effetto della crisi pandemica (4,8%), sia diminuito sensibilmente, a partire dal 2021, con una propensione media al *gap* pari a circa l'1,8% (triennio 2021-2023).

TABELLA III.1.8.5: STIMA DEL TAX GAP SULLE ACCISE GPL PER AUTOTRAZIONE						
	Aggregato	2019	2020	2021	2022	2023
GAS DI PETROLIO LIQUEFATTO (GPL)	Gettito effettivo	425	334	365	303	405
	Tax Gap	14	17	9	3	8
	Gettito teorico	439	351	374	306	413

Importi espressi in milioni di euro

TABELLA III.1.8.6: PROPENSIONE AL GAP SULLE ACCISE GPL PER AUTOTRAZIONE					
	2019	2020	2021	2022	2023
GAS DI PETROLIO LIQUEFATTO (GPL)	3,2%	4,8%	2,4%	1,0%	1,9%

Stima del *tax gap* delle accise nei settori del gas naturale e dell'energia elettrica

La presente sezione ha la finalità di illustrare i risultati ottenuti nella quantificazione

³² La scelta di esprimere i valori in tonnellate è giustificata dalla modalità di applicazione dell'aliquota di accisa che, per il GPL, si determina sulla base delle quantità espresse in termini di peso e non di volume, a differenza di quanto avviene per benzina e gasolio.

del *tax gap* nei settori dell'energia elettrica (EE) e del gas naturale (GN), distinguendo il *tax gap* generato da sottrazione all'accertamento (mancata dichiarazione dei consumi effettivi) da quello determinato dalla sottrazione al pagamento del tributo (mancato versamento delle somme liquidate in dichiarazione). Tale analisi risponde all'esigenza di monitorare comparti strategici per il gettito erariale, caratterizzati da catene di fornitura articolate e potenziali aree di rischio evasivo.

La serie storica analizzata è relativa al periodo 2021-2023 e la metodologia di calcolo del *gap* è di tipo *top-down*, analogamente a quella adottata per le accise sui carburanti, basandosi sul raffronto tra i dati fiscali, che costituiscono la base imponibile effettiva, e un aggregato costruito a partire dalle dichiarazioni rese dai soggetti che svolgono attività di vettoriamiento, individuato quale base imponibile teorica.

Con riferimento al gas naturale e all'energia elettrica occorre, infatti, distinguere i venditori, intendendosi per tali i soggetti che fatturano ai consumatori finali e sono, quindi, tenuti a versare all'erario l'importo dell'imposta liquidata, che viene calcolato sulla base delle bollette emesse nel periodo di riferimento, e i distributori, ossia i soggetti che svolgono attività di vettoriamiento.

In considerazione della recente riforma attuata dal decreto legislativo 28 marzo 2025, n. 43, si sta realizzando un complessivo ripensamento del sistema dichiarativo; tuttavia, le stime espone nella presente sezione si riferiscono a un arco temporale non impattato dalla nuova normativa³³.

Nella vigenza della previgente disciplina e, in particolare, a seguito delle innovazioni introdotte dall'articolo 12 del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, e dalle determinazioni direttoriali di attuazione³⁴, alle dichiarazioni annuali sul quantitativo di gas naturale ed energia elettrica fornito dai distributori e fatturato dai venditori ai consumatori finali, si sono affiancate, dall'annualità 2021, le dichiarazioni mensili.

Sulla base di tali premesse, il *tax gap* da sottrazione all'accertamento viene determinato quale differenza quantitativa tra i volumi di gas naturale ed energia elettrica in relazione a cui i distributori hanno dichiarato di aver svolto attività di vettoriamiento e quelli riportati dai venditori nelle dichiarazioni ai fini fiscali e corrispondenti a quanto fatturato ai consumatori finali. Al fine di ottenere un'espressione in termini monetari di tale *gap* calcolato sulle quantità, lo stesso è valorizzato attraverso l'applicazione di un'aliquota media ponderata.

I dati utilizzati ai fini della stima sono estrapolati dalle dichiarazioni annuali rese dai distributori e dai venditori. In particolare, per il gas naturale si fa riferimento ai contenuti dei seguenti quadri:

Quadro B - Distributori: quantitativo di GN distribuito al consumo, espresso in Smc. È una proxy del consumo reale, risultante dalla somma dei volumi registrati nei contatori.

Quadro D - Tipologia E: fatturato venduto ai consumatori, espresso in Smc.

Quadri E e G - Destinazioni d'uso: nel quadro E sono valorizzati gli usi esenti e non sottoposti ad accisa, mentre nel quadro G sono riportati quelli soggetti ad accisa.

La differenza tra i volumi di gas naturale distribuito (Quadro B) e fatturato (dato più elevato tra quelli rinvenienti dal quadro D - tipologia E e dalla sommatoria dei Quadri E e G) fornisce una misura dei volumi di gas naturale per cui l'accisa risulterebbe evasa.

Per l'energia elettrica si fa, invece, riferimento ai seguenti quadri della dichiarazione annuale:

Quadro G - Tipologia D - Distributori: dato cumulato dell'energia elettrica distribuita al

³³ Per la definizione di venditore e distributore si fa, quindi, riferimento alla previgente disciplina e, conseguentemente, al testo anteriore degli articoli 26, comma 7, lett. a) e comma 14 per la nozione di venditore e distributore con riferimento al gas naturale e degli articoli 53, comma 1, lett. a) e 53-bis, comma 2, per le medesime nozioni nell'ambito del settore dell'energia elettrica.

³⁴ Determinazioni prot. 476905/RU del 22/12/2020 per l'EE e prot. 476906/RU del 22/12/2020, come modificata dalla D.D. Prot. 539209/RU del 05/09/2023, per il GN.

consumo in Italia. Rappresenta il valore fisico complessivo, espresso in kWh.

Quadro I - Tipologia M: energia elettrica venduta al consumo.

Quadri J, L, M - Destinazione d'uso: nel quadro J sono valorizzati i consumi non sottoposti ad accisa, nel quadro L i consumi esenti e nel quadro M quelli sottoposti ad accisa.

Ogni quadro presenta due colonne: UP (usi propri) e UC (usi commerciali). Ai fini della stima, si considera esclusivamente la colonna UC_KWH, che rappresenta i consumi effettivamente ceduti a terzi e rilevanti ai fini dell'accisa.

In questo caso, il raffronto viene operato tra i contenuti del Quadro G (tipologia D - distributori) e il dato più elevato tra quello del quadro I (tipologia M) e quello derivante dalla sommatoria dei soli usi commerciali nell'ambito dei quadri J, L e M.

Nella Tabella III.1.8.7 viene effettuato il raffronto tra i volumi di GN e EE dichiarati dai distributori e fatturati dai venditori, andando a calcolare il *gap* esistente sulle quantità.

TABELLA III.1.8.7: CONFRONTO BASE IMPONIBILE EFFETTIVA VS. BASE IMPONIBILE TEORICA					
	Aggregato	Unità di misura	2021	2022	2023
GAS NATURALE	Base imponibile teorica (Volumi comunicati dai distributori)	mld gsmc	71,5	63,9	57,1
	Base imponibile effettiva (Volumi fatturati dai venditori)	mld gsmc	65,8	63,4	51,5
	Differenza	mld gsmc	5,7	0,5	5,7
		%	8,0%	0,8%	10,0%
ENERGIA ELETTRICA	Base imponibile teorica (Volumi comunicati dai distributori)	TWh	252,1	248,9	248,4
	Base imponibile effettiva (Volumi fatturati dai venditori)	TWh	224,3	216,4	214,7
	Differenza	TWh	15,3	26,1	33,8
		%	6,1%	10,5%	13,6%

Al fine di tradurre il *gap* espresso in termini quantitativi in una misura monetaria dell'evasione, si applica sullo stesso un'aliquota media determinata, per ciascun anno oggetto di osservazione, attribuendo un peso ponderato alle aliquote relative alle singole destinazioni d'uso in base alle quantità fatturate per ciascuna di esse.

Nella Tabella III.1.8.8, applicando l'aliquota media, viene presentato il *tax gap* espresso in termini monetari.

TABELLA III.1.8.8: STIMA DEL TAX GAP DA SOTTRAZIONE ALL'ACCERTAMENTO SULLE ACCISE SUL GAS NATURALE E SULL'ENERGIA ELETTRICA				
	Aggregato	2021	2022	2023
GAS NATURALE	Aliquota media	0,0431	0,0479	0,0532
	Differenza	5,7	0,5	5,7
	Tax gap (mln €)	245,9	23,9	301,3
ENERGIA ELETTRICA	Aliquota media	0,0109	0,0105	0,0126
	Differenza	15,3	26,1	33,8
	Tax gap (mln €)	167,5	272,9	277,3
TOTALE	Tax gap (mln €)	413,4	296,8	578,6

Il *tax gap* da sottrazione al pagamento viene, invece, individuato in base ai maggiori diritti accertati oggetto di constatazione da parte degli uffici territoriali.

TABELLA III.1.8.9: STIMA DEL TAX GAP DA SOTTRAZIONE AL PAGAMENTO SULLE ACCISE SUL GAS NATURALE E SULL'ENERGIA ELETTRICA				
	Aggregato	2021	2022	2023
GAS NATURALE	Tax gap (mln €)	31,5	26,2	42,4
ENERGIA ELETTRICA	Tax gap (mln €)	31,5	35,7	43,2
TOTALE	Tax gap (mln €)	63,0	61,9	85,6

Le possibilità di recupero effettivo di tali somme appaiono esigue in quanto gli operatori economici responsabili dell'evasione, al momento della scoperta, risultano usualmente coinvolti in procedure fallimentari, al cui passivo l'Agenzia delle dogane e dei monopoli può

insinuarsi come creditore chirografario, non essendo il credito per l'accisa sul GN e l'EE assistito da alcun privilegio.

I valori più contenuti rispetto al *tax gap* da sottrazione all'accertamento sono indicativi di una sostanziale tenuta dei meccanismi di riscossione, pur ravvisandosi la necessità di mantenere costante l'attenzione sulla fase di versamento.

Complessivamente, l'andamento dei dati dimostra la rilevanza del monitoraggio del settore, in coerenza con la strategia già adottata per i prodotti energetici tradizionali, quali benzina e gasolio, al fine di contrastare fenomeni di evasione connessi a discrepanze nei flussi dichiarativi.

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

Il calcolo del *tax gap* delle imposte immobiliari è stato interessato, negli ultimi anni, da un'importante revisione metodologica. Tale revisione è stata estesa, per coerenza, all'intera serie storica, a partire dall'anno d'imposta 2016.

La revisione metodologica ha migliorato le quantificazioni sotto due profili: per un verso, è stata rivista la stima del *compliance gap*, basata sulla differenza tra il gettito teorico, ovvero il gettito che dovrebbe affluire a legislazione fiscale vigente, e il gettito effettivo, ovvero il gettito effettivamente riscosso, entrambi non più misurati ad aliquota di base, ma applicando le aliquote deliberate dai singoli comuni; per altro verso, è stata introdotta una migliore approssimazione del *policy gap*, che stima l'erosione connessa alle esenzioni e agevolazioni fiscali previste a legislazione vigente.

Sulla base delle definizioni adottate, l'indicatore in termini percentuali della propensione al *gap* è dato dal rapporto tra la differenza come sopra definita, ovvero il divario tra il gettito teorico e il gettito effettivo, e il gettito teorico.³⁵

A partire dall'anno 2020, il *tax gap* delle imposte immobiliari non è più stimato separatamente per le due componenti IMU e TASI, ma viene quantificato aggregando le due componenti, ovvero per la "nuova" IMU comprensiva della TASI.

Inoltre, con la Legge regionale n. 17 del 2022 è stata istituita l'ILIA (imposta locale municipale autonoma), che sostituisce l'IMU su tutto il territorio regionale del Friuli-Venezia Giulia e si applica a partire dal 1° gennaio 2023. Pertanto, la stima del *tax gap* dell'IMU non include più i comuni situati in questa regione; coerentemente, è stata aggiornata l'intera serie storica.

Nel 2023, il *tax gap* dell'IMU è stimato in circa 4,9 miliardi di euro, pari al 20,8% 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 483 miliardi³⁶.

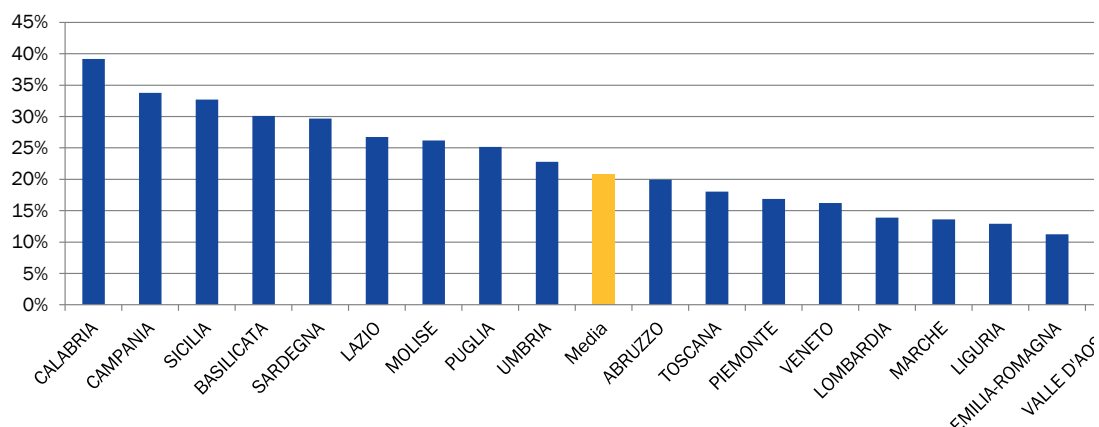
TABELLA III.1.9.1: TAX GAP IMU 2023 (ESCLUSI TERRENI, AREE FABBRICABILI E FABBRICATI RURALI STRUMENTALI)

Totale IMU teorica	Totale IMU effettiva	Tax gap IMU	Propensione al gap	Totale base imponibile teorica	Totale base imponibile effettiva
23.598	18.690	4.908	20,8%	2.328.363	1.845.244
Dati in milioni di euro					

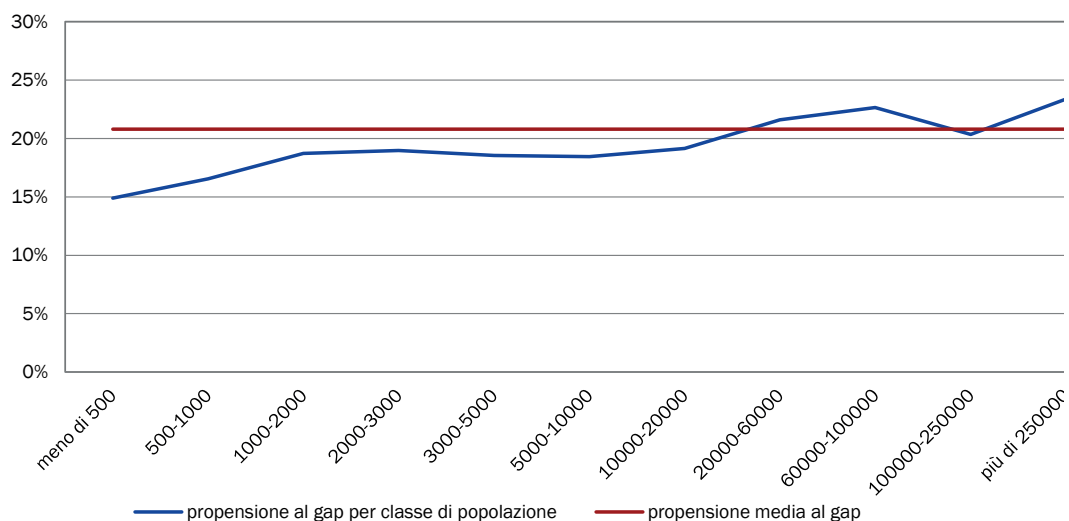
A livello regionale, l'indicatore del *tax gap* dell'IMU varia dal 39,2% del gettito teorico in Calabria al 10,8% in Valle d'Aosta e presenta valori più elevati nelle regioni meridionali (Figura III.1.9.1). Particolarmente significativo è anche il *tax gap* registrato in Campania (33,8% del gettito teorico), in Sicilia (32,7%) e in Basilicata (30,1%). Valori più bassi si osservano, invece, in Emilia-Romagna (11,2%), in Liguria (12,9%) e nelle Marche (13,6%).

³⁵ Per il dettaglio della metodologia si veda l'Appendice metodologica.

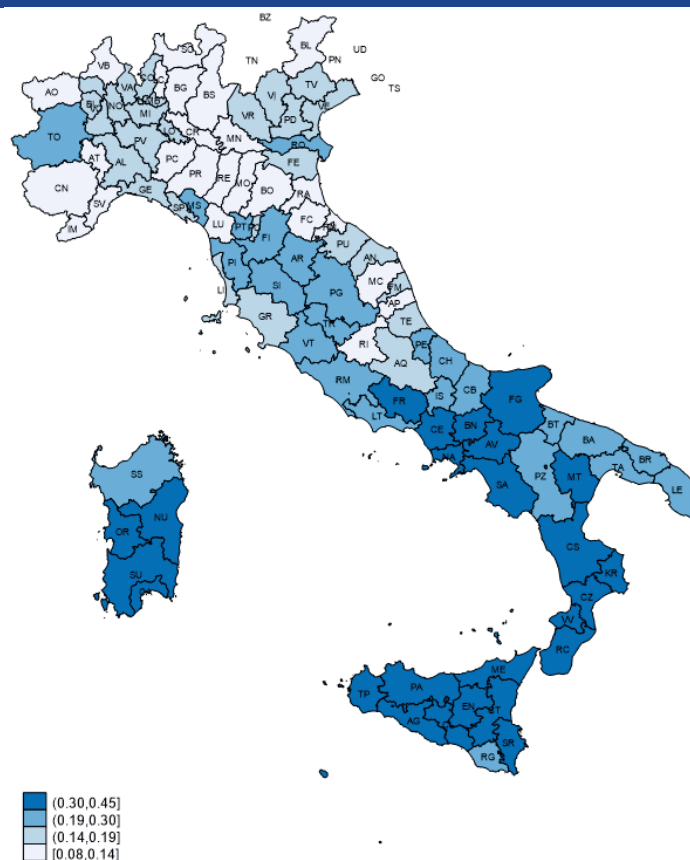
³⁶ Nella stima non sono state considerate: la regione Friuli-Venezia Giulia, dove l'IMU è stata sostituita dall'ILIA (a partire dall'anno 2023) e le province autonome di Trento e Bolzano, dove l'IMU è stata sostituita, rispettivamente, dall'IMIS (a partire dall'anno 2015) e dall'IMI (a partire dall'anno 2014), che hanno una disciplina differente.

FIGURA III.1.9.1: TAX GAP IMU 2023 PER REGIONE

La distribuzione per classi di popolazione, illustrata in Figura III.1.9.2, mostra una relazione tra la propensione al *gap* e l'ampiezza demografica dei comuni. Il *tax gap*, in media, risulta pari al 14,9% del gettito teorico IMU nei comuni con meno di 500 abitanti e cresce all'aumentare della dimensione demografica dei comuni, fino a raggiungere il valore di 23,4% del gettito teorico in quelli con più di 250 mila abitanti. Per i comuni compresi nelle ultime quattro classi si registrano valori del *tax gap* superiori alla media, con l'eccezione di quelli presenti nella penultima classe, per i quali il valore del *tax gap* si attesta appena sotto la media (20,3%).

FIGURA III.1.9.2: PROPENSIONE AL GAP IMU 2023 PER CLASSE DI POPOLAZIONE DEI COMUNI

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

FIGURA III.1.9.3: TAX GAP IMU 2023 PER PROVINCIA

Nella Tabella III.1.9.2 è illustrato l'andamento del *tax gap* delle imposte immobiliari per gli anni 2018-2023, per i quali è possibile confrontare la serie storica di IMU e TASI per il 2018 e il 2019 e della “nuova” IMU dal 2020 al 2023.

Nel periodo analizzato, il *tax gap* in termini assoluti varia tra i 5,4 miliardi nel 2018 e i 4,9 miliardi nel 2023. L'andamento decrescente nel tempo è confermato anche dall'indicatore del *tax gap* in percentuale rispetto al gettito teorico, che diminuisce di due punti percentuali nel periodo considerato, passando dal 22,8% nel 2018 al 20,8% nel 2023.

TABELLA III.1.9.2: DINAMICA DEL TAX GAP IMU PER GLI ANNI 2018-2023

	2018	2019	2020	2021	2022	2023
IMU teorica altri fabbricati	23.587	23.583	23.055	23.263	23.549	23.598
IMU effettiva altri fabbricati	18.210	18.201	17.944	18.287	18.624	18.690
<i>tax gap</i> IMU altri fabbricati	5.377	5.381	5.110	4.976	4.925	4.908
Indicatore <i>tax gap</i> IMU altri fabbricati	22,8%	22,8%	22,2%	21,4%	20,9%	20,8%

Dati in milioni di euro.

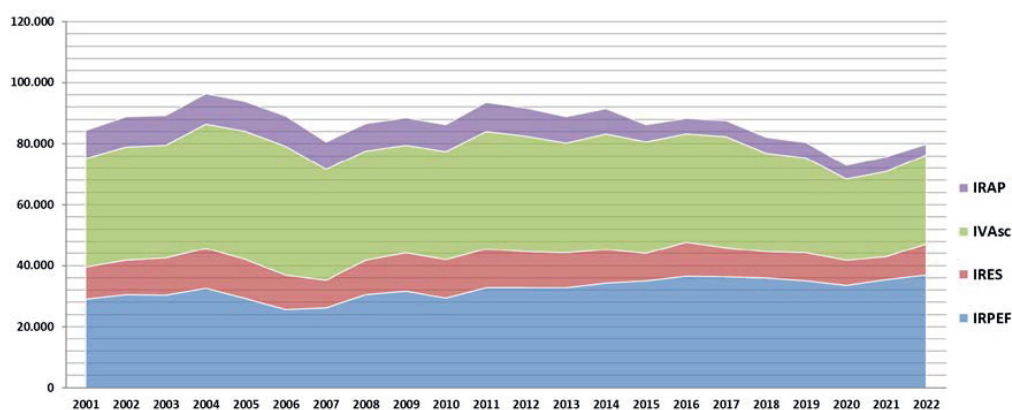
III.1.10 Il *tax gap* nel lungo periodo

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

La media annuale del *tax gap* tra il 2001 e il 2022 in Italia si attesta sugli 86,4 miliardi di euro. Pur se la variazione complessiva è relativamente modesta (una riduzione di circa 4,5 miliardi di euro tra il 2001 e il 2022) il fenomeno ha subito significative oscillazioni nel corso del periodo considerato. Dalla Figura III.1.10.1 si evince, infatti, che il *tax gap* ha subito una crescita costante negli anni 2001-2004, conseguendo in quell'anno il massimo assoluto della serie storica (96,3 miliardi di euro). Nel triennio successivo si è assistito ad un drastico ridimensionamento che fa registrare nel 2007 un *gap* di soli 80,7 miliardi di euro. Dal 2008 al 2011 la tendenza si inverte nuovamente collocandosi su un sentiero di crescita, ancorché caratterizzato da significative oscillazioni. È necessario ricordare che la dinamica del *tax gap* è influenzata, tra l'altro, dall'andamento del ciclo economico e che in questo periodo l'Italia è stata interessata da importanti fasi recessive. Tra il 2011 e il 2017 si riscontra un *trend* lievemente decrescente - sebbene le fluttuazioni siano notevoli - che riporta il *tax gap* circa ai livelli iniziali. Negli ultimi anni, infine, si osserva una forte riduzione (da 87,4 miliardi di euro nel 2017 a 72,9 miliardi di euro nel 2020), in parte connessa con le direttive anti-contagio durante il periodo di lockdown del 2020. Gli ultimi due anni sono invece caratterizzati da un aumento dell'ammontare evaso, collegato con la generale ripresa dell'attività economica.

Nella stessa Figura III.1.10.1 è raffigurata anche la disaggregazione del *tax gap* per tipologia di imposta. Considerando la media sul totale del periodo considerato, l'IVA fornisce il contributo maggiore ovvero circa 35,8 miliardi all'anno. A seguire si trovano l'evasione IRPEF da lavoro autonomo e impresa, che ammonta a circa 32,2 miliardi all'anno, quella IRES, con in media 10,8 miliardi, e infine il *gap* IRAP con una media di 7,9 miliardi all'anno. È interessante notare, tuttavia, che dal 2018 in poi l'evasione IRPEF ha superato quella IVA, grazie alla progressiva contrazione del *gap* IVA dovuta ai vari provvedimenti introdotti (in particolare *split payment*, fatturazione elettronica e corrispettivi telematici). Nel 2022 l'evasione IVA rappresenta solo il 37% del totale.

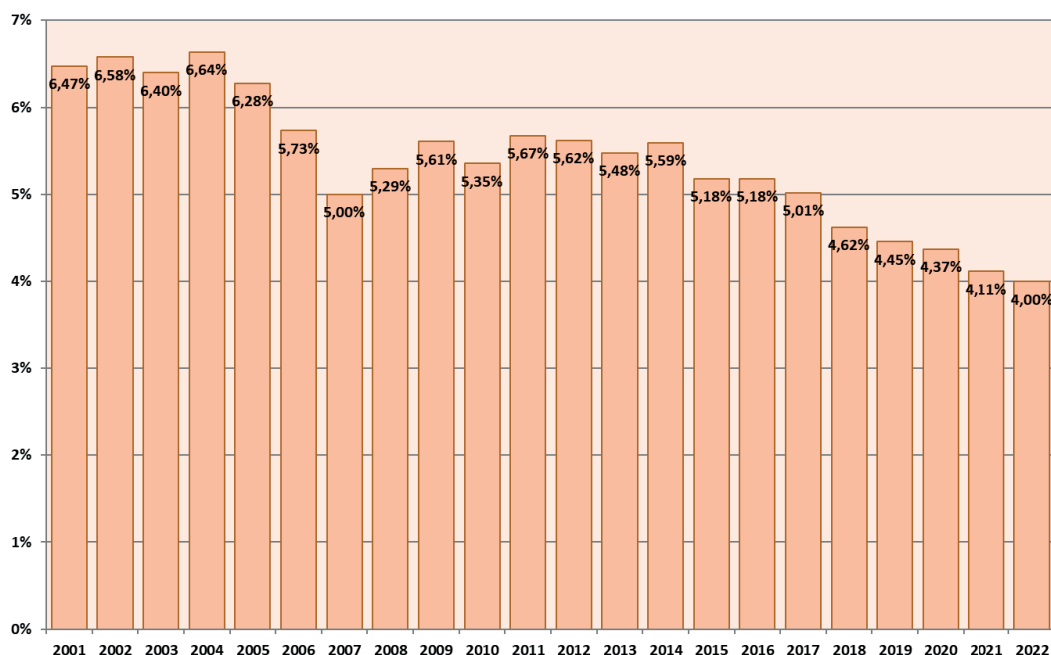
FIGURA III.1.10.1: TAX GAP IN ITALIA (MILIONI DI EURO - ANNI 2001-2022)



Il *tax gap* è una grandezza espressa in termini monetari e pertanto risente sia delle dinamiche inflazionistiche sia dell'andamento del ciclo economico. Per sterilizzare entrambi gli effetti si osserva l'incidenza del *gap* sul PIL nominale (Figura III.1.10.2). L'andamento di questo indicatore rivela che l'entità dell'evasione rispetto al PIL si è attestata su un livello significativamente più basso dal 2007 in poi: considerando gli anni precedenti (2001-2006) il valore medio è 6,3% mentre considerando gli anni successivi (2007-2022) il valore medio scende al 5%. Inoltre, se si sofferma l'attenzione sui periodi più recenti si

colgie una significativa fase di contrazione a partire dal 2014, anno in cui il tax gap rappresentava il 5,6% del PIL, che continua fino al 2022, anno in cui il rapporto scende fino al 4%.

FIGURA III.1.10.2: INCIDENZA TAX GAP SUL PIL (VALORI PERCENTUALI - ANNI 2001-2022)



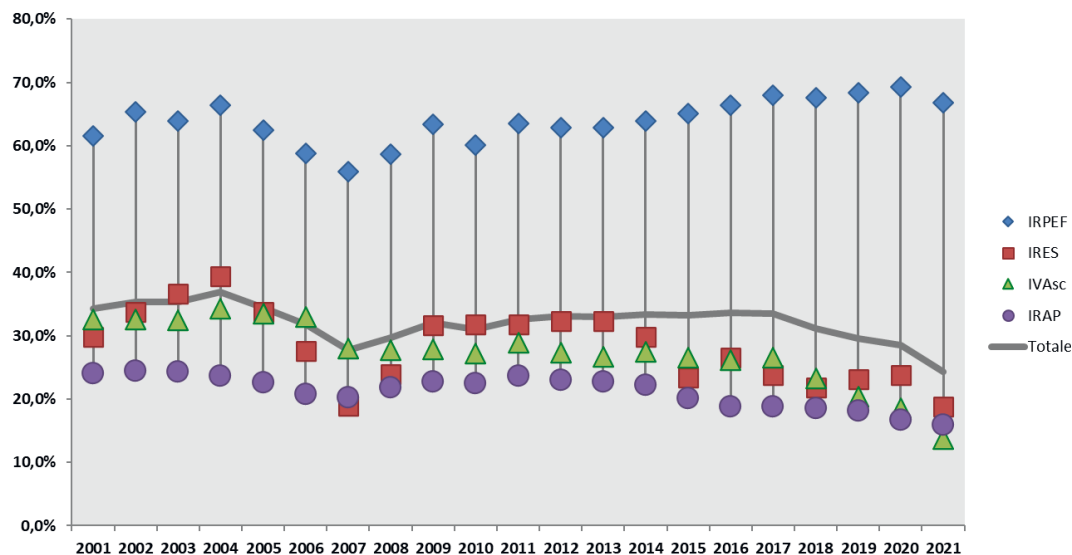
Il rapporto tra imposta evasa e imposta potenziale (Figura III.1.10.3) mette in evidenza l'evoluzione della propensione al *gap*, una *proxy* dell'attitudine dei contribuenti a non adempiere agli obblighi fiscali. Questo indicatore, per come è costruito, può muoversi anche in controtendenza rispetto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

Come risulta evidente dai dati degli ultimi 20 anni la propensione al *gap* in Italia è piuttosto alta (la media nel periodo considerato è del 32,7%), tuttavia si è sostanzialmente ridotta passando dal 35,1% nel 2001 al 26,4% nel 2022. La riduzione maggiore a livello complessivo è avvenuta tra il 2004 e il 2007 (da 38,2% a circa 29,2%), riduzione dovuta in buona parte all'innalzamento dell'imposta potenziale, ma anche ad una costante riduzione del *gap* in valore assoluto, come già evidenziato. Successivamente, ovvero dopo il 2007, si misura un brusco abbassamento dell'imposta potenziale coerentemente con l'andamento del PIL, e anche la tendenza della propensione a evadere si inverte aumentando gradualmente fino al 2014 (34,1%). Dal 2014 al 2017 l'indicatore rimane sostanzialmente invariato, mentre dal 2018 in poi si registra una riduzione consistente e costante fino al 2022.

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 58,4% - e supera in diversi anni più il 60% - di quella potenziale. Essa presenta inoltre un andamento divergente rispetto alle altre imposte, considerando la quasi costante crescita osservata negli ultimi anni. All'estremo opposto si trova l'IRAP, che risulta essere non solo l'imposta dove l'evasione è di entità minore in valore assoluto, ma anche quella in cui la propensione ad evadere è minima (valore medio nel periodo 20,4%). L'IVA e l'IRES presentano un tasso di propensione in media abbastanza simile (rispettivamente 27,7% e 26,5%), sebbene la propensione relativa all'imposta sul valore aggiunto sia stata caratterizzata da

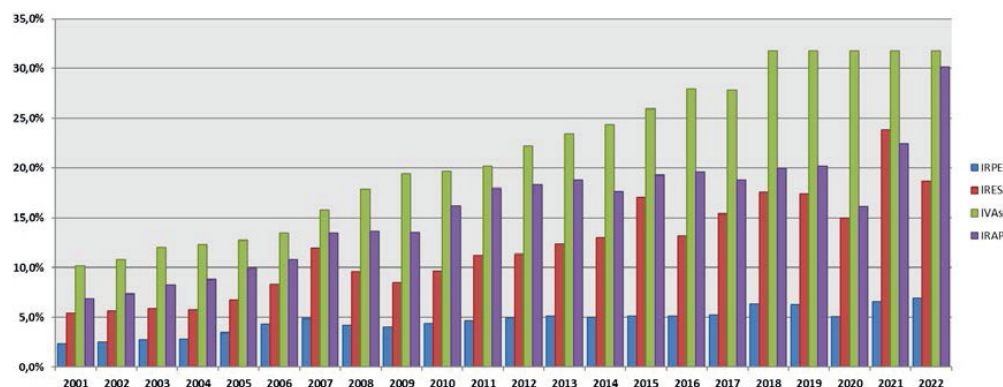
una maggiore riduzione negli ultimi quattro anni. I valori per il 2022, attualmente ancora provvisori, segnano un ulteriore calo.

FIGURA III.1.10.3: PROPENSIONE AL GAP IN ITALIA (VALORI PERCENTUALI - ANNI 2001-2022)



Per quanto riguarda i mancati versamenti, essi occupano da sempre un ruolo marginale nel computo complessivo dell'evasione. È da notare, però, che sia la loro entità in valore assoluto sia la propensione dei cittadini a dichiarare le tasse senza versarle sono andate sistematicamente aumentando. Negli ultimi 20 anni l'ammontare dei mancati versamenti passa da meno di 6 miliardi a circa 14 miliardi nel 2021 (i dati per il 2022 sono ancora provvisori), mentre la percentuale di mancati versamenti sul *tax gap* complessivo passa da circa il 6,5% a circa il 18,5%. L'incremento ha riguardato tutte le imposte, ma in particolar modo l'IVA. Rapportando tale valore al *gap* complessivo (vedi Figura III.1.10.4) l'incidenza risulta tendenzialmente crescente per tutte le imposte salvo l'IRPEF, in cui i mancati versamenti rappresentano una fetta pressoché costante di evasione.

FIGURA III.1.10.4: INCIDENZA MANCATI VERSAMENTI SU TAX GAP COMPLESSIVO (VALORI PERCENTUALI - ANNI 2001-2022)



III.2 QUANTIFICAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE DA ADEMPIMENTO SPONTANEO NELL'ANNO D'IMPOSTA 2022

Sulla base della metodologia utilizzata dalla Commissione incaricata di redigere la Relazione, delle *best practices* internazionali e delle principali evidenze della letteratura teorica ed empirica in materia, la variazione della *tax compliance* è costituita dalla variazione (col segno negativo) del *tax gap* nel 2022 rispetto al 2021. 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 2022 rispetto a quello registrato nel 2021, ma come prodotto tra la variazione della *propensione al gap* (assunta come *proxy* della propensione all'evasione) tra il 2022 e il 2021 e il gettito teorico dell'imposta nel 2022. Come evidenziato anche in un recente contributo della Relazione³⁷, questo indicatore è in grado di isolare meglio l'effetto della variazione della *tax compliance* dagli effetti delle variazioni congiunturali e normative sulla base imponibile e sul gettito teorico dell'imposta. In altri termini, nell'ipotesi non trascurabile che la propensione all'evasione come stimata nella Relazione sia un parametro esogeno rispetto ad altri fattori economici, è possibile costruire un c.d. scenario *controfattuale*, che consente di valutare quale sarebbe stata l'evasione dell'imposta nel 2022 se l'incidenza dell'evasione sul gettito potenziale fosse stata quella registrata nel 2021.

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*.

La Tabella III.2.1 riporta il calcolo della variazione della *tax compliance* nel 2022 rispetto al 2021, sulla base dei risultati aggiornati pubblicati; la variazione della *compliance* viene riportata valutando sia il *tax gap* in termini assoluti, sia la variazione nella *propensione al gap*.

I risultati mostrano che la variazione negativa del *tax gap*, pari a circa 5,4 miliardi, è esclusivamente dovuta a fattori ciclici e di miglioramento dell'economia osservati nel 2022, ovvero all'incremento delle basi imponibili e dell'imposta potenziale. Infatti, considerando più propriamente la propensione al *gap*, si osserva un miglioramento della *tax compliance* nel 2022 rispetto al 2021 quantificabile in misura pari a circa 2,2 miliardi di euro, dovuta principalmente alla riduzione della propensione a evadere l'IVA, che passa dal 19,85% del 2021 al 18,42 per cento del 2022.

TABELLA III.2.1: LA VARIAZIONE DELLA TAX COMPLIANCE - 2022-2021 - DATI IN MILIONI DI EURO

		Anno	IVA	IRPEF	IRES	Totale
Propensione al <i>gap</i>	a)	2021	19,85%	60,89%	18,15%	
	b)	2022	18,42%	59,84%	19,54%	
	c)	2021	140.815	58.025	41.916	
Gettito teorico	d)	2022	157.250	61.751	52.813	
	e)	2021	27.945	35.333	7.607	
<i>Tax gap</i>	f)	2022	28.966	36.952	10.320	
	g) = - (f) - e)	Approccio <i>tax gap</i>	-1.021	-1.618	-2.713	-5.352
Variazione <i>tax compliance</i>	h) = - (b) - a) * d)	Approccio Propensione al <i>tax gap</i>	2.240	650	-735	2.155

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

IV. STRATEGIE E RISULTATI DEGLI INTERVENTI DI PREVENZIONE E CONTRASTO

IV.1 PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE FISCALE

Strategie e interventi attuati nell'anno 2024

In linea con le raccomandazioni del Consiglio europeo, e nell'ambito dello scenario programmatico di attuazione del PNRR che caratterizza le attività dell'Amministrazione fiscale a partire dal 2021, con la legge n. 111 del 9 agosto 2023 è stata avviata un'ampia riforma fiscale, che prevede, tra gli altri, obiettivi collegati a contrastare più efficacemente l'evasione e l'elusione fiscale mediante il rafforzamento dell'interoperabilità delle diverse banche dati a disposizione e la creazione di un sistema più efficiente e trasparente per favorire la *compliance* volontaria.

Le linee di indirizzo della politica fiscale e della gestione tributaria finalizzate all'attuazione della riforma fiscale, nel triennio 2024-2026, sono state quindi orientate a promuovere la *tax compliance* e contrastare l'evasione.

Sotto questo profilo, le azioni sono state orientate, innanzi tutto, ad efficientare l'Amministrazione finanziaria, in linea con la revisione della spesa pubblica avviata dal Governo e con le misure previste nella legge di bilancio 2024, nonché a migliorare la qualità dei servizi offerti.

Nello specifico, è stata impressa un'accelerazione alla semplificazione degli obblighi dichiarativi, alla digitalizzazione e all'ampliamento dei canali di comunicazione rivolti ai contribuenti, favorendo così la *compliance* volontaria, anche tramite il potenziamento della dichiarazione precompilata che riduce costi ed errori. Inoltre, sono state attuate misure per migliorare le modalità di erogazione dei rimborsi, la riscossione dei tributi e la rateizzazione dei pagamenti, attraverso l'uso di procedure più efficienti e tecnologie avanzate, al fine di ridurre il contenzioso e migliorare il rapporto tra fisco e contribuenti.

Per promuovere il miglioramento dell'adempimento spontaneo, inoltre, sono stati previsti e rafforzati istituti volti a favorire l'interlocuzione costante e preventiva tra amministrazione finanziaria e contribuenti, quali il concordato preventivo biennale per le imprese di minore dimensione e la *cooperative compliance* per quelle più grandi, anche al fine di attrarre investitori esteri.

Per prevenire gli inadempimenti tributari, l'amministrazione finanziaria ha potenziato analisi dettagliate della *tax non compliance* per migliorare le politiche fiscali, monitorando gli indici sintetici di affidabilità (ISA) e il rispetto degli obblighi di emettere fatture elettroniche. Nell'attuazione della riforma fiscale, è stato inoltre rafforzato l'impegno al contrasto all'evasione e alla riduzione del *tax gap*, rafforzando la digitalizzazione dei controlli e l'uso di notifiche via PEC per facilitare la gestione a distanza dei procedimenti di confronto tra cittadini e amministrazione, inclusi i contraddittori preventivi.

La riforma ha introdotto un cambio di paradigma, orientandosi verso controlli ex ante e migliorando le tecniche di analisi del rischio, e utilizzando tecnologie avanzate come l'intelligenza artificiale e tecniche di *data analysis* per rendere i controlli più mirati e ridurre i falsi positivi.

A livello europeo e internazionale, la lotta all'evasione fiscale è stata potenziata migliorando la coerenza delle norme fiscali, la trasparenza e la cooperazione amministrativa tramite lo scambio di informazioni tra paesi. Sono stati rafforzati strumenti di cooperazione amministrativa avanzata e la collaborazione con paesi terzi, concentrandosi sulla prevenzione delle attività illecite e la sospensione di pagamenti fraudolenti, con particolare attenzione agli abusi degli esportatori abituali.

Nel settore doganale, le attività di contrasto all'evasione e all'elusione hanno riguardato in particolar modo quei fenomeni maggiormente pericolosi, come i casi di evasione totale dei dazi, delle accise e delle imposte e le frodi IVA all'importazione, attuate anche attraverso piattaforme digitali (dichiarazioni di modico valore nel settore dell'*e-commerce*).

Inoltre, la riforma fiscale nel settore doganale ha previsto il completamento della telematizzazione, il potenziamento dello Sportello unico doganale e dei controlli, con l'obiettivo di contrastare le frodi all'importazione che danneggiano le entrate nazionali e comunitarie.

In ambito riscossione, l'Amministrazione è stata in particolare orientata a supportare i contribuenti che intendono regolarizzare la propria posizione con il fisco, promuovendo le possibili forme di rateizzazione dei pagamenti delle somme dovute e gli istituti normativamente previsti per la regolarizzazione dei debiti.

Inoltre, si è intervenuti a rafforzare l'efficacia della riscossione indirizzando l'attività di recupero prioritariamente verso i crediti con maggiori possibilità di incasso, migliorando le tecniche di analisi e la selezione dei carichi affidati dagli enti impositori, anche mediante l'utilizzo di forme di integrazione e interoperabilità dei sistemi e del patrimonio informativo dell'Agenzia delle entrate e di Agenzia delle entrate-Riscossione.

Sul fronte dei risultati conseguiti da parte dell'Agenzia delle entrate, in termini di recupero di gettito, sono stati riscossi complessivamente 26,3 miliardi, di cui 4,5 miliardi derivanti da versamenti diretti da attività di promozione della compliance, 12,9 miliardi relativi a incassi da versamenti diretti da contrasto all'evasione e 8,9 miliardi derivanti dalla riscossione tramite ruoli.

Gli indirizzi del triennio 2025-2027

L'atto di indirizzo per il triennio 2025-2027 definisce strategie e obiettivi per l'Amministrazione finanziaria, concentrandosi su aree strategiche specifiche. L'obiettivo principale è ridurre stabilmente l'evasione fiscale tramite una maggiore collaborazione con i contribuenti, semplificazione degli adempimenti, aumento della compliance volontaria, controlli più efficaci e sanzioni tempestive. Le priorità includono l'attuazione della riforma fiscale, la promozione della *tax compliance* per accrescere il gettito e completare la riforma del sistema di riscossione. Verranno perseguiti questi obiettivi nelle aree strategiche individuate di seguito.

- **Affidabilità, integrità e interoperabilità delle banche dati**

L'Amministrazione finanziaria manterrà l'integrità, l'interoperabilità e la sicurezza delle proprie banche dati, che conterranno informazioni complete, accurate e aggiornate, nel rispetto della privacy dei cittadini. Le informazioni saranno gestite per semplificare le relazioni con i contribuenti, sia nell'erogazione dei servizi che nei controlli fiscali. In questo contesto, il patrimonio informativo disponibile per l'amministrazione finanziaria, rispettando la riservatezza dei dati, consentirà di conoscere le basi imponibili potenziali e, tramite l'analisi del rischio, ridurre l'asimmetria informativa che può favorire fenomeni evasivi, rendendo più efficienti i controlli e la riscossione dei crediti tributari accertati.

- **Supporto alla *compliance* volontaria dei contribuenti e riduzione dei costi dell'adempimento fiscale**

Azioni mirate saranno dirette a promuovere la *compliance* volontaria fornendo ai contribuenti informazioni e assistenza per facilitare l'adempimento fiscale. Le dichiarazioni precompilate saranno estese anche a imprenditori e professionisti tramite documenti IVA precompilati. I rimborsi fiscali, in particolare quelli IVA, saranno gestiti più rapidamente per rafforzare la reputazione dell'amministrazione finanziaria e la fiducia dei cittadini.

- **Adempimento collaborativo e prevenzione degli inadempimenti tributari**

Per favorire l'adempimento spontaneo, verrà inoltre rafforzato il dialogo costante tra amministrazione finanziaria e contribuenti, garantendo coerenza verso chi aderisce ai regimi di cooperazione fiscale. Saranno pianificate e monitorate le attività a supporto sia del concordato biennale per i contribuenti di dimensioni medio-piccole esercenti attività d'impresa e per i professionisti, sia dell'estensione del regime collaborativo per le grandi imprese dotate di sistemi di controllo del rischio fiscale.

- **Controllo delle dichiarazioni fiscali e contrasto all'evasione**

L'Amministrazione finanziaria intende contrastare l'evasione fiscale anche attraverso un'attività di controllo mirata e il potenziamento dell'analisi dei dati disponibili. L'efficacia dei controlli sarà migliorata affinando le tecniche di analisi del rischio e selezionando meglio le posizioni da sottoporre a verifica. Verranno sviluppate analisi per mappare i rischi, considerando vari fattori come la disaggregazione provinciale e i diversi settori economici. Le procedure di controllo delle dichiarazioni saranno velocizzate per recuperare rapidamente le somme non versate spontaneamente dai contribuenti.

Inoltre, saranno aumentati i controlli sostanziali, specialmente per le attività a maggior rischio di evasione, utilizzando dati predittivi. La qualità dei controlli sarà misurata con indicatori specifici per valutare i risultati e ridurre i falsi positivi. Saranno potenziati anche i controlli catastali e le attività di presidio per ridurre la spesa pubblica. Infine, verranno rafforzati i controlli sui crediti dichiarati dai contribuenti e sulle agevolazioni fiscali per prevenire utilizzi indebiti.

- **Gestione delle controversie erariali**

L'obiettivo prioritario sarà quello di migliorare la sostenibilità in giudizio della pretesa erariale e ridurre la conflittualità con i contribuenti. Per perseguire questi obiettivi, verranno innanzitutto intraprese azioni volte all'ottimizzazione della qualità degli atti notificati e alla sistematica valutazione della sostenibilità della pretesa erariale sia nella fase precontenziosa sia in quella contenziosa, unitamente a un efficace utilizzo degli strumenti deflativi e definitivi del contenzioso normativamente previsti.

- **Riscossione coattiva dei crediti fiscali**

L'azione dell'Amministrazione finanziaria mirerà a rendere più tempestivo il processo di recupero dei crediti, riducendo il tempo tra il momento della rilevazione del debito e l'affidamento del credito all'agente della riscossione, che ottimizzerà i tempi di notifica delle cartelle di pagamento. In caso di mancato pagamento, verranno avviate rapidamente le azioni di recupero. L'efficacia della riscossione sarà migliorata indirizzando l'attività verso i crediti con maggiori possibilità di incasso e sfruttando i dati disponibili. Inoltre, le competenti strutture dell'amministrazione finanziaria assicureranno il necessario supporto alla Commissione

tecnica prevista dall'articolo 7 del decreto legislativo n. 110 2024, che è incaricata di analizzare lo stock di crediti non riscossi e di definire proposte, da attuare con successivi provvedimenti normativi, per la riduzione degli stessi.

- **Legalità negli ambiti di competenza**

Attività saranno promosse anche per garantire la legalità delle operazioni doganali, nei settori delle accise, tabacchi e giochi pubblici, e il contrasto ai fenomeni criminali correlati.

Le principali linee di intervento includeranno i controlli delle merci in ingresso nell'Unione europea e il contrasto del contrabbando, della contraffazione, del riciclaggio di denaro e del traffico illecito di armi, droga, rifiuti, alimenti e farmaci non conformi alle normative sanitarie.

Sarà inoltre migliorata la qualità dei giochi pubblici e sarà assicurato un ambiente di gioco sicuro, combattendo il gioco illegale, proteggendo i soggetti vulnerabili e assicurando il rispetto del divieto di gioco per i minori.

Questi obiettivi sono stati inclusi nelle convenzioni con le Agenzie fiscali per il triennio 2025-2027 e nei Piani delle attività di ciascuna Agenzia, con indicatori di efficienza e efficacia per misurare i risultati, come le risorse assicurate al bilancio dello Stato e il gettito recuperato

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

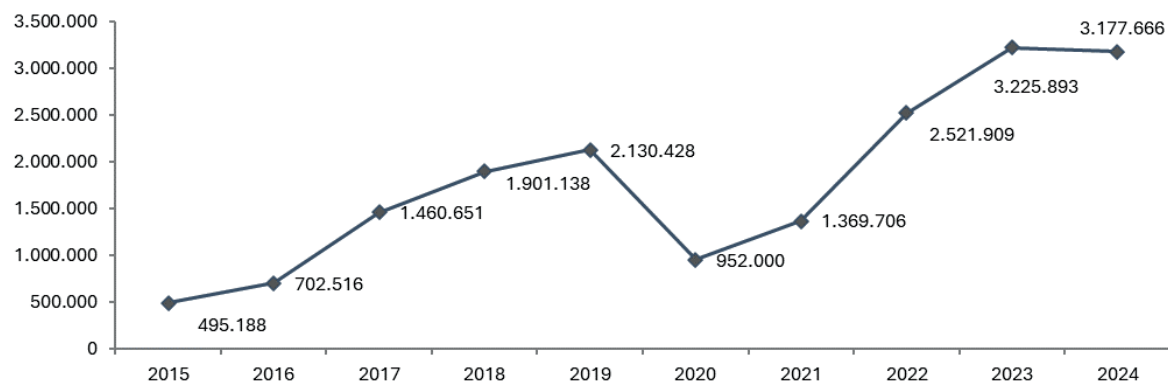
Nel 2024 sono state ulteriormente intensificate le attività di promozione dell'adempimento spontaneo e di prevenzione e contrasto all'evasione, rispetto al 2023.

Sotto il profilo della prevenzione, al fine di agevolare i contribuenti nel corretto adempimento dei propri obblighi fiscali, sono state ulteriormente valorizzate le comunicazioni di promozione dell'adempimento spontaneo.

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

L'attività di prevenzione

Nell'ambito delle attività di prevenzione l'Agenzia ha ottimizzato il numero delle comunicazioni di promozione della *compliance* rispetto al 2023 (Figura IV.1.1.1); complessivamente sono state inviate oltre 3,1 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 – 2024

Si rimanda alla “Relazione sulla gestione” del Bilancio d’esercizio 2024, redatto dall’Agenzia delle entrate, per un approfondimento in merito alle tipologie di lettere di *compliance* inviate, nonché alle novità introdotte per favorire sempre più l’assolvimento spontaneo.

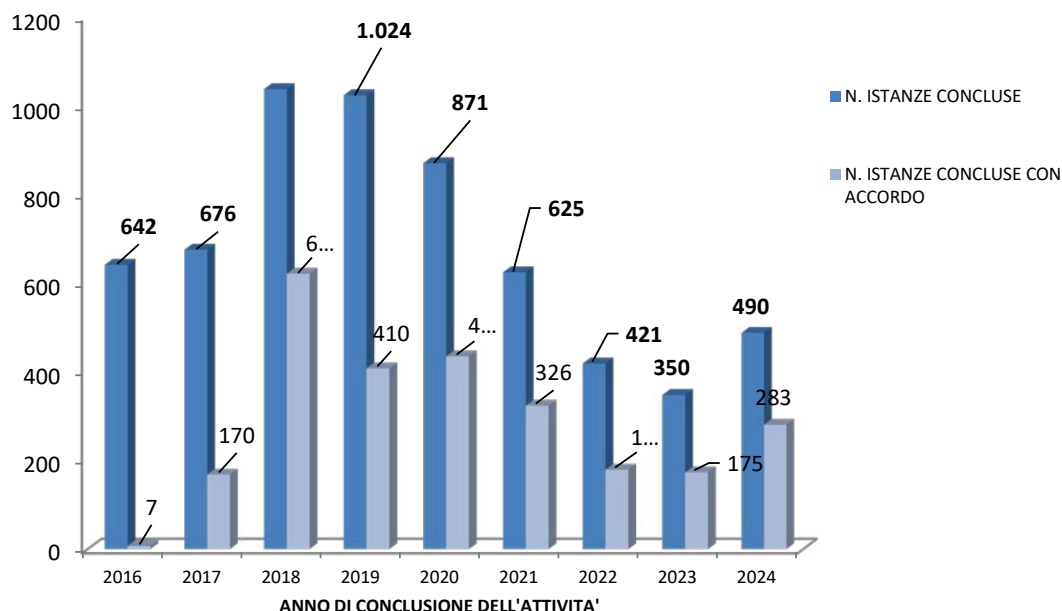
Dall’adesione alle strategie di *compliance* sono stati complessivamente incassati 4,5 miliardi di euro.

Nell’ambito delle richieste di accesso ai regimi agevolati, nel corso dell’anno è proseguita l’attività di esame delle istanze di adempimento collaborativo presentate nell’anno, con la costante e preventiva interlocuzione con le società già ammesse per una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali e con l’esercizio dei poteri istruttori finalizzati all’acquisizione di dati e notizie utili ai fini del controllo delle dichiarazioni presentate dai soggetti ammessi al regime. A fine 2024 risultano complessivamente ammesse al programma di adempimento collaborativo 142 società, di cui 31 ammesse nel 2024.

TABELLA IV.1.1.1: COOPERATIVE COMPLIANCE – ANNI 2016-2024

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Numero soggetti che hanno presentato istanza	9	14	17	13	22	14	22	35	82
Soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo	5	5	9	22	12	24	15	19	31

Per quanto attiene al regime agevolato di *patent box*, nel corso del 2024 è stata pressoché conclusa la lavorazione delle istanze presentate nel 2019 (99,9% delle 710 istanze ammissibili), è proseguita la lavorazione delle istanze presentate nel 2020 (n. 504 istanze ammissibili), che registrano una percentuale di concluse pari al 83,5%. È altresì proseguito l’esame delle istanze presentate nel 2021 che registrano una percentuale di concluse pari al 51,2%. 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 2024, con il dettaglio di quelle concluse con accordo.

FIGURA IV.1.1.2: ISTANZE PATENT BOX CONCLUSE – ANNI 2016 – 2024

L'attività di contrasto

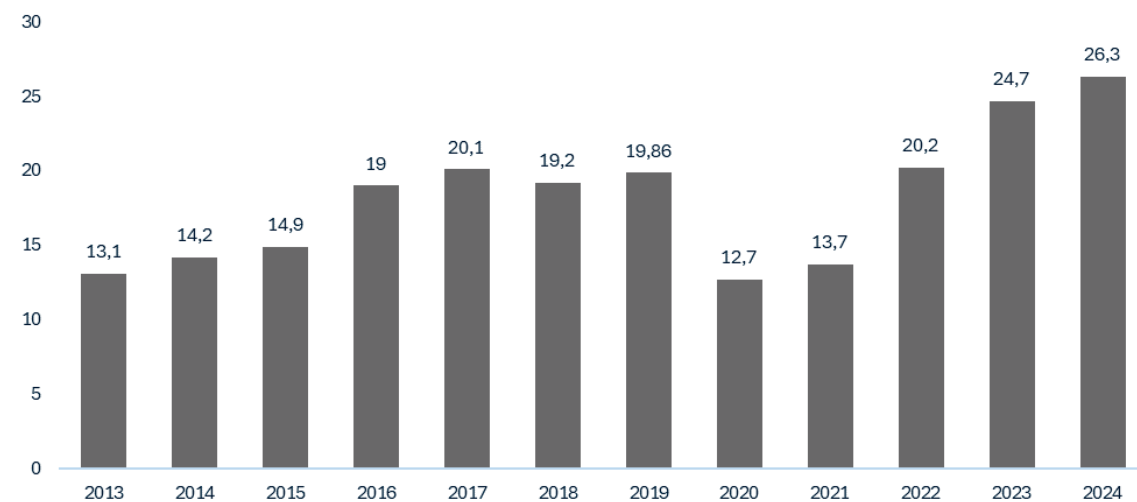
Nel 2024 le attività di promozione della *compliance* e di controllo svolte dall'Agenzia delle entrate hanno dato luogo a incassi complessivi per lo Stato pari a 26,3 miliardi di euro, con la seguente ripartizione per tipologia di area di recupero (Tabella IV.1.1.2):

- 12,9 miliardi derivanti dai versamenti diretti a seguito dell'attività di accertamento per diversi settori impositivi (Il.DD., IVA, IRAP e Registro), di controllo formale delle dichiarazioni dei redditi (articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600), degli atti e delle dichiarazioni sottoposte a registrazione, nonché di liquidazione automatizzata delle dichiarazioni ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600 e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633;
- 4,5 miliardi derivano dall'attività di promozione della *compliance*;
- 8,9 miliardi di euro dalla riscossione tramite gli Agenti della Riscossione.

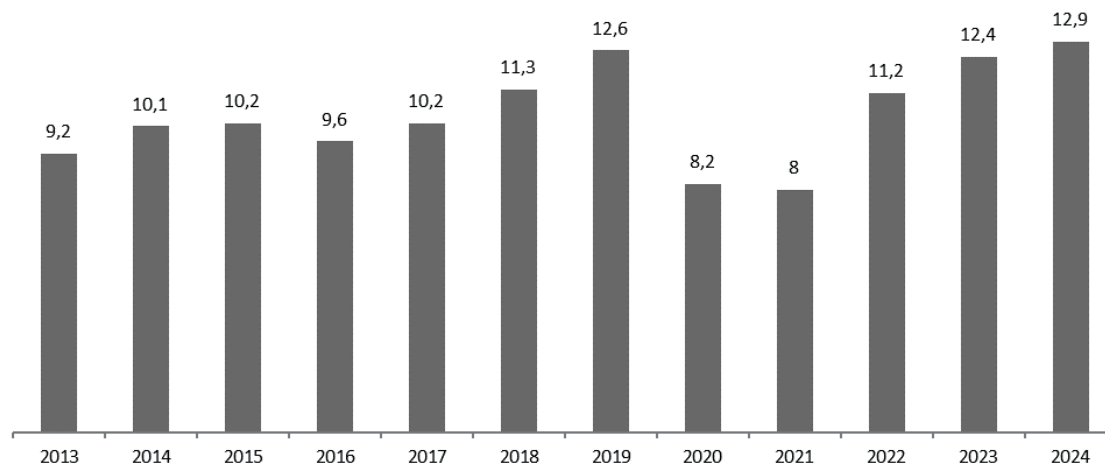
TABELLA IV.1.1.2: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI (IMPOSTE, SANZIONI E INTERESSI) – ANNI 2013 – 2024

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Entrate complessive	13,1	14,2	14,9	19,0	20,1	19,2	19,9	12,7	13,7	20,2	24,7	26,3
di cui:												
da versamenti diretti	9,2	10,1	10,2	9,6	10,2	11,3	12,6	8,2	8,0	11,2	12,4	12,9
da attività di promozione della <i>compliance</i>			0,3	0,5	1,3	1,8	2,1	1,2	1,7	3,2	4,2	4,5
da <i>Voluntary disclosure</i> 1 e 2				4,1	0,4	0,3	0,0					
definizione delle controversie tributarie					0,8	0,1						
tramite agenti della riscossione	3,9	4,1	4,4	4,8	7,4	5,7	5,1	3,3	4,0	5,8	8,1	8,9
Importi in miliardi di euro												

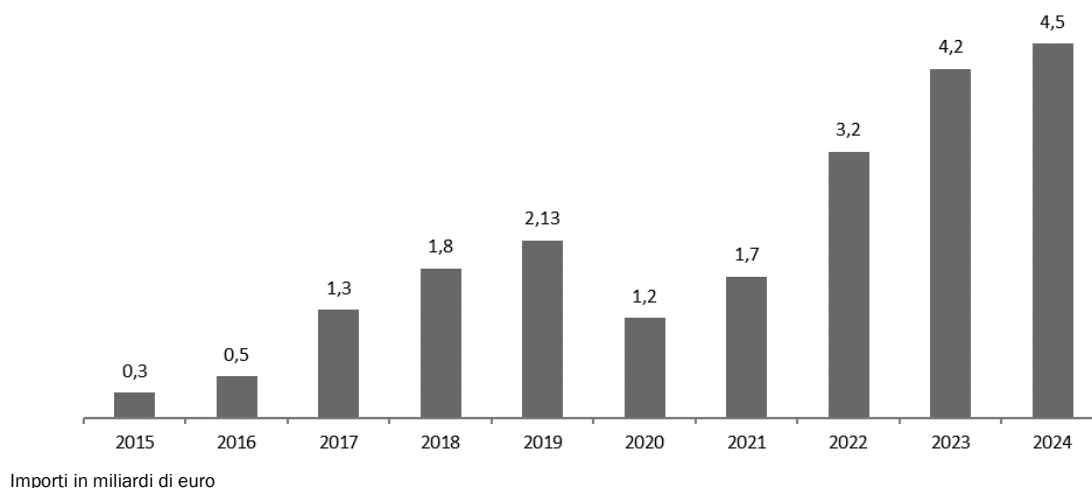
Nei grafici che seguono è riportato l'andamento nel periodo 2013-2024 delle entrate complessive erariali e non erariali, dei versamenti diretti e delle riscossioni connesse alla promozione della *compliance*.

FIGURA IV.1.1.3: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI (IMPOSTE, SANZIONI ED INTERESSI) – ANNI 2013 - 2024

Importi in miliardi di euro

FIGURA IV.1.1.4: VERSAMENTI DIRETTI DA CONTROLLO – ANNI 2013 - 2024

Importi in miliardi di euro

FIGURA IV.1.1.5: VERSAMENTI DA ATTIVITA' DI PROMOZIONE DELLA COMPLIANCE – ANNI 2013-2024

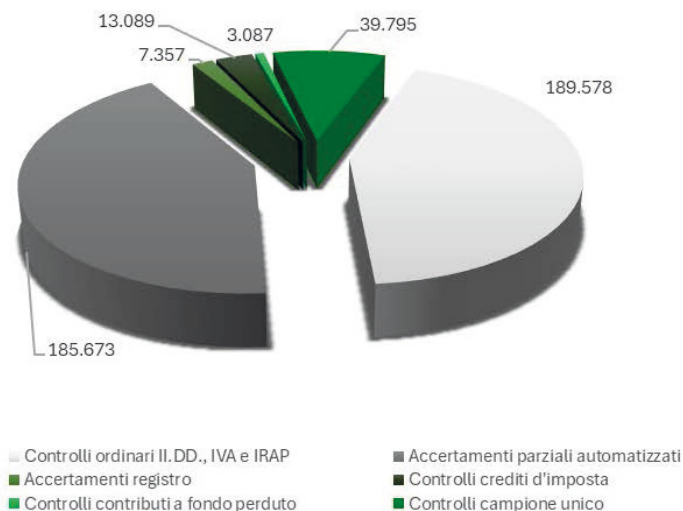
L'attività di controllo nel 2024 è stata principalmente indirizzata al contrasto di quei comportamenti che risultavano connotati da un alto disvalore sociale a danno della collettività e che, al contempo, permettono a coloro che li pongono in atto di falsare le regole concorrenziali.

Sono state inoltre rafforzate le attività di controllo in ottica di prevenzione e contrasto delle operazioni fraudolente di cessione dei crediti di imposta; particolare attenzione ed impegno è stata riservata alle attività mirate alla prevenzione delle frodi IVA intracomunitarie e a quelle riguardanti la cessione di crediti dei "bonus edilizi".

Sono state altresì rafforzate le iniziative di confronto e collaborazione con i contribuenti attraverso l'utilizzo degli istituti deflativi del contenzioso e dell'istituto del contraddittorio, anche preventivo, per definire in maniera efficace ed efficiente la loro posizione contributiva. Al fine di assicurare adeguati momenti di confronto con i contribuenti, preventivi rispetto alla definizione della pretesa tributaria, si è data piena applicazione all'istituto del contraddittorio preventivo previsto dallo Statuto del contribuente, consolidando la fase di confronto in sede accertativa.

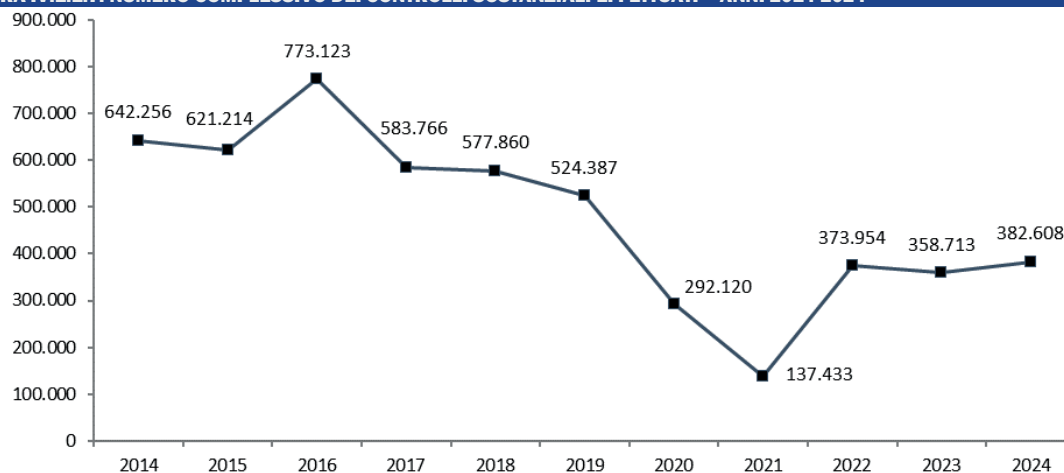
Sono stati complessivamente effettuati 438.579 controlli, che includono: gli accertamenti ordinari relativi a imposte dirette (II.DD.), IVA e IRAP; gli accertamenti del settore registro e successioni; gli accertamenti parziali cosiddetti "automatizzati" (eseguiti ai sensi dell'articolo 41-bis del decreto 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: 189.578 accertamenti ordinari relativi a II.DD., IVA e IRAP; 7.357 accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione; 13.089 controlli dei crediti d'imposta; 3.087 controlli contributo a fondo perduto; 185.673 accertamenti parziali automatizzati; 39.795 controlli formali a campione unico.

FIGURA IV.1.1.6: CONTROLLI ESEGUITI NEL 2024 – 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 2024 è pari a 382.608, in aumento rispetto al triennio 2021/2022/2023, come si evince dalla Figura IV.1.1.7, nella quale è riportato l'andamento dal 2014 al 2024 dei controlli c.d. "sostanziali" in valore assoluto.

FIGURA IV.1.1.7: NUMERO COMPLESSIVO DEI CONTROLLI SOSTANZIALI EFFETTUATI – ANNI 2014-2024

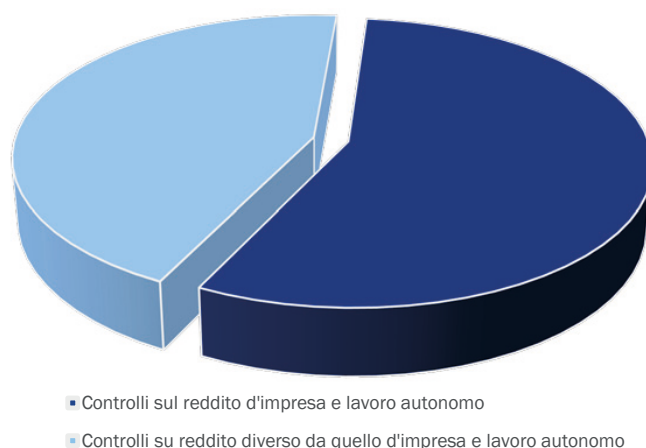
Importi in miliardi di euro

La maggiore imposta complessivamente accertata (MIA) nel 2024 è risultata pari a 14,7 miliardi di euro, per la quasi totalità derivante dagli accertamenti ordinari ai fini II.DD., IVA e IRAP; le altre tipologie di controllo (accertamenti parziali automatizzati e accertamenti degli atti e dichiarazioni soggetti a registrazione) hanno consentito di accertare maggiori imposte, rispettivamente, per circa 244 milioni di euro e 303 milioni di euro.

L'attività di controllo sostanziale ordinaria del 2024, come si evince dalla Figura IV.1.1.8, si è svolta per il 55,8% nei confronti dei soggetti che svolgono attività d'impresa o attività

professionali; per il 44,2% il controllo è stato invece finalizzato all'accertamenti di redditi diversi da quelli d'impresa e di lavoro autonomo.

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



Anche per il 2024 l'Agenzia ha continuato a promuovere il coordinamento e la collaborazione con gli altri organismi di controllo impegnati sul fronte del contrasto agli illeciti e alle frodi, nonché con l'autorità giudiziaria.

Anche nel corso del 2024 sono state adattate allo scenario le modalità operative di diverse attività progettuali ed è stato necessario intervenire con rapidità su alcuni fenomeni, ivi inclusi quelli connessi alle cessioni dei crediti derivanti da bonus edilizi, previste dall'articolo 121 del Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto Rilancio), che, in continuità con gli anni precedenti, hanno richiesto un impegno significativo da parte della struttura di contrasto agli illeciti dell'Agenzia delle Entrate. Sulla base degli ultimi dati disponibili, i sequestri preventivi di bonus edilizi emessi ammontano complessivamente a circa 9,06 miliardi di euro.

Ciò premesso, nel corso del 2024 l'Agenzia delle Entrate ha sviluppato la propria azione di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali mediante diversi piani operativi orientati sui contribuenti connotati da un maggior indice di pericolosità e/o sui fenomeni evasivi più gravi, diffusi e insidiosi.

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 2024 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 2024 delle richieste di informazioni, relative a imposte dirette e altri tributi in uscita (dall'Italia verso l'estero) e in entrata (dall'estero verso l'Italia), in materia di imposte dirette ed altri tributi e in materia di IVA.

TABELLA IV.1.1.3: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IMPOSTE DIRETTE ED ALTRI TRIBUTI				
Anno	Richieste Italia	Richieste Stati esteri	Totale	
2016	124	401	525	
2017	402	349	751	
2018	200	354	554	
2019	162	256	418	
2020	159	241	400	
2021	321	200	521	
2022	218	269	487	
2023	210	272	482	
2024	242	292	534	

TABELLA IV.1.1.4: RICHIESTE DI INFORMAZIONI IVA (ART.7 REG. 904/2010)				
Anno	Richieste Italia	Richieste Stati esteri	Totale	
2016	204	1.073	1.277	
2017	465	925	1.390	
2018	289	1.040	1.329	
2019	386	790	1.176	
2020	227	776	1.003	
2021	233	858	1.091	
2022	145	762	907	
2023	297	902	1.199	
2024	172	777	949	

IV.1.2. L'attività dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli³⁸

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli è un'autorità che regola, monitora e controlla, con poteri anche sanzionatori, diversi settori dell'economia nazionale, tra cui le Dogane, le Energie (come oli minerali, energia elettrica, gas naturale, GNL, carbone), gli Alcoli, i Tabacchi e i suoi assimilati e il Gioco Pubblico. In tali ambiti, cura l'accertamento e la riscossione dei tributi ed esercita le funzioni di polizia tributaria e giudiziaria.

L'attività di prevenzione

In linea con l'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di Politica fiscale per il triennio 2023-2025 del Ministro dell'Economia e delle Finanze e con gli obiettivi contenuti nel PNRR, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli opera in un'ottica *customer-oriented*, indirizzando le attività di *risk management* e *compliance* in modo mirato verso le aree a più alto rischio di non conformità, nell'ambito dei settori di competenza.

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

Nel settore "Accise e Monopoli", i principali interventi effettuati nel corso del 2024 riguardano:

- la telematizzazione dei dati contabili - implementazione dei prospetti di chiusura annuali al fine di consentire il controllo dei flussi dei dati dichiarati dei distributori stradali carburanti ghost station;
- la digitalizzazione dei processi unionali come EMCS - evoluzione dei flussi telematici per la circolazione dei prodotti sottoposti ad accisa al fine di consentire un maggior controllo relativamente alle spedizioni tra paesi unionali;
- l'implementazione di una web app al fine di agevolare le verifiche da parte dei funzionari amministrativi quando operano su strada o presso i vari depositi attraverso la lettura di un QR-Code;
- il pagamento nel settore delle accise - integrazione di nuovi codici tributo con il portale PagoPA.

³⁸ I dati potrebbero subire aggiornamenti a seguito di rettifiche e integrazioni. Tali aggiustamenti, in base alle disposizioni vigenti, possono essere apportati, per taluni dati, anche a distanza di tempo.

Nel settore “Dogane”, nel 2024, si segnala l’implementazione:

- del nuovo sistema export B1 facente parte del progetto AES-PH1 (Automated Export System - Phase 1), che sostituisce il precedente ECS-PH2 (Export Control System - Phase 2), con lo scopo di introdurre diverse novità, tra cui lo sdoganamento centralizzato, la completa digitalizzazione delle operazioni, allo scopo di migliorare la gestione delle dichiarazioni di esportazione;
- delle procedure di digitalizzazione dei porti italiani, potenziando l’automazione delle procedure doganali e logistiche. Nel primo semestre del 2024, l’Agenzia ha supportato le Autorità di Sistema Portuale (AdSP) nel raggiungimento degli obiettivi del PNRR, favorendo l’adozione di un set minimo di servizi interoperabili in tutti i porti italiani. Questo processo ha rafforzato la cooperazione digitale con la AdSP e ha migliorato il livello di standardizzazione delle procedure di imbarco e sbarco e di movimentazione della merce nelle aree portuali. Inoltre, con la digitalizzazione del visto uscire, ADM ha semplificato il lavoro della Guardia di Finanza ai varchi, offrendo strumenti più sicuri ed efficienti;
- del nuovo sistema di gestione dei transiti.

L’attività di contrasto

Fiscalità

Nel 2024, l’Agenzia delle dogane e dei monopoli ha registrato introiti complessivi di circa 86,4 miliardi di euro, in linea con il risultato del 2023 (+ 0,04%).

TABELLA IV.1.2.1: INTROITI COMPLESSIVI - VALORI ESPRESSI IN MILIARDI DI EURO

	2022	2023	2024
• TOTALE AGENZIA DOGANE E MONOPOLI	79,6	86,4	86,4
• ACCISE E MONOPOLI	52,6	59,9	60,0
• Energie e Alcoli	26,8	33,5	33,1
• Prodotti Energetici e altri tributi*	19,2	26,3	26,7
• Gas naturale	3,5	3,1	2,5
• Energia Elettrica	2,7	2,7	2,5
• Prodotti alcolici	1,5	1,4	1,4
• Tabacchi	14,6	14,8	15,4
• di cui: IVA	3,7	3,7	3,8
• di cui: accisa	10,9	11,0	11,4
• di cui: imposta di consumo**	0,1	0,1	0,1
• Giochi***	11,2	11,6	11,6
• DOGANE****	27,0	26,5	26,4
di cui: dazi	3,7	3,5	3,6
di cui: IVA all’importazione	22,9	22,6	22,4
di cui: altri diritti doganali	0,4	0,4	0,4

Fonte: elaborazione interna dati ADM

(Valori espressi in miliardi di euro)

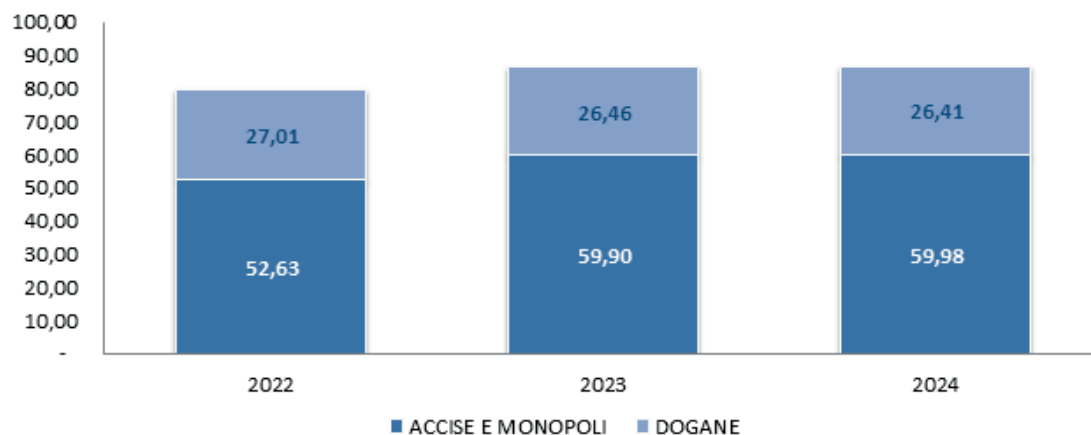
Note:

* Sono ricompresi in questa voce anche altri tributi di competenza ADM connessi ai prodotti sottoposti ad accisa o a imposta di consumo per un valore di 0,005 mld di euro

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

*** Il contributo agli introiti complessivi del settore Giochi comprende il versamento delle somme giacenti sui conti di gioco online non movimentati per 3 anni (c.d. conti dormienti pari a 8,14 mln di € per l’anno 2024) e l’imposta relativa al DL n. 50/2017 sulle vincite e la quota aggiuntiva prevista dall’art. 1, c. 649, Legge n. 190/2014 (1.075,44 mln di € per l’anno 2024).

**** Il contributo agli introiti complessivi del settore Dogane include, oltre la quota di dazi per San Marino, anche gli importi dei diritti garantiti.

FIGURA IV.1.2.1: INTROITI COMPLESSIVI PER SETTORE

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

Con riferimento all'andamento degli introiti nei settori di competenza dell'Agenzia, si rileva un leggero aumento percentuale delle entrate derivanti dal mercato dei prodotti energetici (+1,6% rispetto al 2023 e +39,1% rispetto al 2022) e una diminuzione delle stesse nel settore del gas naturale (meno 18,5% rispetto al 2023).

L'attività di vigilanza nei settori core di ADM

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

Accise – prodotti energetici e alcolici

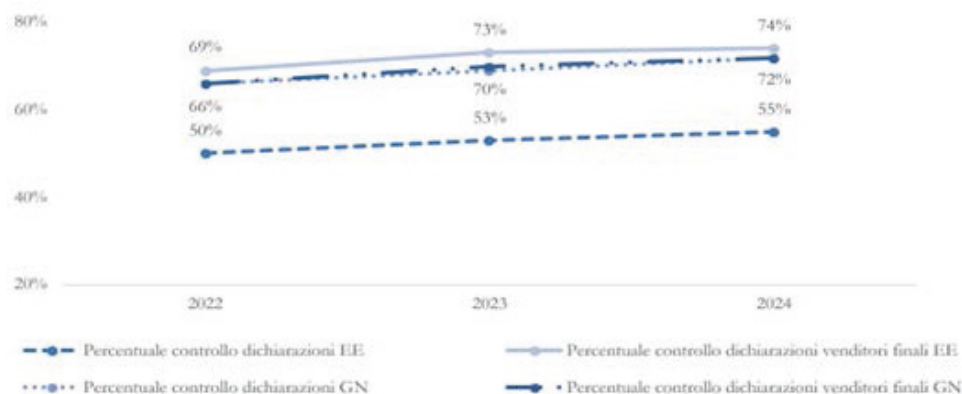
L'andamento delle verifiche nell'ambito Energie e Alcoli è costantemente monitorato e governato dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli tramite alcuni indicatori, tra i quali si segnalano:

- l'indice di presidio del territorio che costituisce l'indicatore di sintesi delle verifiche effettuate sugli impianti di stoccaggio dei prodotti energetici e alcolici, nonché degli oli lubrificanti e dei bitumi in relazione al numero di verifiche atteso nell'anno, tenendo conto del termine quinquennale di prescrizione dell'imposta e delle attività di vigilanza condotte dall'Agenzia nel settore;
- la percentuale di controllo delle dichiarazioni nel settore dell'energia elettrica, del gas naturale e del rimborso sul gasolio utilizzato per l'autotrasporto definita dal rapporto tra il numero di dichiarazioni controllate e il numero di dichiarazioni presentate all'Agenzia, sempre tenendo conto dei termini di prescrizione dell'imposta.

L'indice di presidio del territorio per l'anno 2024 si attesta intorno al 28%, confermando il mantenimento degli standard di qualità registrati nei precedenti anni.

Il grafico sottostante mostra l'andamento riferito al territorio nazionale delle percentuali di controllo delle dichiarazioni annuali presentate dai soggetti obbligati nel settore dell'energia elettrica (EE) e del gas naturale (GN), con particolare riferimento a quelle rese dai maggiori contribuenti del settore, vale a dire i venditori ai consumatori finali.

Per il 2024 resta confermato il *trend* generalizzato di crescita per le diverse attività.

FIGURA IV.1.2.2 PERCENTUALE DI CONTROLLO DELLE DICHIARAZIONI DI CONSUMO

L'indice di presidio dei prodotti alcolici nel 2024 si attesta al 28%, in aumento rispetto all'anno 2023 (24%).

Nel corso del 2024, l'attività di vigilanza nel settore delle energie e degli alcoli ha portato al sequestro di 10.960 kg e 123.271 litri di prodotti energetici e 4.226 litri di prodotti alcolici.

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

Nel settore Energie e Alcoli, i maggiori diritti accertati (MDA) recuperati nel triennio 2022-2024 ammontano a un totale di 624,76 milioni di euro.

Nel 2024, l'importo recuperato è di quasi 140 milioni di euro, di cui oltre 40 milioni di euro relativi al settore degli oli minerali, più di 25 milioni di euro dal settore dell'energia elettrica e del gas naturale e oltre 20 milioni di euro relativamente ai prodotti alcolici e agli oli lubrificanti.

La riduzione delle irregolarità del settore dei prodotti energetici rispetto ai precedenti anni comprova l'estrema efficacia dell'introduzione dell'e-DAS e delle altre misure di contrasto alle frodi nel settore, in applicazione delle norme proposte dalla Direzione accise dal 2019 al 2021.

A supporto dell'attività di verifica qualitativa prevista dal Testo Unico delle Accise, vi sono poi i laboratori chimici dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli deputati a compiti di ricerca e analisi merceologica per l'esatta applicazione della Tariffa doganale, nonché di analisi per soggetti privati in regime di mercato e in collaborazione con le forze dell'ordine.

I laboratori, prima struttura in Italia accreditata da ACCREDIA in conformità alla norma UNI EN ISO/IEC 17043, sono integrati nella Direzione antifrode e controlli dell'Agenzia, con 15 sedi distribuite su tutto il territorio nazionale e una struttura centrale, oltre a 8 laboratori mobili.

Nel corso del 2024, sono stati analizzati 9.256 campioni di prodotti petroliferi, con una percentuale di non conformità del 7,43%.

Per gli alcolici, sono state accertate 200 non conformità su 4.838 campioni analizzati.

Accise – tabacchi lavorati e altri prodotti da fumo

L'Agenzia delle dogane e dei monopoli, per il perseguimento degli interessi erariali alla cui tutela è preposta, svolge funzioni di vigilanza e controllo sulla regolare liquidazione e sul corretto versamento delle accise sui tabacchi lavorati, nonché dell'imposta di consumo sui prodotti liquidi e solidi da inalazione (PLI e PSI), e aromi, sui prodotti accessori ai tabacchi da fumo, quali cartine, cartine arrotolate senza tabacco e i filtri funzionali ad arrotolare le sigarette (PAT), sulle nicotine

pouches e sui prodotti da inalazione senza combustione costituiti da sostanze solide diverse dal tabacco.

Nell'ambito delle attività di accertamento, che risentono sia del numero di operatori presenti sul mercato, che del numero dei prodotti commercializzati e dell'adeguatezza dei sistemi informatici disponibili, sono stati riscossi nell'anno 2024 circa 1,45 milioni di euro derivanti da svincoli irregolari, di cui il 57,30% per mancanze inventariali o durante il trasporto e il 42,70% per mancanze all'origine. Per quanto concerne le attività di recupero dell'imposta evasa, nel corso dell'anno 2024 sono stati sottoposti a controllo circa 600 operatori, nei confronti dei quali, nei casi di inadempimento agli obblighi di liquidazione dell'imposta, sono stati inoltrati 296 avvisi di regolarizzazione e 23 atti di contestazione, e, nei casi di inadempimento agli obblighi di versamento dell'imposta, sono stati emessi 39 processi verbali di constatazione e, in relazione all'ulteriore mancata regolarizzazione, 31 avvisi di pagamento per omessi o ritardati pagamenti, per un importo pari ad euro 1.950.134,89, in corso di riscossione.

Si precisa che i prodotti in questione possono esseri immessi in consumo solo previa iscrizione nella tariffa di vendita e registrazione ai fini della commercializzazione, all'esito dei controlli svolti dalla medesima Agenzia sulla conformità degli stessi ai requisiti previsti, in ossequio alla legislazione unionale, dalla normativa nazionale vigente, recata dal decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, in materia di classificazione e disciplina fiscale dei prodotti, e dal decreto legislativo 12 gennaio 2016 n. 6, in materia di etichettatura e confezionamento, con particolare riguardo alle avvertenze sanitarie sulla nocività dei prodotti.

Peraltro, nell'ambito della salvaguardia della distribuzione e commercializzazione di prodotti legali, anche a fini di tutela della salute pubblica, sono svolte analisi di laboratorio relative ai contenuti dei prodotti.

In particolare, per le sigarette, i controlli includono l'analisi delle emissioni di catrame, monossido di carbonio e nicotina, effettuata dell'unico laboratorio chimico specializzato nell'analisi dei prodotti da fumo, situato a Roma presso la sede di Piazza Mastai. In base ai risultati delle verifiche condotte dal laboratorio fumo, per il 2024, il dato complessivo delle verifiche sui tabacchi lavorati risulta in crescita rispetto ai due anni precedenti (+14,03% rispetto al 2023 e +22,79% rispetto al 2022). Tale risultato è riconducibile ad un forte aumento negli anni delle verifiche relative ai livelli massimi delle emissioni di catrame, nicotina e monossido di carbonio che ammontano a 1.190 verifiche per il 2024, rispetto alle 999 verifiche per il 2023, con una quota del 62,04% sul totale di 1.918 verifiche di laboratorio.

Inoltre, in considerazione della crescente rilevanza assunta sul mercato dai prodotti di nuova generazione, è stata condotta un'intensa attività di contrasto ai relativi fenomeni di illegalità, con un iter di controllo dei prodotti sempre più accurato, anche attraverso la promozione di un Piano integrato di analisi di laboratorio.

Per completezza, si specifica che, come misure aggiuntive per la tutela degli interessi pubblici coinvolti, sono state previste per le sigarette elettroniche l'assoggettamento a imposta di consumo degli aromi, a decorrere dai primi mesi del 2024, nonché il divieto di vendita a distanza dei prodotti liquidi da inalazione contenenti nicotina, anche in considerazione della diffusione tra i consumatori più giovani delle sigarette elettroniche e del preminente utilizzo dei canali online da parte del circuito illecito.

Nel corso del 2024, sono stati sottoposti a controllo un totale di 7.703 esercizi (depositi fiscali e rivendite) e l'indice di presidio del territorio dei tabacchi lavorati, misurato dal rapporto tra il numero di rivendite e depositi fiscali controllati e il numero di rivendite e depositi fiscali censiti sui sistemi ADM, risulta pari al 15,55% in leggera diminuzione rispetto all'anno 2023 (15,74%).

Nell'ambito delle attività di controllo sulla circolazione in sospensione sono stati riscossi 1,45 milioni di euro derivanti da svincoli irregolari, di cui il 57,30% per mancanze inventariali o durante il trasporto e il 42,70% per mancanze all'origine.

Per quanto attiene l'ambito dei sequestri per contrabbando all'interno degli spazi doganali, in cui l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli esercita i propri poteri di Polizia giudiziaria, nel 2024

sono stati sequestrati 442.461 pacchetti di sigarette, 4.104 sigari e 60.094,02 kg di tabacco sfuso, per un valore complessivo di 3,4 milioni di euro.

I maggiori sequestri per valore e quantità sono stati effettuati nelle aree portuali registrando in tale spazio doganale una percentuale del 62,03% del totale dei sequestri per valore e del 65,67% dei sequestri per quantità.

Nel 2024 è stato registrato un incremento delle quantità sequestrate al di fuori degli spazi doganali. In particolare, le Forze dell'Ordine hanno sequestrato circa 124 tonnellate di tabacchi (contro circa 70 tonnellate di tabacchi sequestrati nel 2023), di cui il 95,04% è ascrivibile al fenomeno della sottrazione all'accertamento, il 4,92% all'illecita vendita e il restante al consumato in frode.

Relativamente ai controlli sul divieto di offerta o di pubblicità dei tabacchi lavorati e dei prodotti da fumo, nel 2024, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha inibito 134 siti *web*, ai sensi dell'articolo 102 del Decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modificazioni dalla Legge n. 126 del 13 ottobre 2020, e 66 annunci illegali, di prodotti liquidi da inalazione senza combustione e prodotti accessori ai tabacchi da fumo, presenti su *social* e piattaforme di *marketplace*.

Accise e monopoli – giochi

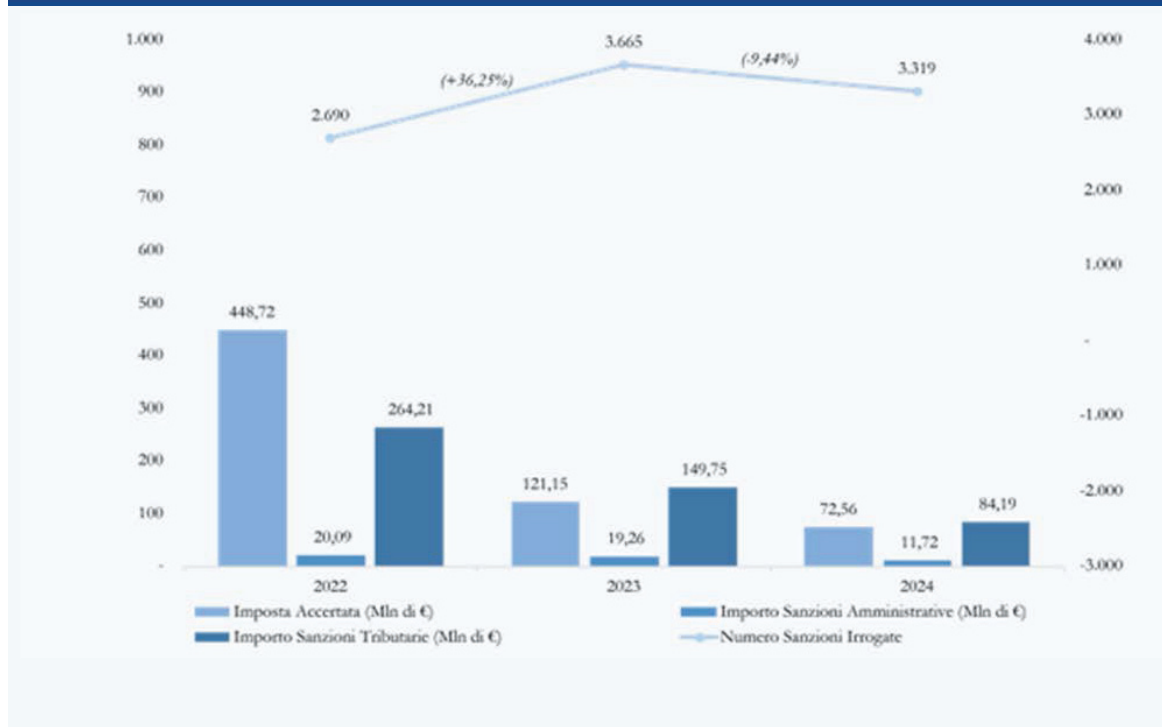
L'Agenzia delle dogane e dei monopoli esercita il controllo statale nel settore dei Giochi, garantendo gli interessi dell'Erario attraverso la riscossione dei tributi e regolamentando puntualmente i vari ambiti di gioco. In questo contesto, l'Agenzia si impegna a proteggere i cittadini mediante una capillare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

Di particolare rilevanza è l'attività del Co.PRe.GI. (Comitato per la prevenzione e la repressione del gioco illegale, la sicurezza del gioco e la tutela dei minori), che vede la collaborazione tra ADM, Guardia di Finanza, Polizia di Stato e Arma dei Carabinieri per l'attuazione di un piano di controlli su tutto il territorio nazionale. Nel corso dell'anno 2024, l'Agenzia ha conseguito i seguenti risultati:

- obiettivi controllati: n. 548 (punti raccolta scommesse, sale VLT, esercizi commerciali generalisti con presenza di AWP, nonché esercizi commerciali che effettuano servizi per conto di concessionari per il gioco a distanza);
- punti di vendita di scommesse non autorizzati scoperti: n. 24;
- apparecchi e congegni da gioco sottoposti a sequestro amministrativo: n. 111;
- totem per la connessione a siti di gioco irregolari sottoposti a sequestro: n. 12;
- numero sanzioni amministrative irrogate: n. 134;
- ammontare sanzioni da irrogare: euro 3.422.158,32;
- soggetti deferiti all'AG: n. 48.

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

In particolare, il numero di esercizi controllati nel 2024 per il settore giochi è pari a 19.238. L'indice di presidio del territorio, che può essere definito come il rapporto tra il numero di esercizi controllati (per tutti gli ambiti del gioco) e il numero degli esercizi censiti sui sistemi dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, è pari al 19,99%.

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

Fonte: elaborazione interna dati ADM

L'attività di contrasto all'evasione dell'imposizione del settore Giochi ha portato nel 2024 a irrogare 3319 sanzioni e a recuperare 72,56 milioni di euro.

L'attività di vigilanza dell'Agenzia si estende anche alla rete telematica. Nel 2024, in particolare, sono stati inibiti 721 siti *web* irregolari, il 47,14% in più rispetto ai siti inibiti nel 2023 (490).

Dogane

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

Nel 2024, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha svolto un'intensa attività di contrasto alle condotte che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea, svolgendo diverse attività di polizia giudiziaria sia su delega della Procura europea, sia d'iniziativa. È stata, inoltre, implementata l'attività di studio e analisi dei fenomeni e dei rischi connessi al commercio internazionale, con particolare riferimento ai prodotti sottoposti a dazio antidumping e/o a dazi compensativi. In merito all'attività di vigilanza, sono state conseguite maggiori entrate doganali in ambito IVA, a seguito di un'approfondita analisi sull'uso fraudolento del regime doganale 42 (immissione in libera pratica connessa ad una cessione comunitaria), spesso attuato attraverso la realizzazione di frodi carosello con la partecipazione di società cartiere (*missing trader*) e società filtro, e in ambito risorse proprie (dazio), dove l'attività investigativa si è concentrata sia nel contrasto alla

sotto-fatturazione del valore in dogana, utilizzando in particolar modo le banche dati nella disponibilità dell'Agenzia che consentono di determinare il valore medio dei prezzi dei beni importati, e sia nell'individuazione delle operazioni doganali *triangolari* realizzate al solo fine di falsificare l'origine delle merci e ottenere in tal modo l'applicazione di un dazio agevolato o addirittura pari a zero.

Per quanto concerne la crisi russo-ucraina, si rappresenta che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, anche nel 2024, ha continuato ad assicurare il presidio delle misure restrittive all'*import* e all'*export* nei confronti di Russia e Bielorussia e le attività di vigilanza connesse, avvalendosi per la corretta e omogenea applicazione delle misure restrittive disposte dall'Unione europea della rinnovata l'Unità temporanea di crisi russo/ucraina (UTCURU).

Ciò ha comportato una costante verifica del rispetto delle misure di embargo considerato che la loro violazione può celarsi sia in scambi diretti UE-Russia, sia in operazioni doganali con Paesi terzi sospettati di poter attuare triangolazioni con la Russia elusive delle misure interdittive.

Il valore complessivo dei Maggiori Diritti Accertati per l'anno 2024, considerando le attività di prevenzione e contrasto condotte in ambito doganale e di IVA intra-comunitaria, è pari a 607,45 milioni di euro, mentre sono state irrogate sanzioni per 1.671,77 milioni di euro.

Nel corso del 2024, in ambito doganale, sono stati effettuati sequestri per un valore stimato pari a circa 265 milioni di euro.

Un importante supporto all'attività di vigilanza nel settore doganale è fornito dai laboratori chimici che nel 2024 hanno accertato 1.053 casi di non conformità tra i prodotti afferenti alle principali categorie doganali riportate nella Figura IV.1.2.4.

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

CATEGORIA MERCEOLOGICA	Pervenuti	Analizzati	Non conformi	% Non conformi
Stupefacenti e sostanze psicotrope	19.920	20.065	-	-
Prodotti alimentari	13.292	13.298	343	2,58%
Prodotti proteici, oli e grassi	3.707	3.696	120	3,25%
Prodotti industriali	679	654	178	27,22%
Prodotti organici e farmaceutici	894	918	132	14,38%
OGM	325	358	10	2,79%
Prodotti inorganici e metalli	288	295	116	39,32%
Giocattoli	209	208	116	55,77%
Metalli preziosi-materiali gemmologici	385	396	38	9,60%
Totale	36.699	39.888	1.053	2,64%

Fonte: elaborazione interna dati ADM

Valori riferiti all'anno 2024

Note:

Tra i campioni analizzati si considerano anche i campioni pervenuti nel periodo precedente a quello di riferimento.

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

IV.1.3 L'attività della Guardia di Finanza

Complessivamente, nel corso del 2024, il Corpo ha effettuato, oltre a decine di migliaia di interventi ispettivi, 11.843 indagini di polizia giudiziaria, sequestrando beni per un valore complessivo di oltre 2,5 miliardi di euro per reati tributari e 0,5 miliardi di crediti d'imposta agevolativi in materia edilizia ed energetica inesistenti.

Nel complesso, per i reati in materia di IVA e imposte dirette, sono stati denunciati 16.412 soggetti e tratti in arresto 426.

A tali misure si aggiunge l'attività di prevenzione e di sostegno alla compliance, sviluppata dal Corpo attraverso l'esecuzione di interventi:

- nei confronti di contribuenti rimasti "inerti" rispetto agli inviti all'adempimento spontaneo trasmessi dall'Agenzia delle entrate;
- a contrasto delle imprese cc.dd. "apri e chiudi", funzionali alla sistematica violazione degli obblighi fiscali e contributivi, mediante verifica della loro reale operatività imprenditoriale;
- volti a riscontrare il corretto adempimento degli obblighi fiscali, nella prospettiva di contrastare forme di evasione "con consenso".

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

TABELLA IV.1.3.1: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE NEL 2024		
Guardia di finanza	Soggetti denunciati per reati in materia di IVA e imposte dirette	16.412
	Soggetti arrestati per reati in materia di IVA e imposte dirette	426
	Reati in materia di IVA e imposte dirette segnalati all'Autorità Giudiziaria	10.687
	Evasori totali scoperti	6.635
	Lavoratori in nero e irregolari scoperti	45.717
	Indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	11.843
	Sequestri preventivi per reati in materia di IVA e imposte dirette	2,5 miliardi di euro
	Sequestri di crediti d'imposta inesistenti	0,5 miliardi di euro
	Proposte di cessazione della partita IVA e di cancellazione dalla banca dati VIES	3.794
	Tabacchi lavorati sequestrati	1.149 tonnellate
	Soggetti denunciati per frodi doganali (di cui arrestati)	1.436 (76)
	Prodotti energetici sequestrati	2.314 tonnellate
	Prodotti energetici consumati in frode	56.577 tonnellate

Frodi IVA

Le indagini svolte nel 2024 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 professionisti che agevolano il perpetuarsi del meccanismo illecito.

Nel corso del 2024, in armonia con le disposizioni normative recate dalla legge 29 dicembre 2022, n. 197 (art. 1, commi 148-150) per contrastare il fenomeno delle citate imprese "apri e chiudi", è proseguita la campagna ispettiva, avviata nella precedente annualità, nei confronti delle partite IVA connotate da significativi *alert* di rischio.

All'esito di mirati controlli sulle predette partite IVA (di nuova costituzione), sono state avanzate all'Agenzia delle entrate 3.794 proposte di chiusura di partite IVA.

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.

La Guardia di finanza è fortemente impegnata a prevenire e reprimere gli illeciti mediante l'esecuzione di controlli mirati lungo l'intera filiera produttiva e commerciale, con il duplice fine di tutelare il gettito erariale e di preservare il corretto funzionamento del mercato.

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

Nella decorsa annualità i Reparti del Corpo hanno continuato a intercettare traffici 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*).

Al riguardo, si rappresenta che, in considerazione del carattere transnazionale delle frodi del settore, è stato dato ulteriore impulso alla collaborazione con gli organi collaterali degli altri Paesi europei, partecipando a numerose operazioni internazionali promosse in ambito unionale da Europol.

Infine, per quando concerne l'utilizzo abusivo delle agevolazioni riservate ai prodotti energetici a "uso agricolo", sono stati constatati sistemi evasivi particolarmente insidiosi, aventi ad oggetto la cessione dei citati prodotti a soggetti inesistenti o non autorizzati, mediante l'utilizzo fraudolento di documenti di trasporto falsi.

Frodi sui crediti d'imposta in materia edilizia ed energetica

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

Il legislatore non aveva inizialmente previsto, sia in caso di cessione del credito, sia in caso di "sconto in fattura", un numero predefinito di cessioni possibili.

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

Gli illeciti emersi con maggiore frequenza hanno riguardato:

- lavori edilizi necessari a conferire il diritto alla detrazione non avviati;
- immobili sui quali sarebbero stati eseguiti gli interventi agevolati inesistenti e/o 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";

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

Da novembre 2021 a luglio 2025 le attività investigative e di analisi sui crediti d'imposta agevolativi in materia edilizia ed energetica hanno consentito di sequestrare crediti inesistenti per oltre 9,2 miliardi di euro.

Gli illeciti accertati riguardano, in massima parte, condotte poste in essere prima degli interventi normativi che si sono succeduti dal novembre 2021 e che hanno dapprima perimetrato il numero delle cessioni possibili e il profilo soggettivo dei cessionari (agevolando l'Amministrazione finanziaria nel monitoraggio dei passaggi dei crediti da un soggetto all'altro) e, successivamente, escluso la facoltà di cessione dei crediti (fatte salve talune deroghe).

Le agevolazioni maggiormente interessate da condotte fraudolente sono state 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.

Prevenzione delle indebite compensazioni di crediti d'imposta

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

Anche nel 2024, tale azione è stata assicurata attraverso la partecipazione della Guardia di finanza al dispositivo di allerta preventiva approntato dall'Agenzia delle entrate per impedire la compensazione di debiti tributari e contributivi reali con crediti d'imposta fittizi.

Si tratta di una procedura disciplinata dai commi 49-ter e 49-quater dell'articolo 37 del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223 (convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248), che consente all'Agenzia delle entrate di sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito.

Nell'ambito del citato canale di interscambio informativo con l'Agenzia delle entrate, da agosto 2023 a luglio 2025, sono stati segnalati crediti non spettanti o inesistenti per oltre 3,7 miliardi di euro. Crediti che, in assenza di un intervento tempestivo e coordinato tra gli organi dell'Amministrazione finanziaria, sarebbero stati compensati con debiti tributari e previdenziali, con conseguenti ingenti perdite per l'Erario di pari ammontare.

Economia sommersa, lavoro nero e illecite esternalizzazioni di manodopera

Anche nel 2024 l'azione della Guardia di finanza è stata rivolta a contrastare i fenomeni riconducibili all'economia sommersa che, come noto, comprende il sommerso d'azienda e il sommerso da lavoro.

Nella decorsa annualità il Corpo ha scoperto 6.635 evasori totali (molti dei quali operanti attraverso piattaforme di commercio elettronico) e 45.717 lavoratori in "nero" o irregolari.

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

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

In tale contesto, una particolare attenzione viene riservata dalla Guardia di finanza anche alle illecite esternalizzazioni di manodopera volte ad attuare un decentramento produttivo a basso costo. Si fa riferimento, in particolare, ai fittizi contratti d'appalto che dissimulano somministrazioni di personale non autorizzate attraverso "imprese serbatoio", con una vita aziendale di breve durata e prive di reale consistenza economica. Esse presentano i caratteri tipici delle società "cartiere", quali l'assenza di struttura organizzativa, la devoluzione delle funzioni amministrative

e di rappresentanza legale in capo a soggetti “prestanome” e il mancato rispetto degli obblighi di dichiarazione e versamento di imposte e contributi.

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

Evasione fiscale internazionale

Nel 2024 è proseguito l’impegno del Corpo anche contro le frodi fiscali internazionali in materia di imposizione diretta, sovente realizzate con il coinvolgimento di c.d. “*shell company*” o di società interposte (c.d. “*conduit company*”), prive di una struttura organizzativa idonea all’esercizio di un’attività economica. Si registrano, inoltre, casi di omessa dichiarazione dei redditi da parte di stabili organizzazioni occulte e di persone fisiche e giuridiche fittiziamente residenti all’estero, di manipolazione dei prezzi di trasferimento e di doppia non imposizione indebitamente ottenuta grazie a disallineamenti da ibridi.

Giochi e scommesse illegali

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

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

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

Continuano a proliferare punti di raccolta “misti”, centri legali che permettono di effettuare scommesse su circuiti illegali, e la diffusione di apparecchi terminali cc.dd. “totem”.

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

Le attività ispettive e le indagini a contrasto del gioco illegale e irregolare hanno consentito di irrogare sanzioni per oltre 10,6 milioni di euro, di denunciare 378 soggetti, di scoprire 345 agenzie clandestine e di constatare una base imponibile evasa ai fini dell’imposta unica per oltre 34,5 milioni di euro.

Frodi doganali

La Guardia di finanza, quale forza di polizia economico-finanziaria e autorità doganale, è deputata a contrastare il contrabbando, anche di tabacchi lavorati, 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, sul controllo economico del territorio, anche marittimo e aereo, su interventi ispettivi presso gli operatori economici (cc.dd. controlli “a posteriori”) e su investigazioni di polizia giudiziaria volte a disarticolare organizzazioni criminali, anche transnazionali.

Nel 2024, i sistemi di frode più diffusi hanno continuato a riguardare la mendace classificazione delle merci e dell’origine delle stesse, l’evasione dei dazi *antidumping*, l’abuso del c.d. “regime 42”, la sotto-fatturazione e l’abuso del regime di ammissione temporanea. Gli illeciti in parola sono spesso associati ad altri fenomeni criminali, quali la contraffazione e il riciclaggio.

Nel contrasto al contrabbando di tabacchi lavorati, il Corpo persegue l'obiettivo di individuare l'intera filiera criminale, dalla produzione alla vendita, e di aggredire i patrimoni illeciti accumulati.

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

Le attività investigative condotte dai Reparti del Corpo, nel corso del 2024, hanno consentito di scoprire, sul territorio nazionale, dei veri e propri opifici destinati alla produzione illegale di sigarette. L'avvicinamento dei siti di produzione ai mercati di sbocco del prodotto trova tra i principali vantaggi quello di limitare i rischi connessi al trasporto della merce e al passaggio delle frontiere.

Complessivamente, nel corso del 2024, nel contrasto agli illeciti doganali, i Reparti del Corpo hanno eseguito 58.620 interventi, riscontrato 6.377 violazioni e segnalato all'Autorità Giudiziaria 1.436 soggetti. Sono state sottoposte a sequestro 1.149 tonnellate di tabacchi lavorati, di cui 348 contraffatte e 52 "cheap white".

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

La partecipazione delle Regioni alla lotta all'evasione

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

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

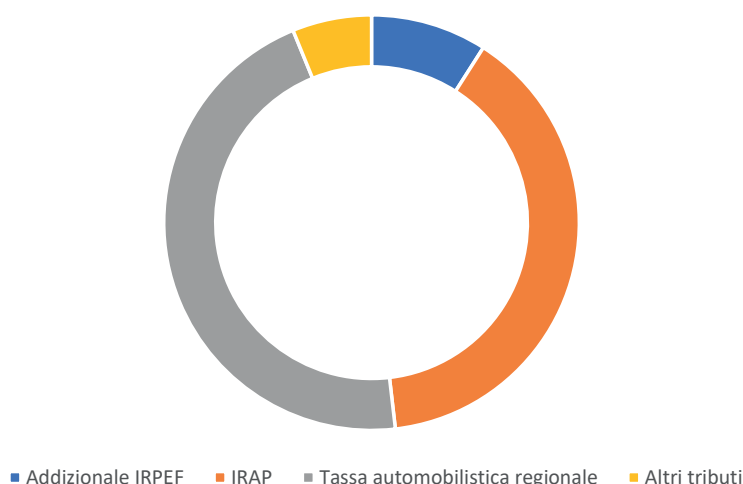
Le maggiori innovazioni introdotte dal Decreto legislativo n. 68/2011 in materia di concorso delle Regioni alla lotta all'evasione sono tuttavia quelle rappresentate al comma 2 dell'articolo 9, che attribuisce alle Regioni, in relazione ai criteri di territorialità del gettito previsti dalla L. 42/2009,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

Nelle more della definizione di modalità di coinvolgimento organico e sistematico delle Regioni nelle azioni complessive di contrasto all'evasione fiscale, prosegue in chiave amministrativa l'attività di controllo posta in essere dai singoli Enti. In base ai dati estratti dal Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici (SIOPE), nel 2024 l'attività di verifica e controllo posta in essere dalle Regioni e dalle Province Autonome ha portato al recupero di 2.509 milioni di euro, in sensibile crescita (+15,2%) rispetto al 2023. Nella

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

L'attività di accertamento e controllo delle Regioni è fortemente correlata alla capacità di recupero coattivo affidata agli Agenti della Riscossione. In tal senso, sono da segnalare le disposizioni, di carattere innovativo, contenute nel D.lgs. 110/2024 (cd. Decreto Riscossione) che, in attuazione della legge n. 111/2023, recante "Delega al Governo per la riforma fiscale" e, in particolare, dell'art. 18 della citata legge, avente ad oggetto i "principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione", mira a risolvere le criticità riscontrate negli ultimi anni nella riscossione forzata dei crediti degli enti pubblici, con l'obiettivo di efficientare i sistemi della riscossione, nazionale e locali, tramite la fissazione di obiettivi di risultato e la semplificazione delle procedure di recupero, favorendo l'uso delle più evolute tecnologie nonché l'interoperabilità dei sistemi.

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



La partecipazione dei Comuni alla lotta all'evasione

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

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

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

Nella **Tabella IV.1.4.2** sono evidenziati i risultati dell'attività di recupero fiscale effettuata sulla base delle segnalazioni qualificate dei Comuni, articolati per territorio regionale di riferimento.

I dati si riferiscono al periodo febbraio 2009-dicembre 2024.

Nel periodo considerato sono state inviate, da parte delle Amministrazioni comunali, 129 mila segnalazioni che hanno portato ad una maggiore imposta accertata per circa 440 milioni di euro e a maggiori somme riscosse per circa 158 milioni di euro.

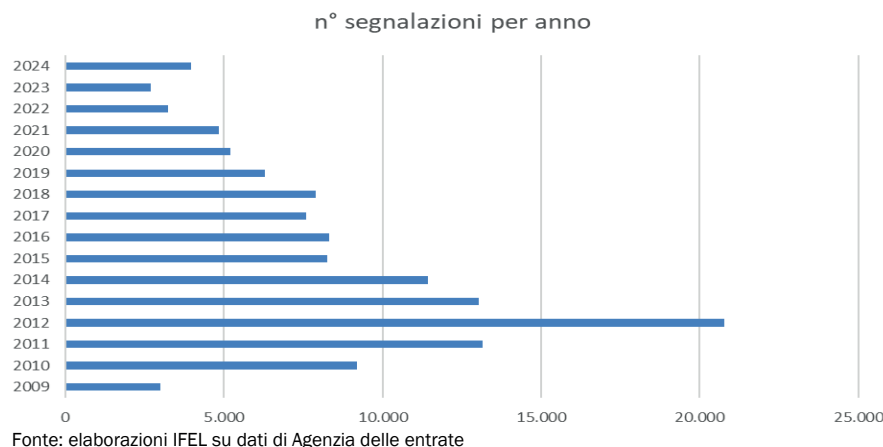
L'analisi della **Tabella IV.1.4.2** riflette profonde differenze territoriali in ordine ai risultati conseguiti attraverso tale strumento di attività, testimoniando una risposta eterogenea da parte delle amministrazioni comunali.

TABELLA IV.1.4.2: GLI ESITI DELL'ATTIVITÀ DI RECUPERO FISCALE DERIVANTE DALLE C.D. "SEGNALAZIONI QUALIFICATE DEI COMUNI" NEL PERIODO FEBBRAIO 2009 - DICEMBRE 2024

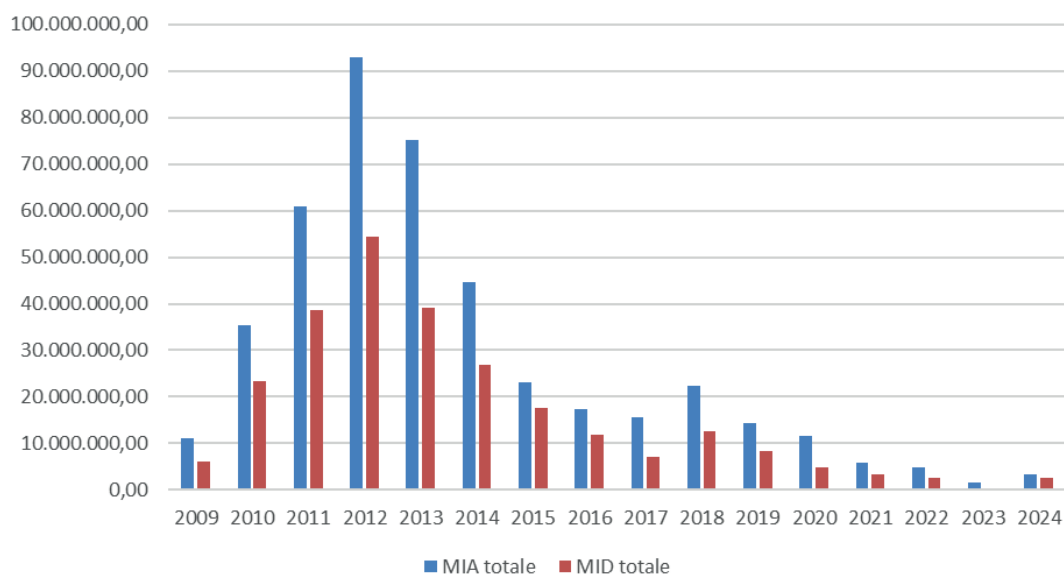
	Numero segnalazioni	Maggiore imposta accertata totale (valori in euro)	Riscosso totale compresi sanzioni e interessi (valori in euro)
ABRUZZO	597	905.964	954.085
BASILICATA	2	0	0
CALABRIA	8.267	10.755.497	2.964.950
CAMPANIA	1.045	5.497.621	451.489
EMILIA-ROMAGNA	39.716	116.300.248	51.209.647
FRIULI-VENEZIA GIULIA	1.745	7.046.787	1.624.351
LAZIO	5.256	2.089.616	1.548.331
LIGURIA	7.110	47.097.630	14.345.573
LOMBARDIA	25.503	137.075.624	49.235.404
MARCHE	2.357	19.726.916	3.300.693
MOLISE	112	41.872	3.650
PIEMONTE	6.948	32.986.485	10.529.337
PUGLIA	817	576.954	102.404
SARDEGNA	1.187	7.073.372	2.070.027
SICILIA	10.809	12.361.143	1.698.298
TOSCANA	9.908	25.062.484	11.217.197
TRENTINO-ALTO ADIGE	8	0	0
UMBRIA	1.377	1.382.967	682.898
VALLE D'AOSTA	37	34.949	32.453
VENETO	6.105	14.342.525	5.935.168
TOTALE	128.906	440.358.654	157.905.955

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

Entrando nel dettaglio, si osserva che, dopo il picco di segnalazioni del quadriennio 2011-2014, dal 2015 è avvenuto un progressivo calo delle segnalazioni, accentuatosi nell'ultimo quinquennio (2019-2023). Il 2024 segna un arresto della regressione e fotografa un lieve miglioramento (3924 segnalazioni rispetto alle 2728 segnalazioni del 2023).

FIGURA IV.1.4.2: NUMERO DI SEGNALAZIONI NEL TEMPO

Il numero degli accertamenti è risultato contenuto, attestandosi nell'ultimo quinquennio al 10% delle segnalazioni. Per la parte di segnalazioni oggetto di accertamenti, la MIA (440.358.654) e la MID (259.686.706) hanno avuto nel tempo tendenza positiva che denota la proficuità delle segnalazioni e l'ottimo indice di definizione degli accertamenti (59%).

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

Fonte: elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate

In particolare, risultati significativi sono stati conseguiti da alcuni comuni (Milano, Genova, Torino, Bergamo, San Giovanni in Persiceto Bologna, Castel San Pietro terme, Formigine, Prato, Reggio nell'Emilia, Rimini), dimostrando l'esistenza di capacità e pratiche in singoli enti, anche di contenute dimensioni, che andrebbero meglio valorizzate e condivise.

Il 14 ottobre 2022 è stato rinnovato un protocollo di intesa tra l'Agenzia delle entrate, la Guardia di finanza, l'Associazione nazionale dei Comuni (ANCI) e l'Istituto per la finanza e l'economia locale (IFEL) in cui le parti si impegnano, ognuno per il proprio ambito di competenza, a fornire strumenti tecnici e a promuovere conoscenze in grado di favorire lo sviluppo qualitativo della partecipazione dei Comuni all'attività di recupero dell'evasione dei tributi statali. È questa

la sede per rilanciare la collaborazione, definire le best-practices da diffondere e i criteri di selezione degli atti, fatti e negozi da segnalare. Inoltre, alcune realtà territoriali hanno stipulato specifici protocolli d'intesa per contestualizzare a livello locale gli indirizzi del protocollo d'intesa nazionale (ad esempio, comune di Milano e Comune di Roma).

Infine, appare necessario ricercare nuove possibili forme di cooperazione tra l'Amministrazione centrale e gli Enti territoriali, non finalizzate esclusivamente all'emissione di avvisi di accertamento, ma indirizzate a favorire l'adempimento spontaneo dei contribuenti. Infatti, il sistema versamento/dichiarazione/controllo sul quale è strutturato l'adempimento fiscale, in particolare per l'Irpef e l'IVA, consente sia un ravvedimento "spontaneo lungo" autonomamente adottato dal contribuente sia, per i tributi amministrati dalle Agenzie delle entrate e delle dogane, un ravvedimento "indotto" dall'attività di controllo (questionari, accessi, ecc.) avviata dall'amministrazione fiscale o dalle comunicazioni collaborative che l'Agenzia delle entrate, da diversi anni e con intensità crescente, invia ai contribuenti per segnalare errori ed omissioni suscettibili di ravvedimento. Ciò richiederebbe, però, una modifica normativa che preveda il riconoscimento ai comuni delle maggiori somme da segnalazioni qualificate che non si trasformano in avvisi di accertamento ma in lettere di compliance e conseguente ravvedimento operoso.

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

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

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

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

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

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

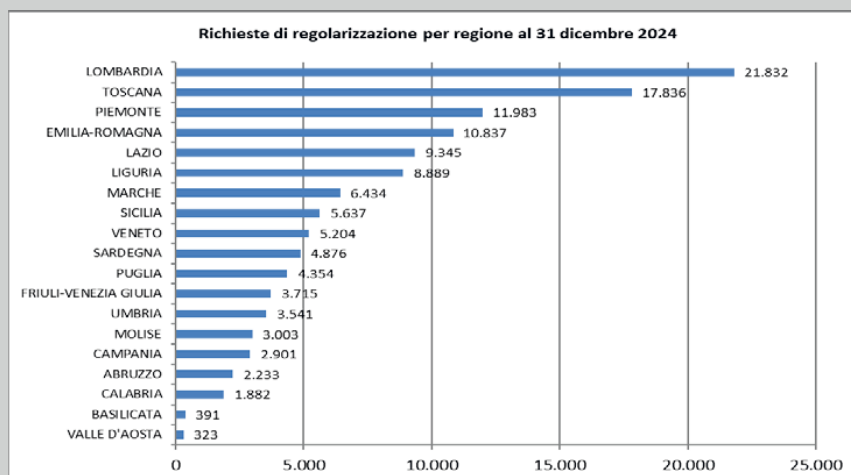
In caso di omissione degli adempimenti menzionati nel termine previsto, dietro segnalazione dei comuni attraverso il canale telematico "Portale dei comuni", gli Uffici dell'Agenzia delle entrate, verificati i presupposti per l'attivazione del procedimento e l'obbligo della dichiarazione, provvedono all'aggiornamento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

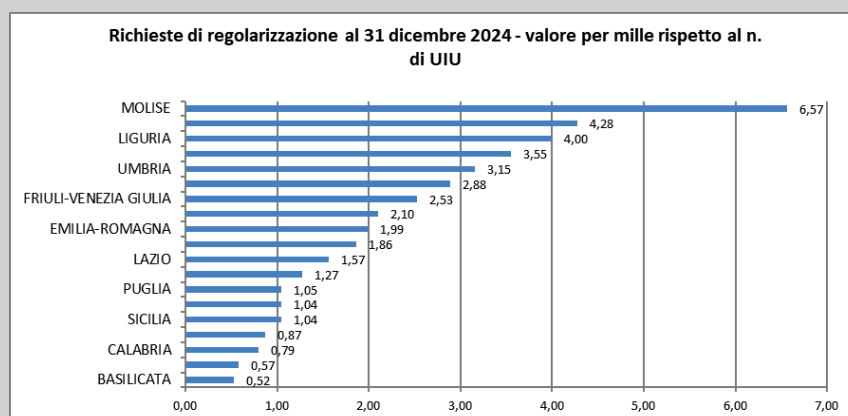
Alla data del 31 dicembre 2024, i comuni hanno segnalato al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate l'aggiornamento catastale di circa 125.000 immobili per i quali avevano notificato, ai soggetti interessati, le richieste di regolarizzazione catastale.

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

Le richieste hanno avuto la seguente ripartizione nelle Regioni.

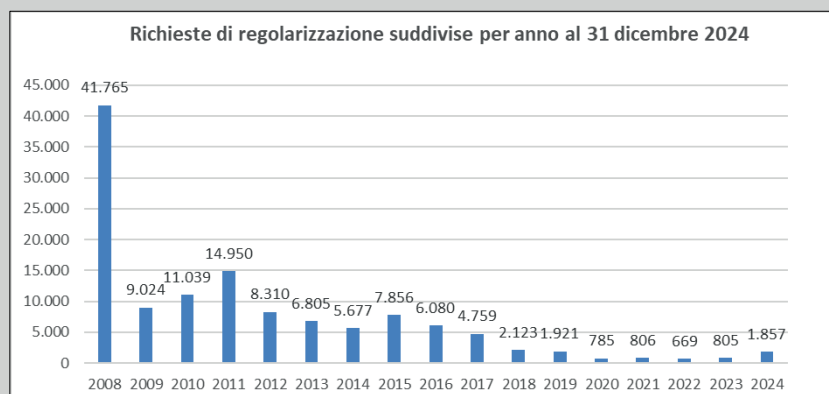


Fonte: Elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate



Fonte: Elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate

Dall'anno 2018, l'azione accertativa prodotta dai Comuni nel settore immobiliare per la quale è stato richiesto l'intervento dell'Agenzia ha subito un ridimensionamento notevole. Tuttavia, nel 2024, le richieste hanno segnato una ripresa.



Fonte: Elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate

Ciò suggerisce un cambio di passo nel rapporto collaborativo fra Agenzia e Comuni diretto a prevedere il potenziamento di strumenti e modelli organizzativi che favoriscano la condivisione dei dati e dei documenti, in via telematica, tra l'Agenzia delle entrate e i competenti uffici dei comuni, al fine di facilitare e accelerare l'individuazione degli immobili non censiti e degli immobili abusivi, oltre che la diversa destinazione d'uso degli stessi.

Box IV.1.4.2: La capacità di riscossione nei Comuni

L'andamento degli accertamenti di entrata del Titolo 1 (depurati della componente perequativa) e del Titolo 3 posti a confronto con gli accertamenti delle entrate correnti consente di ricostruire il livello di autonomia finanziaria dei Comuni. La media nazionale è intorno al 70% per entrambi gli esercizi esaminati.

Grado di autonomia finanziaria

Regioni e Province autonome	Accertamenti Titolo 1 al netto dei fondi perequativi + Titolo 3 (A)		Entrate correnti Accertamenti (B)		Grado di autonomia finanziaria % (A)/(B)	
	2022	2023	2022	2023	2022	2023
Valle d'Aosta	167.553	172.919	287.094	300.624	58,4	57,5
Piemonte	3.344.525	3.419.970	4.537.916	4.607.419	73,7	74,2
Lombardia	8.533.256	8.951.118	10.924.468	11.238.006	78,1	79,7
Liguria	1.721.809	1.782.171	2.146.639	2.210.390	80,2	80,6
Provincia autonoma di Bolzano	651.162	697.674	981.286	1.035.336	66,4	67,4
Provincia autonoma di Trento	520.996	535.287	831.120	872.510	62,7	61,4
Veneto	3.506.202	3.666.013	4.729.765	4.870.031	74,1	75,3
Friuli-Venezia Giulia	842.888	973.985	1.646.082	1.801.754	51,2	54,1
Emilia-Romagna	3.625.909	3.622.421	4.782.696	4.814.657	75,8	75,2
Toscana	3.514.400	3.595.894	4.358.498	4.388.869	80,6	81,9
Umbria	579.507	600.174	804.333	830.233	72,0	72,3
Marche	1.156.454	1.208.241	1.682.373	1.781.758	68,7	67,8
Lazio	5.871.936	6.290.369	8.167.120	8.578.203	71,9	73,3
Abruzzo	1.017.010	1.041.617	1.454.118	1.503.469	69,9	69,3
Molise	196.355	195.593	315.703	314.811	62,2	62,1
Campania	3.567.321	3.661.986	5.693.404	5.752.725	62,7	63,7
Puglia	2.463.352	2.589.638	3.703.547	3.940.595	66,5	65,7
Basilicata	296.410	313.883	547.122	566.197	54,2	55,4
Calabria	1.213.594	1.236.927	1.947.319	1.988.012	62,3	62,2
Sicilia	2.816.261	2.950.865	4.809.508	4.952.084	58,6	59,6
Sardegna	1.032.273	1.082.555	2.363.854	2.500.575	43,7	43,3
Totale nazionale	46.639.174	48.589.298	66.713.963	68.848.260	69,9	70,6

Fonte: Elaborazione Corte dei conti su dati BDAP. Importi in migliaia di euro. Dati riferiti a 7.392 Comuni.

Nel biennio 2022-2023, un buon grado di autonomia finanziaria si evidenzia per i comuni del Nord (Piemonte, Lombardia, Veneto ove l'indice di autonomia è superiore, nel biennio, al 70% e Liguria intorno all'80%) e del Centro Italia, particolarmente per quelli toscani (dove il grado di autonomia finanziaria è intorno all'80%). L'analisi dei dati di bilancio di parte corrente dei comuni del Molise, della Basilicata e delle zone meridionali evidenzia una scarsa auto-sufficienza finanziaria, con indici di autonomia che si attestano intorno al 60% o soglie inferiori.

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

Per il Titolo 1, in cui confluisce il principale tributo comunale ossia l'IMU, l'esame dei rendiconti del biennio 2022-2023 operato dalla Corte dei conti nella Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali, approvata con deliberazione n. 14/SEAUT del 18 luglio 2025, restituisce un quadro in cui gli accertamenti del titolo I non mostrano grandi oscillazioni (+ 2,9% degli accertamenti su base annuale) e in cui gli introiti per cassa coprono mediamente il 75% dell'accertato di competenza. La generazione dei residui di parte corrente si attesta, infatti, a livello nazionale, al 23,3% (2022) e al 25,3% (2023).

Per il titolo 3°, la relazione mostra un quadro in cui gli accertamenti mostrano un + 7% su base annuale ma in cui gli incassi coprono mediamente il 65% dell'accertato di competenza. La generazione dei residui è, infatti, per entrambi gli esercizi considerati al 34,2%.

Entrate correnti-Accertamenti-Riscossioni in conto competenza-Suddivisione per titoli

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

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

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

Regioni e Province autonome	Titolo 1 - Accertamenti al netto dei Fondi perequativi			Pro capite - Accertamenti al netto dei Fondi perequativi	
	2022	2023	Variazioni %	2022	2023
Valle d'Aosta	113.590	117.261	3,2	959	992
Piemonte	2.365.109	2.415.715	2,1	576	589
Lombardia	5.438.215	5.565.292	2,3	569	580
Liguria	1.251.278	1.305.017	4,3	858	895
Provincia autonoma di Bolzano	273.365	303.222	10,9	539	596
Provincia autonoma di Trento	246.758	254.267	3,0	472	484
Veneto	2.443.089	2.513.070	2,9	507	521
Friuli-Venezia Giulia	554.212	650.227	17,3	493	579
Emilia-Romagna	2.545.819	2.527.463	-0,7	610	604
Toscana	2.360.610	2.402.262	1,8	711	724
Umbria	429.203	444.922	3,7	588	611
Marche	796.408	819.739	2,9	547	564
Lazio	4.357.650	4.546.995	4,3	791	824
Abruzzo	698.456	722.089	3,4	559	580
Molise	132.878	135.802	2,2	492	505
Campania	2.709.957	2.759.308	1,8	526	537
Puglia	2.010.472	2.073.525	3,1	534	553
Basilicata	203.922	213.063	4,5	398	419
Calabria	846.824	852.924	0,7	526	532
Sicilia	2.154.351	2.244.543	4,2	556	581
Sardegna	779.911	809.797	3,8	522	546
Totale nazionale	32.712.078	33.676.503	2,9	591	609

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Bdap; importi in migliaia di euro; *pro capite* in euro

Dati riferiti a n. 7.392 Comuni.

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

Come rileva la Corte dei conti nella “Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali”, nel biennio 2022-2023 le Regioni del Sud e le Isole mostrano accertamenti pro capite inferiori alla media nazionale pari a euro 591 nel 2022 e a euro 609 nel 2023.

La descritta capacità fiscale, essendo calcolata sugli accertamenti di competenza, va valutata in termini effettivi attraverso l'analisi della capacità di riscossione. La tabella sotto riportata evidenzia la capacità fiscale dei comuni nel biennio 2022-2023 tenendo conto delle riscossioni del Titolo 1, al netto della componente perequativa, e considerando i valori pro-capite regionalizzati.

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

Regioni e Province autonome	Accertamenti Titolo 1 al netto dei fondi perequativi <i>pro capite</i>		Riscossioni Titolo 1 al netto dei fondi perequativi <i>pro capite</i>		Differenza Accertamenti-Riscossioni (al netto dei fondi perequativi) <i>pro capite</i>	
	2022 (A)	2023 (B)	2022 (a)	2023 (b)	2022 (A-a)	2023 (B-b)
Valle d'Aosta	959	992	793	819	165	173
Piemonte	576	589	459	457	117	132
Lombardia	569	580	447	421	122	159
Liguria	858	895	706	694	152	201
Provincia autonoma di Bolzano	539	596	518	564	21	32
Provincia autonoma di Trento	472	484	434	441	38	43
Veneto	507	521	413	399	94	122
Friuli-Venezia Giulia	493	579	387	475	106	104
Emilia-Romagna	610	604	499	480	112	124
Toscana	711	724	543	526	168	198
Umbria	588	611	427	426	161	185
Marche	547	564	429	425	118	139
Lazio	791	824	536	550	255	274
Abruzzo	559	580	434	439	125	140
Molise	492	505	349	362	143	143
Campania	526	537	311	313	215	224
Puglia	534	553	376	384	158	169
Basilicata	398	419	285	300	114	119
Calabria	526	532	281	272	244	260
Sicilia	556	581	314	317	242	264
Sardegna	522	546	359	355	163	190
Totale nazionale	591	609	433	429	158	180

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Bdap; importi in euro

Dati riferiti a n. 7.392 Comuni.

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

I valori pro-capite delle riscossioni di competenza evidenziano come la capacità fiscale teorica (calcolata sugli accertamenti al netto delle risorse perequative) presenti un divario rispetto a quella effettiva (calcolata sulle riscossioni al netto delle risorse perequative). In media, tale divario è stato di euro 158 nel 2022 elevato a euro 180 nel 2023: si tratta di un valore significativo che evidenzia, da un lato le difficoltà di riscossione delle entrate proprie comunali e, dall'altro, gli effettivi limiti dei Comuni al raggiungimento di una buona capacità fiscale anche nelle zone meno disagiate. In alcuni casi, il descritto gap è notevole.

Anche nel Titolo 3° i valori delle riscossioni rispetto all'accertato sono il segno di una evidente difficoltà nell'incasso delle entrate extratributarie, con valori particolarmente elevati in Calabria, Sicilia, Campania e Lazio.

Differenza accertamenti e riscossioni in termini pro-capite-Percentuali di riscossione e di generazione dei residui

Regioni e Province autonome	Accertamenti Pro capite		Riscossioni Pro capite		Differenza Accertamenti - Riscossioni Pro capite		Percentuale di riscossione		Percentuale di generazione residui	
	2022 (A)	2023 (B)	2022 (a)	2023 (b)	2022 (A-a)	2023 (B-b)	2022	2023	2022	2023
Valle d'Aosta	455	471	283	291	172	180	62	62	38	38
Piemonte	238	245	172	179	66	66	72	73	28	27
Lombardia	324	353	243	266	81	87	75	75	25	25
Liguria	323	327	222	230	101	97	69	70	31	30
P.A. di Bolzano	745	776	488	493	257	283	65	64	35	36
P.A. di Trento	524	535	361	360	163	175	69	67	31	33
Veneto	221	239	160	177	61	62	73	74	27	26
Friuli-Venezia Giulia	257	288	199	218	58	70	78	76	22	24
Emilia-Romagna	259	262	186	188	73	74	72	72	28	28
Toscana	347	360	226	233	121	127	65	65	35	35
Umbria	206	213	146	149	60	64	71	70	29	30
Marche	247	267	173	189	74	78	70	71	30	29
Lazio	275	316	157	173	118	143	57	55	43	45
Abruzzo	255	256	165	160	90	96	65	62	35	38
Molise	235	222	137	138	98	84	58	62	42	38
Campania	166	176	78	84	88	92	47	48	53	52
Puglia	120	138	80	89	40	49	67	64	33	36
Basilicata	181	198	120	139	61	59	66	70	34	30
Calabria	228	240	79	94	149	146	35	39	65	61
Sicilia	171	183	74	85	97	98	43	46	57	54
Sardegna	169	184	113	122	56	62	67	66	33	34
Totale nazionale	252	270	166	178	86	92	66	66	34	34

Fonte: elaborazione Corte dei conti su dati Bdap; importi in euro

Dati riferiti a n. 7.392 Comuni.

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

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

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

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

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

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

Il principio della competenza finanziaria potenziata prevede che le entrate siano accertate per l'intero importo del credito, anche quelle di dubbia e difficile esazione di cui non è certa la riscossione integrale. Tuttavia, per evitare che le spese esigibili nel corso dell'esercizio vengano coperte con entrate non disponibili, è obbligatorio effettuare un accantonamento al Fondo Crediti di Dubbia Esigibilità - FCDE-iscritto fra le uscite nel bilancio di previsione (BPF) – da calcolarsi avendo come parametro di riferimento l'importo complessivo stanziato in competenza su ciascuna delle entrate "a rischio" – e vincolare una quota del risultato di amministrazione in sede di rendiconto che ha riguardo all'importo complessivo dei residui attivi, sia di competenza dell'esercizio cui si riferisce il rendiconto, sia degli esercizi precedenti.

La capacità di riscossione e la liquidità che ne consegue non incidono solo sugli obbligatori accantonamenti al FCDE. Una bassa percentuale di riscossione rappresenta una sofferenza del margine di tesoreria e comporta il rallentamento delle operazioni di pagamento. Proprio la centralità che da tempo ha assunto il tema del rispetto dei

tempi di pagamento e l'introduzione di un'ulteriore regola prudenziale (legge 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, commi 858-862), attraverso accantonamenti al Fondo Garanzia Debiti Commerciali - FGDC- per garantire il pagamento dei debiti commerciali laddove la velocità di pagamento sia inferiore ai livelli ordinari, rende ulteriormente cogente ogni iniziativa che porti al miglior livello di efficientamento in tema di realizzazione delle risorse. Il meccanismo è finalizzato a comprimere la spesa di competenza per generare surplus di cassa in grado di garantire il pagamento tempestivo dei debiti commerciali e la riduzione dei debiti pregressi insoluti iscritti in bilancio o riconosciuti.

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

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

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

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

Alla luce di queste considerazioni, appaiono fondamentali l'individuazione di modelli organizzativi finalizzati ad assicurare la semplificazione, la trasparenza e l'efficienza nell'amministrazione delle entrate, l'ampliamento dei servizi telematici e delle possibilità di adempimento, l'e-government e la programmazione puntuale dei controlli fiscali riducendo i tempi di emissione degli avvisi di accertamento, l'utilizzo efficace degli istituti deflattivi, l'interoperabilità delle banche dati e la clusterizzazione dei contribuenti inadempienti che favorisca una riscossione coattiva efficace attraverso strategie di recupero diversificate, un puntuale monitoraggio dei risultati del contenzioso.

IV.2 PREVENZIONE E CONTRASTO DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA

IV.2.1 L'attività ispettiva dell'Ispettorato nazionale del lavoro, dell'Istituto nazionale della previdenza sociale e dell'Istituto nazionale per le assicurazioni contro gli infortuni sul lavoro

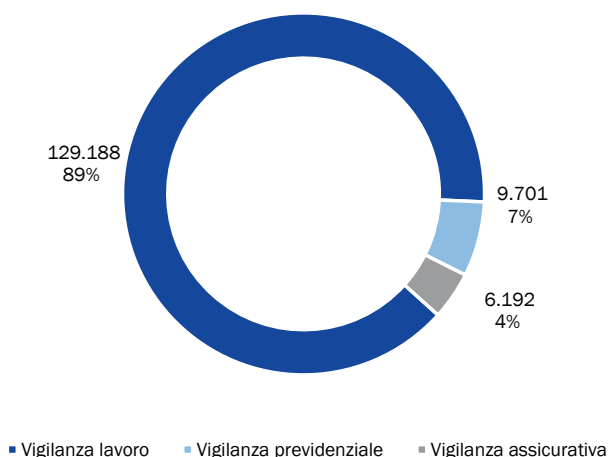
Nel 2024 il personale ispettivo INL, INPS e INAIL ha avviato controlli nei confronti di 158.069 aziende, di cui:

- 139.680 interventi in materia di lavoro e di legislazione sociale (circa l'88,4% del totale);
- 9.701 interventi in materia previdenziale (circa il 6,1% del totale);
- 8.688 interventi in materia assicurativa (circa il 5,5% del totale).

TABELLA IV.2.1.1: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2024 - NUOVI CONTROLLI

Ambito di vigilanza	Ispezioni	Verifiche ed accertamenti*	Totale
Vigilanza lavoro	129.188	10.492	139.680
Vigilanza previdenziale	9.701	-	9.701
Vigilanza assicurativa	6.192	2.496	8.688
Totale	145.081	12.988	158.069

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

FIGURA IV.2.1.1: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2024 DISTRIBUZIONE ACCESSI ISPETTIVI PER L'ANNO 2024

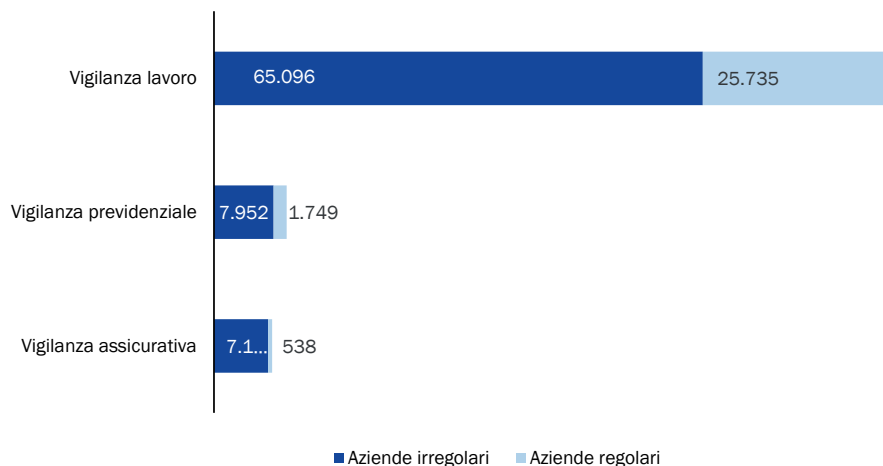
Di seguito si riportano schematicamente i risultati conseguiti dal personale ispettivo suddiviso in base alla professionalità conseguita dagli ispettori nei diversi Enti di provenienza (INL, INPS, INAIL), comprendenti anche gli accertamenti iniziati in anni precedenti ma definiti nel corso dell'anno 2024, che possono essere riassunti come rappresentato nella seguente tabella:

TABELLA IV.2.1.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2024 - 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	90.831	65.096	72%	137.067	19.008	222.430.361 €
Vigilanza Previdenziale	9.701	7.952	82%	155.525	2.765	898.697.018 €
Vigilanza Assicurativa	7.735	7.197	93%	34.989	1.628	99.031.938 €
Totale	108.267	80.245	74%	327.581	23.401	1.220.159.317 €

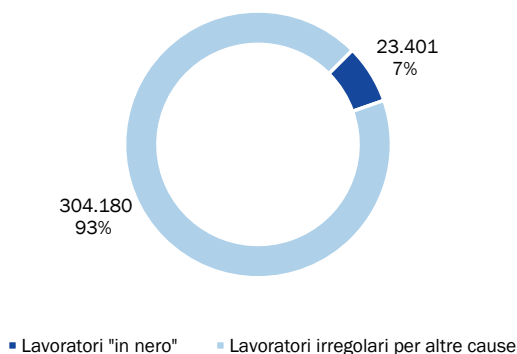
Analizzando i dati esposti nella Tabella IV.2.1.2, si evince che:

- 90.831 (84%) sono stati gli accertamenti ispettivi definiti in materia di lavoro, con una quota di irregolarità rilevata nel 72% dei casi;
- 9.701 (9%) hanno riguardato la vigilanza in materia previdenziale, con tasso di irregolarità rilevato nell' 82% dei casi;
- 7.735 (7%) hanno riguardato la vigilanza in materia assicurativa, con una percentuale di irregolarità rilevata nel 93% dei casi.

FIGURA IV.2.1.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2024 - ISPEZIONI DEFINITE ED AZIENDE IRREGOLARI

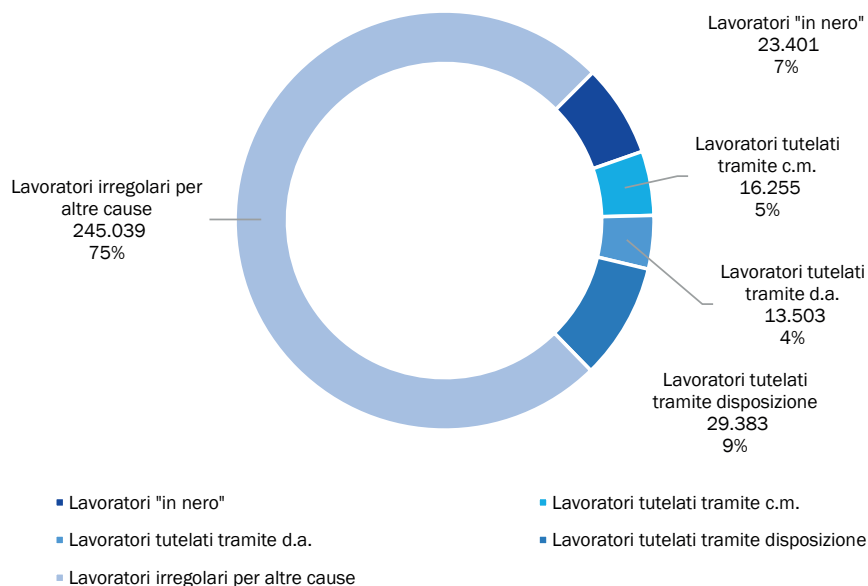
Nel 2024, si ribadisce, sono state definite 108.267 ispezioni e sono state verificate e tutelate 327.581 posizioni lavorative interessate da irregolarità, nel cui computo sono compresi:

- 23.401 lavoratori “in nero”, pari al 7,1% del totale degli irregolari;
- 304.180 lavoratori irregolari per altre cause.

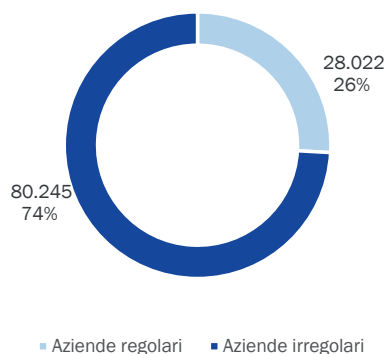
FIGURA IV.2.1.3: LAVORATORI IRREGOLARI ANNO 2024

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

- 16.255 lavoratori tutelati attraverso la conciliazione monocratica e 13.503 lavoratori tutelati mediante diffida accertativa, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 11 e 12 D.lgs. n. 124/2004;
- 29.383 lavoratori tutelati tramite disposizione (art. 14 D.lgs. n. 124/2004).

FIGURA IV.2.1.4: DETTAGLIO LAVORATORI IRREGOLARI ANNO 2024

Nel quadro della tutela sostanziale garantita in via generale ai lavoratori, sono stati rilevati illeciti nei confronti di 80.245 aziende, con un tasso di irregolarità pari al 74%, come da Figura IV.2.1.5 che segue.

FIGURA IV.2.1.5: TASSO DI IRREGOLARITÀ AZIENDALE ANNO 2024

All'esito degli accertamenti svolti il recupero di contributi e premi evasi assicurato è risultato pari ad un importo complessivo di € 1.220.159.317.

TABELLA IV.2.1.3: RECUPERO CONTRIBUTIVO - RAFFRONTO ANNI 2023-2024

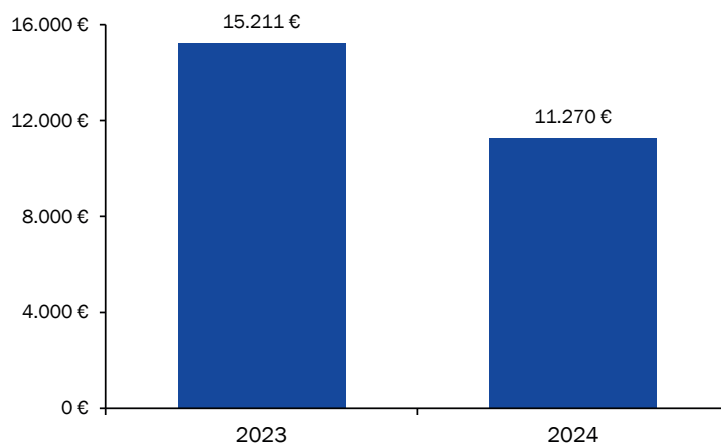
	2023	2024
Numero aziende con esiti definiti nel corso dell'anno di riferimento*	80.280	108.267
Recupero contributivo	1.221.170.667 €	1.220.159.317 €
Recupero contributivo medio annuo per azienda con esito definito	15.211 €	11.270 €

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

Nell'ambito delle ispezioni definite, si è registrata una media di 3 posizioni lavorative tutelate e di un recupero previdenziale per ogni ispezione definita pari a € 11.270.

Peraltro, se si considerano solo le aziende risultate irregolari, la media sale a 4,1 posizioni lavorative tutelate e a un recupero previdenziale pari ad € 15.205.

FIGURA IV.2.1.6: INCREMENTO DELL'EFFICIENZA DEL RECUPERO CONTRIBUTIVO DAL 2023 AL 2024



Nel corso dell'anno 2024, l'attività di vigilanza assicurativa è stata orientata in modo specifico alla verifica del rischio assicurato, al contrasto dei fenomeni di evasione, elusione dei premi assicurativi e del lavoro nero e irregolare, nonché all'accertamento degli infortuni e delle malattie professionali al fine di agevolare la tempestiva erogazione delle prestazioni.

Le verifiche ispettive sono state indirizzate principalmente verso le imprese attive nel settore Terziario e nel settore Industria, in specifici ambiti merceologici individuati in funzione di indicatori di maggior rischio di irregolarità.

Per quanto riguarda l'efficacia dell'attività ispettiva svolta, su un totale di 7.735 pratiche definite - relative ad accertamenti avviati nel 2024 e in anni precedenti - sono state riscontrate irregolarità in 7.197 aziende, pari al 93,04% del totale.

Nel periodo in esame, l'attività di individuazione dei settori potenzialmente caratterizzati da fenomeni di irregolarità ha mantenuto un adeguato livello di efficacia, nonostante il progressivo ridimensionamento della forza ispettiva, grazie alla preventiva attività di business intelligence dell'Istituto.

Le verifiche ispettive sono state realizzate, anche in congiunta con altri Enti, e con il coordinamento dell'Ispettorato nazionale del lavoro, in attuazione delle misure contenute nel Piano Nazionale per la lotta al lavoro sommerso.

Sono proseguite nell'anno 2024 le attività di analisi relative alla progettazione degli algoritmi di Intelligenza Artificiale per l'efficientamento dei processi del monitoraggio del rischio di evasione contributiva.

La programmazione dell'attività di vigilanza assicurativa per l'anno 2025 ha come strategia principale il contrasto all'elusione e all'evasione dei premi assicurativi, in coerenza con gli obiettivi strategici delineati dal Consiglio di indirizzo e vigilanza dell'INAIL nella Relazione programmatica 2025 - 2027.

L'attività ispettiva sarà orientata principalmente alla verifica del rischio assicurato con particolare attenzione alla correttezza dell'inquadramento gestionale e della classificazione tariffaria delle aziende, nonché all'emersione del lavoro irregolare.

La programmazione dell'attività ispettiva comprende anche gli accertamenti su infortuni gravi, mortali e malattie professionali, finalizzati alla tempestiva erogazione delle prestazioni di

legge a favore delle famiglie degli infortunati. Nel corso di tali attività possono emergere irregolarità assicurative e fenomeni di lavoro nero o irregolare.

La cooperazione internazionale in ambito contributivo

Anche nel corso dell'anno 2024, è proseguito l'impegno dell'Agenzia in ambito internazionale attraverso l'adesione ad azioni di cooperazione con le autorità di controllo di altri Paesi, quali incontri dei gruppi di lavoro in ambito Ue e internazionale, iniziative, eventi formativi e ispezioni coordinate e congiunte promosse e realizzate in sinergia con l'ELA (European Labour Authority), lo SLIC (Senior Labour Inspectors Committee) e altri organismi internazionali (ILO, EU-OSHA, G20-OSH, etc.).

Particolare attenzione è stata dedicata anche al consolidamento dell'efficace rete di collaborazione con gli ispettorati di altri Stati membri, soprattutto con riferimento all'esigenza di prevenzione e contrasto degli illeciti connessi ai fenomeni di mobilità transfrontaliera di lavoratori da e per l'Italia.

Nello specifico è proseguita la collaborazione con gli Ispettorati di Francia, Spagna (con cui sono anche in essere accordi bilaterali) e Portogallo ed è stata garantita la partecipazione attiva di rappresentanti dell'INL a diverse iniziative di approfondimento (seminari tematici, workshop, etc), visite di studio (*staff exchange*) e attività di scambio promosse da ELA, SLIC e altri organismi di rilievo internazionale competenti nelle materie di interesse dell'Ispettorato.

L'INL ha confermato altresì il proprio contributo alla pianificazione e realizzazione di specifici interventi ispettivi concertati e congiunti, mirati a contrastare frodi e forme di dumping sociale di carattere transfrontaliero, in collaborazione con le autorità competenti degli altri Paesi membri, con il coinvolgimento anche di altri organi di controllo nazionali e con il qualificato supporto dell'ELA.

Al riguardo si segnalano, in particolare per l'anno 2024:

- la partecipazione alla sessione formativa e informativa ELA sull'applicazione della legislazione sociale nel trasporto su strada, tenutasi a Roma il 4-5 giugno 2024;
- la partecipazione alla formazione modulare ELA per ispettori del lavoro, tenutasi a Bratislava dal 10 al 14 giugno 2024, con focus su strumenti e metodologie ispettive e dall'11 al 15 novembre 2024, con focus su casi complessi e strumenti di enforcement;
- l'organizzazione, in collaborazione con OIM ed ELA, del seminario ELA sulla strategia nazionale e l'approccio multi-agenzia nel contrasto alla tratta di esseri umani e allo sfruttamento lavorativo, tenutosi presso l'ILO Campus di Torino il 25 giugno 2024, con aggiornamento sul progetto A.L.T. Caporalato D.U.E.;
- la partecipazione all'evento di lancio del report ELA sul settore HORECA e della campagna di sensibilizzazione dedicata, svoltosi il 3 ottobre 2024, con focus su condizioni di lavoro e ispezioni nel settore alberghiero e della ristorazione;
- la partecipazione alla riunione annuale sui moduli IMI-PROVE relativi al trasporto su strada, tenutasi a Bratislava il 1-2 ottobre 2024, con discussione su interoperabilità e cooperazione tra Stati membri e al Workshop ELA "Annual Workshop on Mediation", svoltosi l'8-9 ottobre 2024, dedicato allo scambio di esperienze e buone pratiche sulla mediazione ispettiva;
- la partecipazione al Workshop ELA sugli aspetti analitici delle ispezioni congiunte e concertate (CJIs), tenutosi a Kosice (Slovacchia) dal 5 all'8 novembre 2024;
- la partecipazione al Platform Thematic Review Workshop tenutosi a Dubrovnik l'8-9 ottobre 2024, dedicato alle sfide del lavoro non dichiarato sulle piattaforme digitali e agli approcci ispettivi innovativi;
- la partecipazione al programma formativo ELA "Basics of EU Labour Mobility", tenutosi a Zagabria dal 2 al 4 luglio 2024, dedicato ai fondamenti della mobilità del lavoro nell'UE,
- la partecipazione alla week of action in remuneration tenutasi in Germania dal 12 al 18 ottobre 2024;

- la partecipazione al Workshop ELA sui casi complessi e sulle lacune normative nell'applicazione delle regole UE sulla mobilità del lavoro e la sicurezza sociale, tenutosi a Bratislava il 12 dicembre 2024.

Inoltre, sempre nel programma di sviluppo e cooperazione transnazionale, l'INL:

- ha preso parte, su invito dell'OIM, al Global Policy Network on Ethical Recruitment, svoltosi a Ginevra il 10-11 giugno 2024, dedicato alle strategie internazionali per il reclutamento etico;
- ha partecipato al Progetto OSCE - Simulazione Mediterranea presso il CoESPU di Vicenza, svoltosi dal 7 all'11 ottobre 2024, con focus su cooperazione internazionale e gestione dei flussi migratori;
- ha partecipato all'evento nazionale ELA in Spagna, svoltosi il 14-15 novembre 2024, dedicato al rafforzamento della cooperazione bilaterale e multilaterale tra Spagna, Portogallo, Francia e Italia;
- ha promosso e partecipato all'ispezione congiunta e concertata tra Italia e Paesi Bassi, svoltasi a Savona e a Rotterdam il 28 novembre 2024, con il supporto di ELA, nel settore della mobilità transfrontaliera.

Il personale ispettivo dell'INL ha svolto infine un ruolo attivo nell'utilizzo della piattaforma IML, sia per richiedere informazioni alle autorità di controllo degli altri Paesi Eu in materia di distacco transnazionale sia per evadere le richieste provenienti dagli altri Stati membri attraverso lo svolgimento degli opportuni accertamenti, con il supporto dei referenti centrali dell'Agenzia in cooperazione con il Nimic nazionale.

In particolare, attraverso il sistema IML, nel corso del 2024, sono state ricevute 112 richieste di collaborazione ed inoltrate 125 richieste alle autorità degli altri Paesi UE.

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

L'attività di vigilanza documentale INPS

L'attività di vigilanza documentale consiste nell'effettuazione di controlli *on desk* attraverso l'utilizzo delle banche dati in dotazione all'Istituto. L'*output* dell'attività è costituito dalla notifica di diffide accertative o dall'invio di lettere di *compliance*, queste ultime previste dall'art. 30, commi da 5 a 7, del decreto legge 2 marzo 2024, n.19.

Una prima modalità per dimensionare il volume dell'attività è data dal **numero totale di controlli effettuati**: per controllo si intende l'esame di almeno un'anomalia contributiva nei confronti di un soggetto giuridico. Nella tabella in calce è rappresentato il confronto tra i valori del 2024 e i corrispondenti valori registrati nel 2023:

TABELLA IV.2.2.1: NUMERO CONTROLLI TOTALI				
Controlli	al 31/12/2023	al 31/12/2024	variazione assoluta	variazione %
Numero verifiche	162.793	190.396	27.603	17%
Irregolarità riscontrate	115.033	140.602	25.569	22%
Rapporti di lavoro fittizi	2.993	3.805	812	27%

Si rileva un notevole incremento del numero assoluto di verifiche (+17%), del numero di irregolarità riscontrate (+22%) e del numero di rapporti di lavoro fittizi (27%) annullati.

Nel 2024 tale incremento è confermato dall'incidenza dei controlli di vigilanza documentale, misurata in relazione alla platea dei soggetti contribuenti potenzialmente soggetta al controllo¹. Il rapporto tra il numero dei controlli effettuati e le posizioni contributive delle gestioni interessate è, infatti, aumentato:

Si rileva un notevole incremento sia del numero assoluto di verifiche (+127%), sia del numero di irregolarità riscontrate (+163%), pur a fronte di una diminuzione del numero di rapporti di lavoro fittizi accertati (-52%). Rapportando il numero totale dei controlli effettuati al 31 dicembre 2023, pari a 162.793, al numero totale di aziende con una posizione contributiva attiva alla medesima

data, emerge come circa il 9,8% delle stesse sia stato sottoposto almeno ad una verifica documentale.

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

TABELLA IV.2.2.2: NUMERO SOGGETTI CONTRIBUENTI E CONTROLLI DI VIGILANZA DOCUMENTALE						
Anno	Totale Controlli	Rapporti di lavoro domestici	Matricole attive aziende con dipendenti	Totale contribuenti (LD + AZ)	% controlli per posizione contributiva	% controlli per matricola aziendale
2023	162.793	840.439	1.667.906	2.508.345	6,49%	9,76%
2024	190.396	817.403	1.629.249	2.446.652	7,78%	11,05%

Dal punto di vista degli effetti contabili, l'attività di vigilanza documentale si compone di maggiori entrate e minori uscite. Per ciò che concerne le **maggiori entrate**, l'attività di vigilanza documentale è misurata innanzi tutto dalla somma dei contributi addebitati attraverso l'invio di diffide accertative nell'anno solare.

La tabella seguente fornisce il numero delle diffide e gli importi accertati nel 2024 per le principali attività di controllo effettuate:

TABELLA IV.2.2.3: PRINCIPALI ATTIVITÀ DI CONTROLLO EFFETTUATE NEL 2023 – DATI AL 12 SETTEMBRE 2024			
Recupero	N° diffide	Importo totale diffidato	Importo medio per diffida
Corretta esposizione imponibili eccedenti il Massimale Contributivo	4.033	69.407.610	17.209,92
Esonero giovani L. 178/2020 (cd. "Under 36")	6.768	57.452.600	8.488,86
Esonero giovani L. 205/2017	1.609	9.001.256	5.594,32
Versamento del "ticket licenziamento" (art.2, co. 31°, L. 92/2012)	58.702	98.073.890	1.670,71
Benefici ass. in deroga apprendisti II livello (art. 47, co. 4°, D. Lgs. 81/2015)	5.559	33.981.015	6.112,79
Decontribuzione SUD	2.425	22.774.683	9.391,62
Prestazione malattia	338	275.058	813,78
Prestazione ANF	4.999	9.941.868	1.988,77
Contributo addizionale integrazioni salariali pagam. diretto (RACE)	3.905	16.681.595	4.271,86
Contributo CIGO ridotto per aziende industriali fino a 50 dip.	1.006	13.613.183	13.531,99

Di seguito, si propone un'ulteriore tabella contenente i dati storici degli importi complessivi delle diffide accertative, a partire dal 2020, con l'indicazione a parte delle sanzioni civili addebitate ai sensi dell'art. 116, comma 8 della legge 388/2000²:

TABELLA IV.2.2.4: IMPORTI CONTENUTI NELLE DIFFIDE ACCERTATIVE- SERIE STORICA						
Anno	N. diffide inviate	Contributi	Var.% anno prec.	Importo medio	Sanzioni	Totale
2020	45.239	88.766.843		1.962	12.727.961	101.494.805
2021	43.331	166.767.346	87,87%	3.849	26.098.799	192.866.145
2022	44.778	291.546.076	74,82%	6.511	47.114.375	338.932.657
2023	76.110	273.786.969	-6,09%	3.597	59.147.035	333.116.934
2024*	125.781	291.866.319	6,60%	2.320	48.238.342	340.104.661

Le maggiori entrate da vigilanza documentale possono essere misurate anche mediante la somma dei crediti contributivi da diffide accertative effettivamente iscritti a bilancio. A seguito dell'attività di invio delle diffide accertative, in caso di conferma della fondatezza della pretesa contributiva, l'Istituto procede alla fase di contabilizzazione. Nell'anno 2024, si registra l'incremento del 39,06% di tale importo, che ammonta a **351.381.919 euro**, al netto delle sanzioni civili³.

Una terza modalità di misurazione attiene al momento in cui le somme accertate vengono effettivamente versate all'Istituto: nell'anno 2024, il totale incassato, al 31 dicembre 2024, è pari a **215.666.817 euro**, con un incremento del 15,99% rispetto all'anno precedente.⁴

Le **minori uscite**, invece, attengono a quelle attività di controllo che comportano un risparmio dell'Istituto in termini di minori prestazioni erogate sia ai cittadini che ai contribuenti. In particolare, esse sono calcolate in base alla stima delle prestazioni non erogate a seguito di annullamenti di rapporti di lavoro fittizi e del risparmio conseguito in termini di minori agevolazioni contributive fruite dai datori di lavoro. Le attività di controllo hanno portato ad un risparmio totale di 70.570.341 euro, un risultato lievemente superiore dell'anno precedente.

Di seguito, si fornisce una tabella contenente la serie storica degli importi derivanti dalle attività di vigilanza documentale a partire dal 2020:

TABELLA IV.2.2.5: SERIE STORICA MAGGIORI ENTRATE E MINORI USCITE DA VIGILANZA DOCUMENTALE								
Anno	Maggiori entrate (ME)	Var. % anno prec.	Minori uscite (MU)	Var. % anno prec.	Totale accertamenti (ME+MU)	Var. % anno prec.	Incassi	Var. % anno prec.
2020	151.695.852		120.529.386		272.225.238		n.d.	
2021	286.059.810	88,57%	79.991.074	-33,63%	366.050.884	34,47%	n.d.	
2022	289.614.418	1,24%	53.866.890	-32,66%	343.481.308	-6,17%	113.173.920	
2023	252.691.780	-12,75%	67.793.909	25,85%	320.485.689	-6,69%	185.933.184	64,29%
2024	351.381.919	39,06%	70.570.341	4,10%	421.952.260	31,66%	215.666.817	15,99%

Le attività indirizzate al contrasto del lavoro sommerso

La quantificazione contributiva dei verbali redatti da altri enti ispettivi

Il 2024 è stato il primo anno di piena operatività della procedura informatica che gestisce i verbali ispettivi provenienti da altri enti e che facilita la generazione massiva delle relative denunce Uniemens (procedura "Verbali altri enti"). Attraverso tale applicativo, sono tracciati e quantificati gli effetti in termini contributivi che derivano dagli accertamenti effettuati dagli enti ispettivi diversi dall'Istituto.

Di seguito, si riporta il numero di verbali lavorati al 31/12/2024 con il dettaglio dell'ente di provenienza del verbale, unitamente agli importi generati.

TABELLA IV.2.2.6: RISULTATI OTTENUTI DALLA LAVORAZIONE DEI VERBALI ISPETTIVI DI ALTRI ENTI							
Ente Provenienza	Numero verbali	% su totale	Numero verbali definiti	% verbali definiti	Importo contributo dichiarato	Importo contributo accertato	Differenza contributo
D.T.L.	6.084	57,23%	3.417	69,04%	32.899.805	53.509.969	20.610.164
I.N.A.I.L.	431	4,05%	76	1,54%	3.198.653	4.008.451	809.798
G.D.F.	3.776	35,52%	1.300	26,27%	5.232.170	11.046.577	5.814.407
P.S.	46	0,43%	32	0,65%	9.227	61.311	52.084
Carabinieri	294	2,77%	124	2,51%	525.831	1.473.695	947.864
Totale	10.631		4.949		41.865.686	70.100.003	28.234.317

In totale, quindi, l'attività ha generato nel 2024 accertamenti contributivi per 28.234.317 euro.

La Piattaforma di gestione delle azioni di compliance e di contrasto al lavoro sommerso

A dicembre 2024 l'Istituto ha rilasciato la "**Piattaforma di gestione delle azioni di compliance e di contrasto al lavoro sommerso**". In particolare, la piattaforma è stata utilizzata per l'analisi della congruità delle denunce Uniemens alla luce delle Comunicazioni Obbligatorie al Ministero del Lavoro (COB).

Mediante i dati provenienti dal "Cruscotto di monitoraggio UniEmens/UNILAV" è stato possibile individuare i rapporti di lavoro attivi non dichiarati in Uniemens ed avviare il confronto con i datori di lavoro tenuti agli adempimenti. Sulla base delle previsioni dell'art. 30, commi 5-7, del decreto legge 2 marzo 2024, n. 19, i contribuenti sono stati raggiunti da una lettera di compliance con un invito a riesaminare la propria posizione, eventualmente regolarizzandola attraverso l'invio delle denunce UniEmens relative ai rapporti di lavoro non dichiarati.

Le lettere di compliance inviate in questa prima fase,⁵ i cui esiti sono stati già classificati, sono pari a 4513 unità: per la gran parte di queste si procederà ad attività di accertamento d'ufficio, posto che il contribuente non ha fornito giustificazioni sufficienti.

Il totale degli imponibili esposti e dei contributi recuperati è pari, rispettivamente, a 1.859.821 euro e 588.074 euro. Il recupero medio per ogni lettera inviata è pari a circa 130 euro: c'è da considerare che tale importo attiene solo all'effetto "diretto", cioè alle regolarizzazioni di lavoratori effettivamente indicati nelle lettere di compliance. Considerando solo i contribuenti che hanno provveduto a regolarizzare la propria posizione, invece, la media per lettera è pari a 5180 euro di imponibile e 1638 euro di contributi recuperati.

E' in corso di misurazione, invece, il cd. "effetto indiretto", cioè le regolarizzazioni di inadempiimenti contributivi non segnalati nella lettera di compliance, ma comunque verificatisi a seguito di essa.

Gli Indicatori Sintetici di Affidabilità Contributiva (ISAC)

Gli **ISAC** sono indicatori statistico-economici elaborati con una metodologia basata sull'utilizzo di dati di natura contributiva e fiscale (principalmente dati UniEmens e ISA), tesi a verificare la congruità della forza lavoro dichiarata, nonché la rispondenza delle retribuzioni esposte a quanto previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro.

L'art. 1, commi 5-10, del decreto-legge 28 ottobre 2024, n.160, convertito con modificazioni dalla legge 20 dicembre 2024, n. 199, ha previsto l'introduzione degli ISAC a decorrere dal 1° gennaio 2026. In particolare, la norma prevede che, con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentiti l'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS) e l'Ispettorato Nazionale del Lavoro, entro il 31 dicembre 2025 siano approvati gli ISAC per i primi due settori, scelti tra quelli con maggiore rischio di evasione contributiva, stabiliti i premi da applicare ai soggetti di cui al comma 5, i criteri e le modalità per l'aggiornamento periodico degli stessi e le ipotesi di esclusione dell'applicabilità degli indici per determinate tipologie di contribuenti. Entro il 31 agosto 2026, inoltre, saranno approvati gli ISAC per ulteriori sei settori da definire.

L'introduzione degli ISAC è legata agli obiettivi di riduzione dell'incidenza del lavoro sommerso: in particolare, il target da raggiungere nell'ambito della riforma PNRR M5C1-11 prevede, appunto, il completamento degli ISAC per 8 aree di attività economica ad alto rischio di lavoro sommerso e, a partire dal 1° gennaio 2026, l'invio di almeno 12.000 lettere di compliance alle imprese individuate.

Sul piano amministrativo, l'INPS, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (MLPS) e la Società Generale d'Informatica S.p.A. (SOGEI) hanno adottato gli atti convenzionali necessari per lo scambio dei dati e per l'avvio delle elaborazioni di calcolo e delle interlocuzioni con le parti sociali. Entro il 31 dicembre 2025, saranno pertanto adottati gli ISAC relativi ai primi due settori (CM21U - Commercio all'ingrosso alimentare; DG44U - Strutture ricettive alberghiere ed extralberghiere).

Sul piano metodologico, infine, l'affidabilità contributiva costituirà una misura della congruità della forza lavoro esposta in UniEmens: attraverso l'individuazione dei cd. "Modelli di Business" (MoB, gruppi omogenei di imprese con caratteristiche simili che riflettono i diversi livelli di territorialità) saranno comparate imprese dalle caratteristiche simili, altrimenti non individuabili con il semplice ricorso ai codici ATECO. La ricostruzione dei MoB sarà realizzabile mediante l'impiego dei dati di natura fiscale e delle dichiarazioni dei datori di lavoro rese in ambito ISA: l'indicatore fondamentale sarà costruito comparando la domanda di lavoro teorica dell'azienda, individuata tramite un modello statistico predittivo, e l'effettiva situazione occupazionale. In tal modo, sarà costituito un punto di riferimento "esterno" per valutare la probabilità di evasione contributiva nelle forme del lavoro "nero" o "grigio".

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

V.1 LE DETERMINANTI DEL TAX GAP A LIVELLO PROVINCIALE IN ITALIA

L'obiettivo dello studio è quello di descrivere il fenomeno evasivo in Italia utilizzando le **serie storiche provinciali (anni 2017 - 2021) del tax gap**, indagando i diversi fattori che possono influenzare la propensione ad evadere. Nonostante l'ampia letteratura disponibile sul tema, non esiste una completa comprensione dei meccanismi che spingono il contribuente alla *compliance* fiscale. Integrando il modello teorico classico con le evidenze emerse dagli studi empirici più recenti, si può infatti affermare che l'adempimento fiscale sia essenzialmente determinato da un **insieme eterogeneo di fattori**.

Da un lato, vi sono determinanti di natura istituzionale e fiscale, riconducibili alle scelte di **policy del governo**, quali il livello e la struttura delle aliquote, la definizione della base imponibile, il sistema di agevolazioni, la frequenza di misure straordinarie come i condoni e l'efficienza della giustizia tributaria. Dall'altro, rilevano le **caratteristiche strutturali del contesto economico**, come la composizione del tessuto produttivo o il grado di sviluppo infrastrutturale, che influenzano indirettamente i comportamenti dei contribuenti attraverso effetti sulla moralità fiscale e sull'equità sociale percepita. Infine, un altro elemento importante risulta essere la facilità con cui i contribuenti possono interagire con l'Agenzia delle entrate e adempiere ai propri obblighi fiscali.

A tal proposito, l'approccio dell'Agenzia delle entrate si è progressivamente evoluto, passando da un modello fortemente incentrato su controlli ex-post e sanzioni a una strategia che privilegia la **promozione dell'adempimento spontaneo**. In questa prospettiva, l'Agenzia ha implementato una serie articolata di strumenti e iniziative volti, da un lato, a migliorare la **comunicazione e l'accessibilità** per il contribuente - come il cassetto fiscale, la dichiarazione precompilata online e i canali digitali diretti (es. canale WhatsApp) - e, dall'altro, a rafforzare la *compliance* preventiva attraverso interventi non coercitivi, quali le lettere di *compliance*, l'adesione a regimi di *cooperative compliance* e la diffusione di meccanismi premiali.

Data la complessità strutturale e comportamentale che caratterizza il fenomeno evasivo, e la conseguente difficoltà nel rilevarne tutte le determinanti individuali e sistemiche, il presente studio non si propone di individuare in modo esaustivo le cause dell'evasione. L'obiettivo è piuttosto quello di verificare in che misura alcuni specifici fattori, in base ai dati effettivamente disponibili, abbiano influito sulla propensione all'evasione in Italia negli anni di imposta 2017 - 2021.

Il database utilizzato è un panel che comprende tutte le Province italiane (in totale 111) per gli anni compresi tra il 2017 e il 2021. La variabile "**Tax Gap**" (TG) è stimata secondo l'approccio *top down* dall'Agenzia delle entrate ed include IVA, IRPEF da lavoro autonomo, IRES e IRAP.³⁹ La variabile scelta come target del modello econometrico è invece la "**propensione all'evasione**", calcolata come rapporto tra il TG e l'ammontare potenziale delle entrate fiscali. Questo indicatore, per come è costruito, può muoversi anche in controtendenza rispetto al *gap* assoluto ed è la misura più adatta per analizzare se e in che misura il recupero di evasione sia dovuto ad un mi-

³⁹ Le stime dell'evasione basate sull'approccio *top down* forniscono una misura utile del fenomeno evasivo. Tuttavia, l'interpretazione deve necessariamente essere effettuata con cautela, in quanto la metodologia necessita assunzioni modellistiche e ricostruzioni indirette che possono introdurre margini di approssimazione.

glioramento del comportamento dei contribuenti (per tale motivo è stato scelto il TG% come variabile *target* delle regressioni econometriche). L'evoluzione dell'andamento di questo indicatore negli ultimi anni a livello nazionale (cfr. “*tax gap* di lungo periodo”, Paragrafo III.1.9), nasconde **pattern diversificati a livello territoriale**, confermati dall'eterogeneità geografica rilevata dalle stime disaggregate. L'analisi della variabilità della variabile dipendente, la cui quantificazione è contenuta in Tabella V.1.1, è un passaggio preliminare essenziale per orientare correttamente la scelta dei modelli econometrici ed avere alcune prime indicazioni circa la conformazione del fenomeno evasivo all'interno del territorio e del periodo considerato.

TABELLA V.1.1: SCOMPOSIZIONE DELLA VARIABILITÀ DEL TG% PER IMPOSTA						
		Media	Dev. St.	Min	Max	Osservazioni
Propensione IVA	Overall	0,31	0,14	0,06	0,73	N = 555
	Between		0,13	0,09	0,64	n = 111
	Within		0,06	0,08	0,45	T = 5
Propensione IRPEF	Overall	0,69	0,10	0,33	0,87	N = 555
	Between		0,10	0,36	0,85	n = 111
	Within		0,01	0,63	0,73	T = 5
Propensione IRAP	Overall	0,18	0,05	0,08	0,35	N = 555
	Between		0,05	0,10	0,31	n = 111
	Within		0,02	0,14	0,25	T = 5

La propensione a evadere ogni imposta analizzata presenta una variabilità **between** - che cattura l'**eterogeneità territoriale** - superiore a quella **within** - che spiega la **dinamica temporale** - ovvero quanto si muove il TG% nel tempo per ciascuna unità considerata. L'utilizzo di un modello di **regressione panel a effetti fissi** permette di concentrare l'analisi sullo studio delle determinanti della propensione ad evadere rimuovendo l'influenza delle caratteristiche invariabili nel tempo. Inoltre, in ogni modello sono state inserite delle **dummy per ciascun anno d'imposta** per catturare gli eventuali effetti temporali.

Le **variabili esplicative** selezionate per l'analisi econometrica sono relative ad alcuni dei fattori individuati sulla base dello schema concettuale presentato sopra, compatibilmente con la disponibilità di tali informazioni per gli anni d'imposta considerati e fanno riferimento ai seguenti ambiti: Ciclo economico; Tenore di vita; Tessuto produttivo; Mercato del lavoro ed Infrastrutture (Tabella V.1.2).

TABELLA V.1.2: METADATI DELLE VARIABILI ESPLICATIVE SELEZIONATE		
Ambito	Variabile	Descrizione
Ciclo economico	Crescita valore aggiunto	Tasso di crescita percentuale del valore aggiunto
Tenore di vita	Depositi bancari	Ammontare medio di depositi bancari e postali per residente (in milioni di euro)
	Lavoratori autonomi	Rapporto tra i lavoratori autonomi e i lavoratori occupati
Tessuto produttivo	Imprese cessate	Numero di cessazioni delle imprese sul totale del numero di iscrizioni imprese nei registri delle camere di commercio
	SP nella platea IRPEF	Numero di Società di Persone su totale platea IRPEF
Mercato del lavoro	Tasso di disoccupazione	Rapporto tra le persone in cerca di occupazione e le forze di lavoro (percentuali) Elaborazioni AE su dati ISTAT
Infrastrutture	Connettività	Percentuale di copertura delle famiglie servite dalla fibra (tecnologia FTTH: collegamenti in cui la fibra ottica, partendo dalla centrale, arriva fino all'interno della casa dell'utente)
	POS	Numero di POS attivi per milione di abitanti

Nel prosieguo dell'analisi vengono presentati i risultati dell'analisi condotta **separatamente per ciascuna imposta** considerata, in cui le unità di analisi sono le direzioni provinciali e l'arco temporale analizzato è il periodo 2017-2021. Dal momento che la metodologia di stima bottom-up, utilizzata nella provincializzazione dell'IRES, è ancora sperimentale e in via di perfezionamento, si approfondiranno esclusivamente le tre imposte **IVA, IRPEF da lavoratore autonomo e IRAP**. Nella Tabella V.1.3 sono sintetizzate le principali evidenze ottenute a seguito di diverse prove di analisi, effettuate su un modello di regressione ad effetti fissi di provincia ed anno di imposta, con errori robusti standardizzati a livello regionale.

TABELLA V.1.3: RISULTATI DELLA REGRESSIONE PANEL A EFFETTI FISSI PER LE TRE IMPOSTE				
Ambito	Variabile	Propensione IVA (1)	Propensione IRPEF (2)	Propensione IRAP (3)
Ciclo economico	Crescita valore aggiunto	0.000698 (0.000872)	-0.000165 (0.000181)	-0.000440** (0.000178)
Tenore di vita	Depositi bancari	7.351*** (1.633)	x	0.0941 (1.049)
Tessuto produttivo	Lavoratori autonomi	0.276*** (0.0867)	0.0109 (0.0385)	x
	Imprese cessate	0.0231*** (0.00653)	0.00943** (0.00391)	0.0113*** (0.00372)
	SP nella platea IRPEF	x	0.512** (0.187)	x
Mercato del lavoro	Tasso di disoccupazione	0.463** (0.198)	0.0365 (0.0393)	-0.0310 (0.0509)
Infrastrutture	Connettività	-0.0608*** (0.0175)	x	x
	POS	-0.361* (0.198)	x	x
Modello	Costante	0.0850** (0.0367)	0.560*** (0.0475)	0.186*** (0.0198)
	Effetti fissi anno di imposta	✓	✓	✓
	Osservazioni	444	555	555
	R-quadro	0.853	0.469	0.539
	Numero di direzioni provinciali	111	111	111

Come appare evidente dalla prima colonna della Tabella V.1.3, le principali determinanti della **propensione ad evadere l'IVA** sono legate a fattori strutturali, come il tasso di connettività e la diffusione del POS, al mercato del lavoro (tasso di disoccupazione), alla ricchezza individuale (depositi bancari pro-capite) e al tessuto produttivo (tasso di lavoratori autonomi). In particolare, in linea con le politiche di riduzione all'utilizzo del contante, il tasso di **diffusione del POS** è associato ad una riduzione del *tax gap*, avendo un impatto significativo sulla *compliance*, pari a circa 3 p.p. nell'indice di propensione all'evasione IVA.

Per quanto riguarda le determinanti della **propensione ad evadere l'IRPEF** da lavoro autonomo e impresa (colonna 2), risultano rilevanti la percentuale di Società di Persone (SP) nella platea dei contribuenti IRPEF e il tasso di imprese cessate: all'aumentare di entrambi, è associata una maggiore propensione all'evasione. In particolare, la **presenza di SP** si conferma fortemente correlata ad un maggior grado di evasione, probabilmente per le caratteristiche giuridiche e contabili di queste forme societarie. Al contrario, variabili dinamiche come la crescita del valore aggiunto e il tasso di disoccupazione non risultano rilevanti, confermando che il fenomeno evasivo IRPEF da lavoro autonomo è ancorato a elementi strutturali del tessuto economico locale.

Nella colonna 3 della Tabella V.1.3, i risultati dell'analisi mostrano che la **propensione all'evasione dell'IRAP** è influenzata in modo significativo da alcune variabili strutturali e di contesto economico. In particolare, il tasso di cessazione delle imprese si conferma una determinante positivamente associata all'evasione, suggerendo anche in questo caso un legame tra instabilità del tessuto produttivo e minore adempimento fiscale. La variazione del valore aggiunto presenta un effetto negativo e significativo, evidenziando che nei periodi di minore espansione economica la propensione ad evadere tende ad aumentare.

In conclusione, i risultati dell'analisi svolta sulle **serie storiche provinciali (anni 2017 - 2021) del gap di IRAP, IVA e IRPEF da impresa e lavoro autonomo**, mettono in luce i diversi fattori strutturali e di contesto che influenzano la propensione ad evadere, con alcune peculiarità di ogni singola imposta.

Data la complessità multidimensionale del fenomeno evasivo, un possibile sviluppo futuro dell'analisi potrebbe consistere nell'implementazione di un'analisi basata sui **microdati** a livello di contribuente. Tale approccio permetterebbe di cogliere con maggiore precisione le **eterogeneità comportamentali individuali** e di valutare l'effettiva rilevanza del "trade-off" tra struttura fiscale e moralità fiscale. Parallelamente, l'**estensione dell'orizzonte temporale** del dataset per-

metterebbe di valutare la persistenza e la stabilità degli effetti stimati nel lungo periodo, migliorando la significatività statistica e la generalizzabilità dei risultati ottenuti, specialmente in presenza di eventuali riforme strutturali.

V.2 EFFICACIA DELL'ATTIVITÀ DI RISCOSSIONE E QUALITÀ DEL SERVIZIO DI GESTIONE RIFIUTI URBANI

L'obiettivo di questa ricerca condotta dalla Fondazione IFEL è di verificare se, e in quale misura, il tasso di riscossione della TARI sia correlato alla qualità del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

A tal fine sono stati valutati alcuni indicatori relativi alle performance ambientali del servizio di gestione e ai costi dello stesso. È stato inoltre costruito un Indicatore Sintetico di Qualità (ISQ), selezionando alcuni indicatori di performance sulla base della loro significatività e coerenza in rapporto alla riscossione della TARI.

I dati utilizzati si riferiscono all'annualità 2022, al fine di assicurare omogeneità rispetto a quanto disponibile dalle diverse fonti. I dati sono acquisiti da fonti ufficiali, quali l'ISTAT (popolazione), il Catasto Nazionale Rifiuti ISPRA (performance ambientali e costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani) e la Banca Dati Amministrazioni Pubbliche della Ragioneria Generale dello Stato (BDAP-RGS) per quanto attiene i rendiconti dei Comuni (anni 2022-2023).

V.2. 1 La costruzione di una misura della riscossione della TARI

Rispetto ad altri indicatori riportati nella recente letteratura, l'impostazione seguita da IFEL⁴⁰ si differenzia per l'esplicito intento di **considerare il "ciclo della riscossione" della TARI** (così come anche di altre fonti di entrata dei Comuni) **comprensivo di una quota di residui dell'anno successivo** che può essere ragionevolmente ricondotta all'anno precedente.

Nel caso della TARI, infatti, la riscossione spontanea è preceduta da un documento di pagamento, di fatto una "liquidazione d'ufficio" delle somme dovute, che il comune o il soggetto preposto alla riscossione invia a ciascun contribuente. Il pagamento può avvenire in unica soluzione o ratealmente (almeno due rate secondo la normativa attuale), con scadenze definite dal comune, che possono anche oltrepassare la fine dell'anno solare. È inoltre frequente il caso di pagamenti ritardati per periodi relativamente brevi.

La formula utilizzata per l'individuazione di una misura della riscossione rappresentativa di un ciclo esteso rispetto all'annualità contabile è la seguente:

$$Riscossione_{(t)} = (cassa\ c/comp_{(t)} + cassa\ c/res_{(t+1)}) / accertamenti_{(t)}$$

L'incasso in conto residui ($c/res_{(t+1)}$) è determinato come proxy della quota di riscossione riconducibile all'esercizio precedente t , considerando il valore minimo tra: riscossione in conto residui dell'anno $t+1$, accertamenti non riscossi nell'anno t (accertamenti - cassa $c/comp$) e media della riscossione in conto residui degli ultimi due anni (anni t e $t+1$). Si ritiene così di poter minimizzare il rischio di considerare riscossioni che provengono da attività di recupero di evasione o mancate riscossioni di anni precedenti e provenienti da procedure coattive.

Sono stati esclusi dall'analisi circa 1.500 Comuni, ovvero quelli che in base alla rilevazione IFEL⁴¹ nel 2022 risultavano applicare la tariffa corrispettiva (pari a n. 791) - riscossa e incamerata

⁴⁰ L'indice di riscossione è stato elaborato da un gruppo di lavoro del Dipartimento Finanza locale di IFEL formato da Giuseppe Ferraina e Carmela Brugnano, tenendo conto anche della ricerca svolta nell'ambito del Progetto Riscossione riguardante le modalità e gli effetti della gestione delle entrate, che è stato coordinato da Alessandro Canzoneri con la collaborazione di Danilo Ballanti.

⁴¹ Rapporto IFEL "La tariffazione puntuale in Italia" pubblicato a novembre 2024.

dal gestore del servizio rifiuti - e quelli per i quali il dato della riscossione della TARI non è disponibile o non è significativo (questi ultimi sono invece n. 737). Per quanto riguarda i dati di fonte BDAP-RGS, con riferimento agli anni 2022-2023 sono stati presi in considerazione i diversi codici di imputazione dell'entrata relativi a TARI, TIA e Tares, ed esclusi appunto gli enti con una rendicontazione contabile del settore rifiuti non coerente, vale a dire per i quali il rapporto accertamenti TARI / spesa RSU è inferiore al 40%, oppure l'ammontare degli accertamenti annuo è inferiore a 50 euro pro capite e, in ogni caso, presentano un indice di riscossione inferiore al 25%.

In definitiva, **il numero di Comuni per i quali si ritiene attendibile l'indicatore di riscossione della TARI è pari a 6.368 su 7.896 (con una copertura dell'81% circa)**, di cui il 93% con dati relativi al 2023 e il 7% al 2022, per carenza di aggiornamento bilanci.



La mappa rende evidente che il contesto socioeconomico e territoriale (che si riflette largamente nella distribuzione geografica) è decisivo rispetto alla propensione al pagamento del costo del servizio di gestione dei rifiuti urbani: il tasso di riscossione della TARI, infatti, diminuisce progressivamente dal Nord verso il Centro, Sud e Isole; questa evidenza è indipendente dalla dimensione demografica del Comune.

V.2.2 Le differenti dimensioni della qualità del servizio di gestione dei rifiuti urbani e il loro rapporto con la propensione a pagare la TARI

Per la costruzione dell'indice di qualità del servizio di gestione dei rifiuti sono stati selezionati i seguenti indicatori.

- Percentuale di raccolta differenziata.
- Produzione di rifiuto secco residuo (RUR) pro capite
- Costo del servizio per tonnellata e pro capite

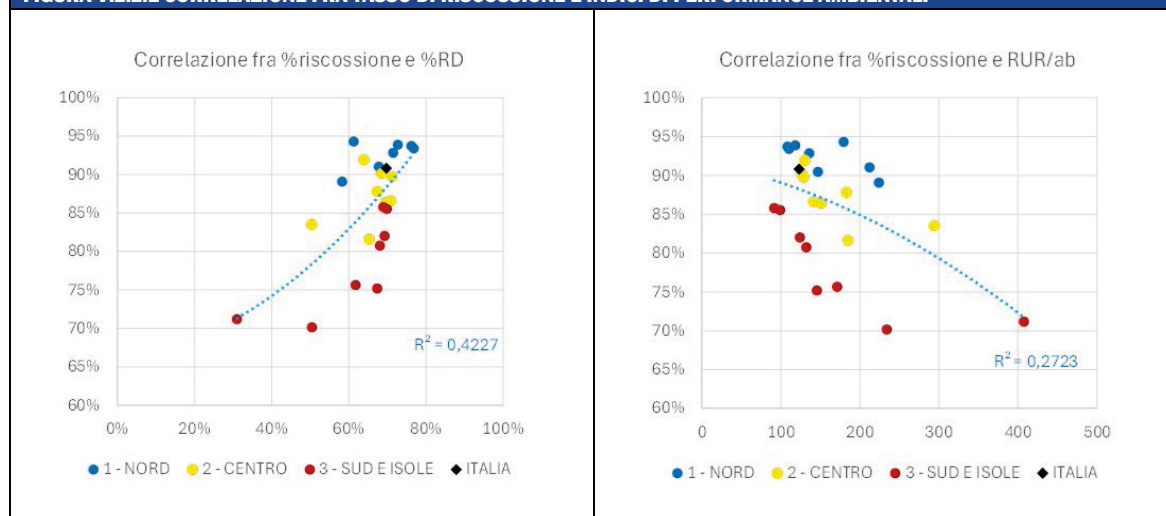
Nella Tabella A.11 in Appendice sono sintetizzati i valori medio e mediano degli indicatori oggetto di analisi: tasso di riscossione, percentuale di raccolta differenziata, produzione annua di rifiuto indifferenziato pro capite (kg/ab*anno), costo del servizio per tonnellata e per abitante,

rapporto fra il costo unitario effettivo del servizio e il benchmark di riferimento, definito dal fabbisogno standard.

Vediamo ora la correlazione fra gli indicatori di performance del servizio e il tasso di riscossione della TARI.

Utilizzando il valore mediano per ciascuna classe dimensionale, con l'elaborazione rappresentata in Figura V.2.2.1 si intende appunto indagare la correlazione fra l'efficienza dell'attività di riscossione e la qualità del servizio, con riferimento a indicatori di performance ambientali.

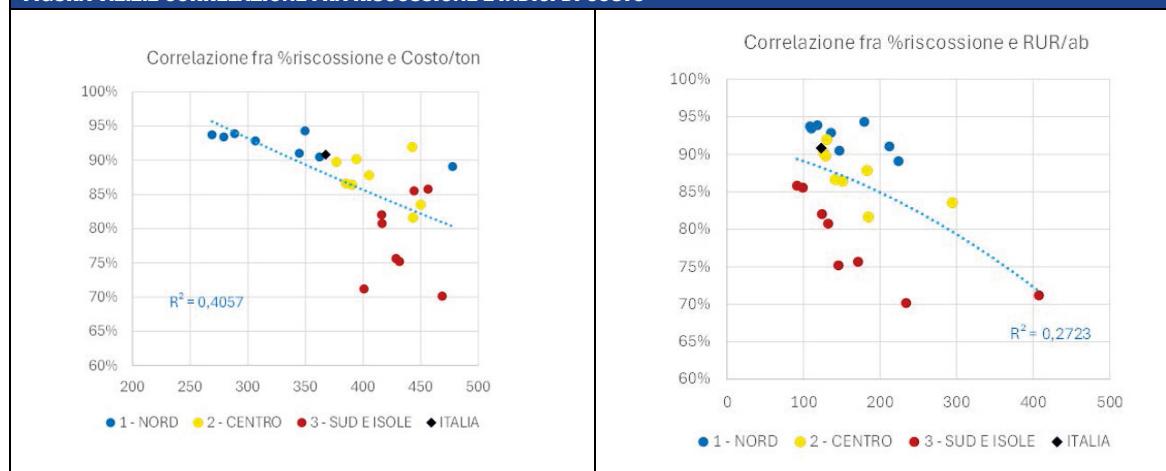
FIGURA V.2.2.1 CORRELAZIONE FRA TASSO DI RISCOSSIONE E INDICI DI PERFORMANCE AMBIENTALI



Le nuvole di punti mostrano come, nelle diverse aree geografiche, al crescere del tasso di raccolta differenziata i tassi di riscossione aumentano. La correlazione appare più marcata nel Sud e isole, meno nelle altre aree. La propensione al pagamento della TARI sembra invece diminuire al crescere della produzione di RUR pro capite.

Le correlazioni fra gli indicatori di costo del servizio e il tasso di riscossione della TARI presentano una forma differente.

FIGURA V.2.2.2 CORRELAZIONE FRA RISCOSSIONE E INDICI DI COSTO



Il tasso di riscossione diminuisce infatti al crescere del costo industriale del servizio (che dipende in misura significativa anche dalla presenza di impianti, infrastrutture, ecc.), ma in misura poco significativa, presentando un minimo intorno ai 450 €/tonnellata. Questa riduzione in

effetti è guidata quasi esclusivamente dalla contrazione del tasso di riscossione delle gestioni del Meridione.

Il costo del servizio percepito dall'utenza (€/abitante) sembra essere maggiormente correlato al tasso di riscossione del costo per tonnellata. Anche in questo caso la relazione decrescente - che vede, cioè, una diminuzione della propensione al pagamento in presenza di costi pro capite più elevati - è fortemente influenzata dalle statistiche relative del Meridione, dove la correlazione è più significativa.

V.2.3 Analisi del rapporto fra tasso di riscossione della TARI e un indice sintetico di qualità del servizio di gestione rifiuti

Definizione di un indice sintetico della qualità del servizio

- **Metodo:** regressione econometrica per ponderare gli indicatori in base al loro impatto sulla riscossione.
- **Determinanti:** la percentuale di raccolta differenziata (RD%) e il costo industriale (€/tonnellata) risultano essere gli indicatori più significativi e coerenti.
- **Vantaggi:** l'indice sintetico di qualità (ISQ) fornisce un punteggio unico, confrontabile tra i Comuni, espresso nella stessa unità di misura della riscossione (%).
- Per ottenere un indice di qualità "puro" a livello nazionale sono state **escluse le connotazioni territoriali e gli indicatori socioeconomici**. Non sono stati considerati, pertanto, il costo del servizio pro capite e neanche gli indicatori di produzione di rifiuti, quali il RUR pro capite annuo, che presentano una maggiore correlazione con il livello dei consumi, e quindi con il reddito.

L'Indice Sintetico di Qualità (ISQ) è un indicatore composito, creato per misurare la qualità complessiva pesando (positivamente) la RD% e (negativamente) il costo industriale del servizio (€/tonnellata).

Si è scelto di seguire un approccio econometrico: l'indicatore sintetico si ottiene moltiplicando ciascun indicatore per il peso stimato. In considerazione del fatto che la variabile dipendente è una percentuale, anche l'indicatore determinato per via econometrica avrà la medesima unità di misura del tasso di riscossione e si presenterà come un valore compreso fra zero e uno.

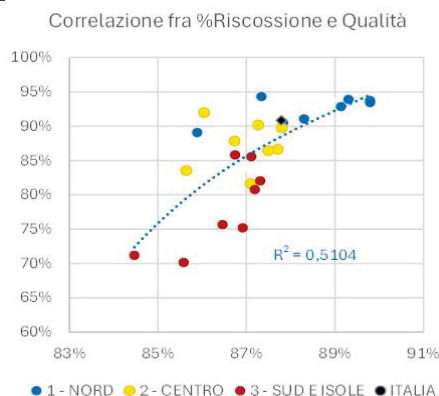
Dall'analisi econometrica emerge l'estrema eterogeneità del contesto comunale a livello nazionale. Nel complesso però il tasso di riscossione della TARI appare positivamente correlato con la percentuale di raccolta differenziata, e negativamente correlato con il costo industriale del servizio.

La Tavola in Appendice riporta, infine, il tasso di riscossione e l'indice sintetico di qualità di qualità del servizio, per macroarea territoriale e per classe demografica nell'ambito di ciascuna area.

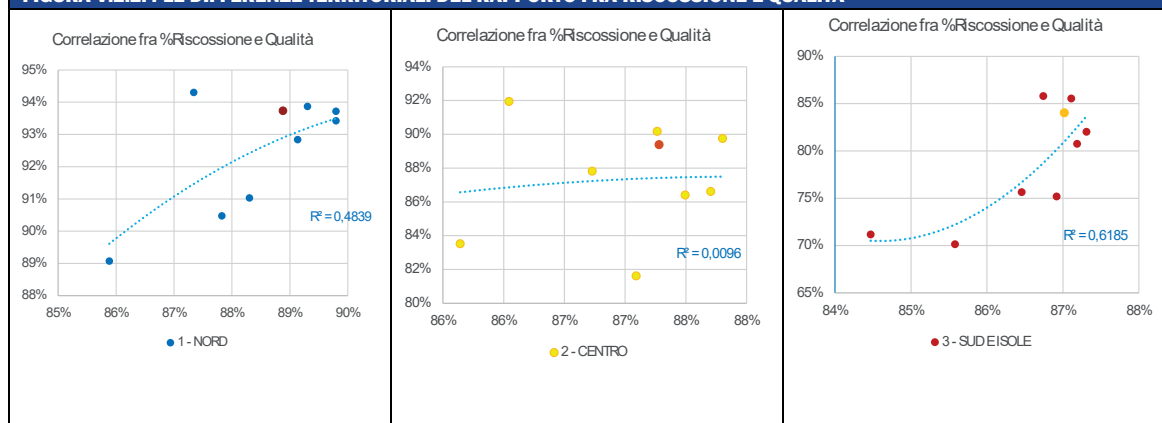
In Figura V.2.2.3 viene rappresentata la correlazione fra tasso di riscossione (asse y) e l'indicatore sintetico di qualità (asse x) per ciascuna classe dimensionale (punti) delle tre macroaree geografiche (ciascuna associata ad un colore).

È evidente che il tasso di riscossione presenta una forte connotazione geografica e dimensionale; analogamente, la qualità del servizio diminuisce nelle grandi città e risulta più elevata nelle regioni del Nord.

Nel complesso emerge una correlazione positiva fra la propensione a pagare e la qualità del servizio, che risulta più evidente in alcune aree piuttosto che in altre.

FIGURA V.2.2.3 RISCOSSIONE E INDICE SINTETICO DI QUALITÀ NELLE CLASSI DIMENSIONALI DELLE AREE TERRITORIALI

Effettuando la medesima analisi su scala territoriale (adattando i valori di riferimento alle rispettive mediane), si evidenzia una correlazione più spiccata fra qualità del servizio e riscossione della TARI nel Nord e nel comparto Sud-Isole. Questa evidenza appare significativa perché indica l'esistenza di un rapporto nelle due aree dove mediamente la qualità e la riscossione assumono i livelli più elevati (Nord) e più bassi (Sud).

FIGURA V.2.2.4 LE DIFFERENZE TERRITORIALI DEL RAPPORTO FRA RISCOSSIONE E QUALITÀ

V.2.4 Conclusioni

La dimensione socioeconomica e reddituale, con le sue conseguenze in termini di capacità amministrativa, dotazione di impianti di trattamento e gestione più efficiente del servizio rifiuti, costituisce senza dubbio il riferimento esplicativo principale delle difformità nella qualità complessiva e nei costi del servizio.

Il tasso di riscossione della TARI e la qualità del servizio rifiuti mostrano, tuttavia, anche a prescindere da fattori socioeconomici, una correlazione, più accentuata nelle aree territoriali Nord e Sud-Isole (anche per la diversa conformazione delle classi demografiche comunali del Centro).

Questa accentuazione suggerisce che la spinta al miglioramento del servizio costituisce una chiave importante per perseguire risultati di stabile incremento della riscossione, sia nelle situazioni di maggior difficoltà gestionale che in quelle più evolute.

L'analisi svolta si presta ad ulteriori approfondimenti, non solo per meglio puntualizzare le suggestioni che emergono, ma anche per individuare ulteriori chiavi di relazione con riferimento

alle variabili di qualità del servizio non considerate nel presente studio e far emergere elementi di distinzione, quali le modalità di gestione del servizio, le evidenze comparative che possono emergere dai casi di migliori e peggiori *performance*, la depurazione dell'influenza che possono avere i casi di crisi finanziaria, fortemente concentrati in alcune regioni meridionali.

V.3 ANALISI DELL'EVASIONE FISCALE DISAGGREGATA PER CLASSI DI ETÀ

L'evasione fiscale è spesso analizzata in termini di tipologia di imposta, area geografica e natura giuridica. Una tematica meno esplorata, ma di grande interesse, è la distribuzione dell'evasione per classi di età: infatti, identificare le caratteristiche anagrafiche di chi evade può essere uno strumento ulteriore per sviluppare politiche fiscali più mirate ed efficaci.

Gli ultimi studi in letteratura⁴² hanno evidenziato come la propensione all'evasione risulti essere particolarmente rilevante tra i giovani, soprattutto in quel gruppo di contribuenti che vivono con forme di occupazione precaria o in uno stato di disoccupazione.

Nella Tabella V.3.1 sono presentati i risultati relativi all'imposta mediana evasa e la propensione all'evasione per classi di età⁴³ nell'anno di imposta 2021.⁴⁴

TABELLA V.3.1. DISTRIBUZIONE DEL TAX GAP IVA PER CLASSI DI ETÀ. ANNO DI IMPOSTA 2021		
Classi di età	Imposta evasa (Mediana)	Propensione
Under 30	3.667	28,45%
31-40	3.295	23,62%
41-50	2.859	20,64%
51-65	2.760	20,56%
Over 65	2.597	19,47%

I risultati mostrano una diminuzione dell'evasione fiscale all'aumentare dell'età. Coloro che hanno una età compresa tra i 21 e 30 anni hanno una propensione all'evasione del 28% (circa 3.667 € di imposta evasa pro capite), seguiti dalla fascia 31-40 anni, con una propensione al 24% (3.295 €). Per i soggetti con più di 40 anni, l'imposta evasa mediana è inferiore ai tremila euro, con tasso di evasione che si assesta intorno al 20%.

Dalle stime presentate si osserva quindi che i più giovani hanno una propensione ad evadere maggiore rispetto ai contribuenti più anziani. Tali risultati possono essere dovuti a determinate motivazioni socioeconomiche.

I più giovani (gli *under 40*) hanno caratteristiche economiche e culturali molto specifiche che possono incidere direttamente sul rapporto con l'amministrazione fiscale: molti di loro si trovano di frequente in situazioni di lavoro informale o irregolare e tale problematica è spesso associata ad una bassa alfabetizzazione fiscale. Inoltre, percepiscono redditi mediamente più bassi e, per questo motivo, il pagamento delle tasse potrebbe essere percepito come un onere sproporzionato rispetto ai benefici ricevuti.

I soggetti con una età compresa fra i 41 e i 65 anni presentano un tasso di evasione nettamente più basso rispetto ai più giovani (20% contro 28%), con una imposta evasa di circa 2.800 €. Tale

⁴² G. D'Alessio (2021), "What do italian think about tax evasion?", Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers), 607, March.

M.R. Marino e R. Zizza (2012), "Personal Income Tax evasion in Italy: an estimate by taxpayer type", in Michael Pickhardt e Aloys Prinz (a cura di), Tax evasion and the shadow economy, Edward Elgar Publishing.

⁴³ Le classi di età sono costruite nella seguente maniera: la popolazione degli *under 30* è composta da tutti i soggetti nati fra il 1991 e il 2000; 31-40 è costituita dai nati fra il 1981 e il 1990; la fascia 41-50 è formata dai nati fra il 1971 e il 1980; il gruppo 51-65 presenta i nati fra il 1956 e il 1970; nella classe *over 65*, infine, rientrano i soggetti con anno di nascita fra il 1941 e il 1956.

⁴⁴ L'analisi svolta ha utilizzato le stime del modello *bottom-up* del gap IVA: è esaminato, quindi, l'insieme delle persone fisiche aventi una partita IVA (lo studio è, in questa maniera, focalizzato sulle ditte individuali e sui lavoratori autonomi). Per maggior dettagli metodologici si veda l'appendice della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva. Anno 2024.

dato può essere dovuto ad una propensione al rischio minore: questo gruppo di contribuenti ha più da perdere in termini di beni accumulati e reputazione professionale.

Infine, la classe di età sopra i 65 anni presenta il tasso di evasione più basso dell'intera popolazione osservata, di poco superiore al 19% (con imposta evasa pro capite pari a 2.597 €). Tale risultato può essere spiegato con il fatto che la maggioranza di questi soggetti è composta da pensionati che svolgono attività residuali. Inoltre, le generazioni più anziane tendono ad avere un rispetto maggiore delle norme fiscali e delle istituzioni e, non dovendo sostenere tipiche spese familiari, hanno un incentivo economico minore ad evadere.

In conclusione, l'analisi svolta, malgrado i dati utilizzati siano parziali, dal momento che la popolazione studiata è costituita dalle sole persone fisiche aventi partita IVA, conferma i risultati della letteratura più recente, evidenziando tassi di evasione più alti per i giovani rispetto ai contribuenti più anziani. Naturalmente, tale risultato dovrebbe inquadrarsi in uno studio più generale sulle determinanti del *gap*.

APPENDICE STATISTICA

TABELLA A.1: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2011-2022, MILIONI DI EURO

Anni	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Economia sommersa	179.232	179.953	180.806	187.597	183.369	181.065	186.558	182.011	175.408	149.900	165.510	182.642
da Sotto-dichiarazione	93.265	97.096	97.923	97.056	92.625	94.604	97.846	94.037	88.978	79.287	90.467	101.510
da Lavoro irregolare	70.314	70.943	71.312	78.259	76.856	74.649	76.699	74.977	74.206	60.047	65.509	69.359
Altro	15.653	11.913	11.570	12.282	13.887	11.812	12.013	12.997	12.224	10.566	9.534	11.773
Valore aggiunto	1.480.015	1.455.351	1.445.574	1.453.768	1.479.704	1.515.429	1.552.004	1.582.453	1.604.270	1.496.322	1.644.016	1.793.607
Pil	1.657.362	1.632.899	1.621.261	1.635.871	1.663.278	1.704.857	1.744.493	1.777.744	1.804.067	1.670.012	1.842.507	1.998.073

TABELLA A.2: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO E SUL PIL. ANNI 2011-2022, VALORI PERCENTUALI

Anni	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Incidenza economia sommersa su valore aggiunto	12,1	12,4	12,5	12,9	12,4	11,9	12,0	11,5	10,9	10,0	10,1	10,2
da Sotto-dichiarazione	6,3	6,7	6,8	6,7	6,3	6,2	6,3	5,9	5,5	5,3	5,5	5,7
da Lavoro irregolare	4,8	4,9	4,9	5,4	5,2	4,9	4,9	4,7	4,6	4,0	4,0	3,9
Altro	1,1	0,8	0,8	0,8	0,9	0,8	0,8	0,8	0,8	0,7	0,6	0,7
Incidenza economia sommersa su Pil	10,8	11,0	11,2	11,5	11,0	10,6	10,7	10,2	9,7	9,0	9,0	9,1

TABELLA A.3: COMPOSIZIONE DELL'ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2011 - 2022, VALORI PERCENTUALI

Anni	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Sottodichiarazione	52,0	54,0	54,2	51,7	50,5	52,2	52,4	51,7	50,7	52,9	54,7	55,6
Lavoro irregolare	39,2	39,4	39,4	41,7	41,9	41,2	41,1	41,2	42,3	40,1	39,6	38,0
Altro	8,7	6,6	6,4	6,5	7,6	6,5	6,4	7,1	7,0	7,0	5,8	6,4
Economia sommersa	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

TABELLA A.4: INCIDENZA DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO. ANNI 2011-2022, VALORI PERCENTUALI

Settori	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Agricoltura, silvicoltura e pesca	17,2	18,2	17,9	18,7	17,0	18,2	17,7	18,1	18,3	17,7	16,3	15,3
Attività manifatturiere ed estrattive, altre attività	6,1	7,5	7,3	7,5	6,6	6,5	6,5	5,9	5,5	5,5	5,3	5,2
Costruzioni	17,9	19,6	21,9	23,5	23,2	23,1	23,1	22,8	20,9	19,6	18,3	17,6
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti e magazzinaggio, attività di alloggio e ristorazione	22,5	22,6	23,2	24,0	23,1	22,0	22,2	20,8	19,9	20,0	18,7	18,6
Servizi di informazione e comunicazione	5,8	6,4	6,4	6,7	5,8	6,9	7,2	6,1	6,9	5,5	5,9	5,6
Attività finanziarie e assicurative	3,4	3,3	3,1	3,1	3,0	3,0	2,9	3,6	3,2	2,5	3,0	2,7
Attività immobiliari	7,5	5,7	5,4	5,6	6,2	5,0	5,0	5,1	4,8	3,9	3,9	4,3
Attività professionali, scientifiche e tecniche, attività amministrative e di servizi di supporto	14,8	16,2	16,4	16,8	15,3	15,4	15,2	14,9	13,0	11,7	12,8	12,6
Amministrazione pubblica e difesa, istruzione, sanità e assistenza sociale	4,6	4,9	4,8	5,4	5,5	5,1	4,9	4,5	4,4	4,0	4,0	4,3
Altre attività di servizi	36,3	34,8	35,7	35,5	34,3	32,2	32,7	32,3	31,5	30,4	31,0	30,2
Totale	12,1	12,4	12,5	12,9	12,4	11,9	12,0	11,5	10,9	10,0	10,1	10,2

TABELLA A.5: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA.												
ANNI 2011-2022, VALORI PERCENTUALI												
Settore di attività economica	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
TOTALE ECONOMIA SOMMERSA												
Agricoltura, silvicoltura e pesca	17,2	18,2	17,9	18,7	17,0	18,2	17,7	18,1	18,3	17,7	16,3	15,3
Produzione beni alimentari e di consumo	11,1	12,9	12,7	13,0	12,4	11,6	12,2	11,4	10,6	10,4	10,7	10,4
Produzione beni di investimento	4,3	5,4	5,4	5,2	4,8	5,0	4,5	4,2	3,9	4,2	3,9	4,0
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	2,1	3,8	3,5	3,8	2,0	2,3	2,3	1,7	1,7	1,8	1,4	1,4
Costruzioni	17,9	19,6	21,9	23,5	23,2	23,1	23,1	22,8	20,9	19,6	18,3	17,6
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio, ristorazione	22,5	22,6	23,2	24,0	23,1	22,0	22,2	20,8	19,9	20,0	18,7	18,6
Servizi professionali	15,8	17,4	17,9	18,1	17,4	18,0	17,5	18,2	15,2	12,4	14,7	14,9
Altri servizi alle imprese*	7,4	6,8	6,6	6,8	6,6	6,1	6,2	6,1	5,9	5,0	5,3	5,3
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	7,7	8,3	8,1	9,0	9,1	8,4	8,1	7,5	7,2	6,6	6,5	6,9
Altri servizi alle persone	36,3	34,8	35,7	35,5	34,3	32,2	32,7	32,3	31,5	30,4	31,0	30,2
TOTALE ECONOMIA	12,1	12,4	12,5	12,9	12,4	11,9	12,0	11,5	10,9	10,0	10,1	10,2
di cui: ECONOMIA SOMMERSA DA SOTTO-DICHIARAZIONE												
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Produzione beni alimentari e di consumo	8,0	9,8	9,6	9,4	8,8	8,5	8,9	8,3	7,7	7,7	7,8	7,7
Produzione beni di investimento	2,8	3,8	3,7	3,5	3,1	3,5	3,0	2,7	2,6	3,0	2,8	2,8
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,4	0,6	0,7	0,6	0,7	0,8	0,6	0,6	0,6	0,6	0,5	0,5
Costruzioni	11,2	11,7	13,9	14,6	13,7	13,3	13,1	12,6	11,7	11,9	11,1	11,0
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio, ristorazione	14,1	14,2	14,7	14,4	13,7	13,1	13,2	12,2	11,6	12,4	11,4	11,3
Servizi professionali	11,3	12,9	12,7	12,8	11,9	13,0	12,9	13,5	10,5	8,7	10,9	11,1
Altri servizi alle imprese*	2,7	2,9	2,8	2,7	2,4	2,6	2,6	2,4	2,3	2,1	2,5	2,4
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,3	2,5	2,4	2,7	2,7	2,8	2,7	2,7	2,7	2,3	2,7	3,2
Altri servizi alle persone	13,4	14,1	14,5	13,1	12,1	11,2	11,7	11,0	10,1	9,9	10,4	10,8
TOTALE ECONOMIA	6,3	6,7	6,8	6,7	6,3	6,2	6,3	5,9	5,5	5,3	5,5	5,7
di cui: ECONOMIA SOMMERSA DA LAVORO IRREGOLARE												
Agricoltura, silvicoltura e pesca	17,2	18,2	17,9	18,7	17,0	18,2	17,7	18,1	18,3	17,7	16,3	15,3
Produzione beni alimentari e di consumo	3,1	3,0	3,1	3,6	3,5	3,1	3,2	3,1	3,0	2,7	2,8	2,8
Produzione beni di investimento	1,5	1,6	1,7	1,7	1,7	1,5	1,5	1,4	1,3	1,2	1,2	1,2
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	1,7	3,2	2,8	3,2	1,3	1,5	1,7	1,1	1,1	1,2	0,9	0,9
Costruzioni	6,7	7,9	8,0	8,9	9,5	9,8	10,0	10,2	9,2	7,7	7,1	6,7
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio, ristorazione	7,1	7,1	7,2	8,2	8,2	7,8	7,8	7,4	7,1	6,1	6,1	5,9
Servizi professionali	4,5	4,4	5,1	5,3	5,5	5,0	4,6	4,7	4,7	3,7	3,8	3,8
Altri servizi alle imprese*	1,8	1,9	1,9	2,1	1,7	1,7	1,7	1,7	1,8	1,5	1,6	1,4
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	5,4	5,8	5,7	6,4	6,4	5,6	5,3	4,8	4,5	4,3	3,8	3,7
Altri servizi alle persone	22,4	20,2	20,7	21,8	21,8	20,6	20,6	20,8	20,9	20,0	20,1	18,8
TOTALE ECONOMIA	4,8	4,9	4,9	5,4	5,2	4,9	4,9	4,7	4,6	4,0	4,0	3,9
di cui: ECONOMIA SOMMERSA DA ALTRE COMPONENTI												
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Produzione beni alimentari e di consumo	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Produzione beni di investimento	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Costruzioni	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio, ristorazione	1,3	1,3	1,3	1,3	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,4	1,2	1,4
Servizi professionali	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Altri servizi alle imprese*	2,8	2,0	1,9	2,0	2,4	1,9	1,8	2,0	1,8	1,4	1,2	1,4
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Altri servizi alle persone	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,5
TOTALE ECONOMIA	1,1	0,8	0,8	0,8	0,9	0,8	0,8	0,8	0,8	0,7	0,6	0,7

TABELLA A.6: UNITA' DI LAVORO REGOLARI E NON REGOLARI PER POSIZIONE NELLA PROFESSIONE. ANNI 2011-2022, MIGLIAIA DI UNITÀ E VALORI PERCENTUALI						
Anni	Regolari	Non regolari	Totale	Tasso di regolarità	Tasso di irregolarità	
TOTALE						
2011	20.247	3.283	23.531	86,0	14,0	
2012	19.929	3.300	23.229	85,8	14,2	
2013	19.406	3.269	22.676	85,6	14,4	
2014	19.289	3.445	22.734	84,8	15,2	
2015	19.401	3.531	22.932	84,6	15,4	
2016	19.744	3.526	23.270	84,8	15,2	
2017	19.917	3.573	23.490	84,8	15,2	
2018	20.165	3.533	23.698	85,1	14,9	
2019	20.251	3.504	23.755	85,3	14,7	
2020	18.214	2.875	21.088	86,4	13,6	
2021	20.131	2.983	23.115	87,1	12,9	
2022	20.968	2.986	23.954	87,5	12,5	
DIPENDENTI						
2011	13.650	2.354	16.004	85,3	14,7	
2012	13.365	2.348	15.713	85,1	14,9	
2013	13.058	2.322	15.381	84,9	15,1	
2014	12.959	2.472	15.431	84,0	16,0	
2015	13.076	2.547	15.622	83,7	16,3	
2016	13.460	2.536	15.996	84,1	15,9	
2017	13.691	2.627	16.318	83,9	16,1	
2018	13.955	2.584	16.538	84,4	15,6	
2019	14.052	2.537	16.589	84,7	15,3	
2020	12.871	2.116	14.987	85,9	14,1	
2021	14.198	2.167	16.365	86,8	13,2	
2022	14.846	2.168	17.014	87,3	12,7	
INDIPENDENTI						
2011	6.598	929	7.527	87,7	12,3	
2012	6.564	952	7.516	87,3	12,7	
2013	6.348	947	7.295	87,0	13,0	
2014	6.330	973	7.303	86,7	13,3	
2015	6.325	985	7.310	86,5	13,5	
2016	6.285	989	7.274	86,4	13,6	
2017	6.226	946	7.172	86,8	13,2	
2018	6.211	949	7.160	86,7	13,3	
2019	6.199	967	7.166	86,5	13,5	
2020	5.343	759	6.101	87,6	12,4	
2021	5.933	817	6.750	87,9	12,1	
2022	6.122	818	6.940	88,2	11,8	

TABELLA A.7: TASSO DI IRREGOLARITA' DELLE UNITA' DI ALVORO A TEMPO PIENO PER SETTORE DI ATTIVITA' ECONOMICA. ANNI 2011-2022, VALORI PERCENTUALI													
Macrosettore	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	
UNITA' DI LAVORO IRREGOLARI TOTALI													
Agricoltura, silvicoltura e pesca	17,9	18,7	18,3	18,3	18,7	19,4	19,4	19,8	19,8	19,4	17,8	17,4	
Prod. beni alimentari e di consumo	8,5	8,4	8,5	8,9	8,7	8,6	8,6	8,6	8,3	8,3	7,8	7,5	
Prod. beni di investim.	5,5	5,6	5,6	5,5	5,4	5,1	5,2	5,0	5,0	4,8	4,1	3,8	
Prod. beni intermedi, energia e rifiuti	5,1	5,8	5,8	6,0	6,1	5,7	6,0	5,8	5,2	4,9	4,3	4,3	
Costruzioni	12,5	14,8	14,3	14,8	15,9	15,7	15,9	16,2	15,4	14,9	12,9	12,4	
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, alloggio e ristorazione	15,7	16,0	16,5	17,3	17,7	17,2	17,4	17,1	17,1	15,4	14,8	14,5	
Servizi professionali	8,4	8,0	8,8	9,0	9,0	8,7	8,3	7,9	7,6	6,8	6,3	6,2	
Altri servizi alle imprese	8,7	9,5	9,2	9,4	9,7	9,7	9,6	9,3	9,7	8,9	8,2	7,5	
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	7,8	8,7	8,7	9,1	9,1	8,7	8,7	8,3	8,3	8,1	7,2	6,6	
Altri servizi alle persone	43,4	40,4	41,0	43,4	43,7	43,3	42,7	42,2	39,9	39,8	39,3		
TOTALE ECONOMIA	14,0	14,2	14,4	15,2	15,4	15,2	15,2	14,9	14,7	13,6	12,91	12,47	
DI CUI: UNITA' DI LAVORO IRREGOLARI DIPENDENTI													
Agricoltura, silvicoltura e pesca	35,9	36,1	36,7	37,4	38,8	39,1	39,1	39,5	39,0	37,6	35,1	34,5	
Prod. beni alimentari e di consumo	8,0	7,6	7,7	8,1	7,8	7,6	7,8	7,8	7,4	7,2	6,5	6,5	
Prod. beni di investim.	4,8	5,2	5,1	5,0	4,9	4,6	4,7	4,5	4,4	4,3	3,6	3,3	
Prod. beni intermedi, energia e rifiuti	4,6	5,4	5,4	5,6	5,6	5,3	5,6	5,4	4,8	4,6	3,9	3,9	
Costruzioni	13,6	16,5	16,3	17,3	18,2	17,7	18,5	18,6	17,4	16,4	14,5	13,8	
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, alloggio e ristorazione	17,0	17,4	17,7	18,5	19,0	18,1	18,4	17,6	17,4	15,8	14,7	14,3	
Servizi professionali	10,5	11,2	11,2	11,8	12,1	11,1	11,6	10,7	9,6	8,8	7,8	7,5	
Altri servizi alle imprese	7,1	8,0	7,7	7,9	8,2	8,0	8,1	7,9	8,3	7,7	6,5	5,9	
Servizi generali delle A.A.P.P.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Istruzione, sanità e assistenza sociale	6,7	7,5	7,4	7,9	7,8	7,6	7,8	7,3	7,2	7,2	6,2	5,6	
Altri servizi alle persone	50,3	46,6	47,1	49,9	50,5	50,1	50,4	49,7	49,2	45,2	45,5	45,4	
TOTALE ECONOMIA	14,7	14,9	15,1	16,0	16,3	15,9	16,1	15,6	15,3	14,1	13,2	12,7	
DI CUI: UNITA' DI LAVORO IRREGOLARI INDIPENDENTI													
Agricoltura, silvicoltura e pesca	8,8	9,8	9,1	8,6	8,5	9,1	8,7	9,0	9,5	9,4	8,4	8,1	
Prod. beni alimentari e di consumo	10,0	10,8	10,9	11,5	11,5	11,9	11,4	11,3	11,8	12,8	12,8	11,6	
Prod. beni di investim.	10,4	9,4	9,7	10,1	10,0	9,8	10,0	10,0	10,2	9,9	9,6	9,0	
Prod. beni intermedi, energia e rifiuti	15,6	15,1	13,6	14,9	15,0	14,6	14,7	14,8	14,1	13,8	13,2	13,0	
Costruzioni	11,0	12,6	11,9	12,0	13,2	13,2	12,5	13,0	12,6	12,7	10,6	10,3	
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, alloggio e ristorazione	14,0	14,2	14,9	15,7	15,9	16,0	15,9	16,3	16,6	14,8	14,8	14,9	
Servizi professionali	7,6	6,9	8,0	8,0	8,0	7,8	7,1	6,9	6,8	6,1	5,8	5,8	
Altri servizi alle imprese	12,3	12,9	12,9	13,1	13,6	14,3	13,7	13,5	13,7	12,6	13,3	12,6	
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	13,8	15,0	15,8	15,7	15,6	14,6	13,8	13,7	14,3	13,1	12,3	11,3	
Altri servizi alle persone	20,5	19,9	20,0	20,2	19,8	20,3	19,4	19,1	19,4	20,0	19,7	18,9	
TOTALE ECONOMIA	12,3	12,7	13,0	13,3	13,5	13,6	13,2	13,3	13,5	12,4	12,1	11,8	

TABELLA A.8: STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA NELLE DUE IPOTESI - ANNI 2017-2022. IMPORTI IN MILIONI DI EURO						
Anno 2017	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi a carico datore di lavoro	Contributi a carico lavoratore	Totale	Contributi a carico datore di lavoro	Contributi a carico lavoratore	Totale
Agricoltura	652	224	876	420	144	565
Industria senso stretto	1.079	344	1.423	671	214	885
Costruzioni	1.241	306	1.547	783	193	976
Servizi	6.367	2.117	8.484	4.800	1.575	6.374
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	3.142	1.065	4.206	2.122	719	2.840
servizi alle imprese	1.012	360	1.372	666	236	902
altri servizi	2.213	693	2.906	2.011	620	2.631
Totale economia	9.338	2.991	12.329	6.674	2.126	8.801
Anno 2018	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi a carico datore di lavoro	Contributi a carico lavoratore	Totale	Contributi a carico datore di lavoro	Contributi a carico lavoratore	Totale
Agricoltura	638	232	869	412	150	561
Industria senso stretto	1.168	353	1.521	703	213	916
Costruzioni	1.373	323	1.695	850	200	1.050
Servizi	6.652	2.094	8.746	4.969	1.551	6.521
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	3.300	1.049	4.349	2.231	710	2.940
servizi alle imprese	1.109	368	1.477	722	241	963
altri servizi	2.243	676	2.919	2.017	601	2.618
Totale economia	9.830	3.001	12.831	6.935	2.114	9.048
Anno 2019	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi a carico datore di lavoro	Contributi a carico lavoratore	Totale	Contributi a carico datore di lavoro	Contributi a carico lavoratore	Totale
Agricoltura	650	237	887	404	147	551
Industria senso stretto	1.169	340	1.509	693	202	895
Costruzioni	1.377	311	1.688	862	194	1.056
Servizi	7.043	2.131	9.175	5.130	1.542	6.672
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	3.469	1.055	4.524	2.301	701	3.002
servizi alle imprese	1.217	384	1.601	808	254	1.063
altri servizi	2.357	692	3.049	2.020	587	2.607
Totale economia	10.240	3.019	13.259	7.089	2.085	9.174
Anno 2020	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi a carico datore di lavoro	Contributi a carico lavoratore	Totale	Contributi a carico datore di lavoro	Contributi a carico lavoratore	Totale
Agricoltura	614	222	836	402	146	548
Industria senso stretto	1.034	307	1.340	629	186	815
Costruzioni	1.183	269	1.452	747	170	917
Servizi	5.778	1.773	7.550	4.116	1.251	5.366
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.597	806	3.403	1.635	508	2.143
servizi alle imprese	1.048	337	1.385	663	213	876
altri servizi	2.133	630	2.762	1.818	530	2.348
Totale economia	8.608	2.571	11.179	5.893	1.753	7.646
Anno 2021	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi a carico datore di lavoro	Contributi a carico lavoratore	Totale	Contributi a carico datore di lavoro	Contributi a carico lavoratore	Totale
Agricoltura	565	217	782	405	156	560
Industria senso stretto	886	272	1.158	618	190	808
Costruzioni	1.141	270	1.410	789	187	976
Servizi	5.682	1.861	7.543	4.173	1.360	5.533
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.564	838	3.402	1.760	575	2.334
servizi alle imprese	933	310	1.242	646	214	859
altri servizi	2.186	713	2.898	1.767	572	2.339
Totale economia	8.274	2.620	10.893	5.984	1.893	7.877
Anno 2022	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi a carico datore di lavoro	Contributi a carico lavoratore	Totale	Contributi a carico datore di lavoro	Contributi a carico lavoratore	Totale
Agricoltura	571	221	793	418	162	580
Industria senso stretto	964	297	1.261	671	207	877
Costruzioni	1.281	302	1.583	871	206	1.077
Servizi	5.963	1.969	7.932	4.399	1.447	5.846
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	2.744	918	3.662	1.909	639	2.547
servizi alle imprese	957	316	1.273	651	214	865
altri servizi	2.261	736	2.997	1.839	594	2.433
Totale economia	8.779	2.790	11.568	6.359	2.021	8.380

TABELLA A.9. GAP NELL'IMPOSTA (IN MILIONI DI €) DISTINTO TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*) DATI IN MILIONI DI EURO																						
Tipologia di imposta	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
IRPEF totale lavoro au- tonomo e impresa	28.994	30.503	30.403	32.509	29.268	25.620	26.225	30.460	31.571	29.458	32.701	32.724	32.707	34.310	35.107	36.442	36.397	35.941	35.064	33.620	35.333	36.952
di cui IRPEF netto MV	28.324	29.745	29.557	31.596	28.246	24.507	24.950	29.174	30.296	28.173	31.157	31.108	31.041	32.592	33.304	34.580	34.486	33.658	32.871	31.914	33.018	34.392
IRPEF MV (**) (*)	670	758	846	912	1.022	1.113	1.276	1.286	1.275	1.285	1.544	1.616	1.667	1.718	1.803	1.862	1.911	2.283	2.194	1.706	2.316	2.560
IRES totale	10.471	11.285	12.122	13.307	12.768	11.286	8.965	11.305	12.635	12.507	12.787	11.868	11.495	11.001	8.948	11.377	9.514	8.723	9.171	8.205	7.607	10.320
di cui IRES netto MV	9.906	10.647	11.409	12.539	11.907	10.349	7.890	10.222	11.561	11.297	11.354	10.521	10.071	9.572	7.422	9.881	8.045	7.188	7.575	6.976	5.794	8.390
IRES MV (**) (*)	565	639	713	768	861	937	1.075	1.083	1.074	1.210	1.434	1.347	1.424	1.429	1.527	1.496	1.469	1.535	1.595	1.229	1.813	1.929
IVA totale	35.625	37.170	36.875	40.631	41.889	42.191	36.437	35.897	35.188	35.384	38.576	37.936	35.969	37.893	36.471	35.392	36.314	32.137	31.071	28.647	27.945	28.968
di cui IVA netto MV	32.007	33.146	32.444	35.629	36.557	36.504	30.680	29.481	28.362	28.439	30.775	29.503	27.546	28.659	27.016	25.501	26.204	21.918	21.191	18.174	19.059	19.755
IVA MV (**) (*)	3.619	4.024	4.430	5.002	5.332	5.687	5.757	6.416	6.826	6.945	7.801	8.432	8.424	9.234	9.455	9.891	10.110	10.219	9.880	8.474	8.886	9.211
IRAP totale	9.342	9.869	9.823	9.945	9.820	9.880	9.074	9.036	9.014	8.924	9.496	9.214	8.617	8.284	5.647	5.098	5.257	5.354	5.040	4.492	4.920	3.617
di cui IRAP netto MV	8.700	9.142	9.012	9.070	8.840	8.813	7.850	7.803	7.792	7.479	7.783	7.527	6.997	6.821	4.559	4.099	4.269	4.285	4.023	3.768	3.816	2.526
IRAP MV (**) (*)	643	727	811	875	980	1.067	1.223	1.233	1.223	1.445	1.703	1.687	1.620	1.463	1.088	999	988	1.069	1.017	724	1.103	1.091
Totale	84.432	88.827	89.222	96.392	93.745	88.977	80.701	86.697	88.408	86.272	93.551	91.742	88.790	91.488	86.174	88.309	87.482	82.156	80.346	72.965	75.805	79.855
di cui netto MV	78.936	82.679	82.423	88.834	85.549	80.173	71.371	76.680	78.010	75.387	81.069	78.660	75.655	77.644	72.301	74.061	73.004	67.050	65.660	60.832	61.687	65.063
MV (**) (*)	5.496	6.148	6.800	7.558	8.196	8.804	9.330	10.017	10.398	10.885	12.482	13.082	13.135	13.844	13.873	14.248	14.478	15.106	14.686	12.133	14.118	14.791
Note: (*) I dati delle somme del gap relativi all'anno 2022 sono da considerarsi semi-definitivi; (**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2022.																						

TABELLA A.10: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA DISTINTA TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*)		2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Tipologia di imposta																							
IRPEF totale lavoro autonomo e im-		59,5%	63,4%	61,7%	62,1%	60,1%	54,0%	47,4%	52,2%	55,1%	53,1%	55,8%	58,8%	59,5%	57,4%	58,2%	59,1%	59,5%	60,2%	62,5%	63,9%	60,9%	59,8%
presa																							
<i>di cui IRPEF netto MV</i>		58,1%	61,8%	59,9%	60,4%	58,0%	51,7%	45,0%	50,0%	52,9%	50,8%	53,2%	55,9%	56,5%	54,5%	55,2%	56,1%	56,4%	56,4%	58,6%	60,6%	56,9%	55,7%
<i>IRPEF MV (**)</i>		1,4%	1,6%	1,7%	1,7%	2,1%	2,3%	2,3%	2,2%	2,2%	2,3%	2,6%	2,9%	3,0%	2,9%	3,0%	3,0%	3,1%	3,8%	3,9%	3,2%	4,0%	4,1%
IRES totale		23,9%	26,9%	29,1%	34,8%	30,9%	24,0%	19,6%	26,3%	31,6%	30,3%	29,9%	31,4%	31,3%	29,4%	28,6%	27,5%	24,5%	23,2%	24,1%	24,0%	18,1%	19,5%
<i>di cui IRES netto MV</i>		22,6%	25,4%	27,4%	32,8%	28,8%	22,0%	17,3%	23,8%	28,9%	27,3%	26,6%	27,9%	27,4%	25,6%	19,5%	23,9%	20,7%	19,1%	19,9%	20,4%	13,8%	15,9%
<i>IRES MV (**)</i>		1,3%	1,5%	1,7%	2,0%	2,1%	2,0%	2,4%	2,5%	2,7%	2,9%	3,4%	3,6%	3,9%	3,8%	4,0%	3,6%	3,8%	4,1%	4,2%	3,6%	4,3%	3,7%
IVA totale		32,9%	32,1%	32,5%	34,3%	33,5%	33,0%	28,1%	27,8%	27,9%	27,3%	28,9%	28,5%	27,8%	28,5%	27,4%	26,8%	27,0%	23,4%	22,3%	21,6%	19,8%	18,4%
<i>di cui IVA netto MV</i>		29,5%	28,6%	28,6%	30,1%	29,2%	28,5%	23,6%	22,8%	22,5%	21,9%	23,1%	22,2%	21,3%	21,6%	20,3%	19,1%	19,5%	16,0%	15,2%	14,8%	13,5%	12,6%
<i>IVA MV (*)</i>		3,3%	3,5%	3,9%	4,2%	4,3%	4,4%	4,4%	5,0%	5,4%	5,4%	5,8%	6,3%	6,5%	7,0%	7,1%	7,4%	7,5%	7,4%	7,1%	6,9%	6,3%	5,9%
IRAP totale		23,7%	24,1%	23,9%	23,2%	22,1%	20,4%	19,8%	21,1%	22,0%	21,5%	22,3%	22,6%	22,2%	21,8%	19,8%	18,5%	18,6%	18,9%	17,5%	17,1%	16,4%	12,0%
<i>di cui IRAP netto MV</i>		22,1%	22,4%	21,9%	21,2%	19,9%	18,2%	17,1%	18,2%	19,0%	18,0%	18,3%	18,4%	18,1%	18,0%	16,0%	14,9%	15,1%	15,1%	14,0%	14,4%	12,7%	8,4%
<i>IRAP MV (**)</i>		1,6%	1,8%	2,0%	2,0%	2,2%	2,2%	2,7%	2,9%	3,0%	3,5%	4,0%	4,1%	4,2%	3,9%	3,8%	3,6%	3,5%	3,8%	3,5%	2,8%	3,7%	3,6%
Totale		35,1%	36,0%	36,3%	38,2%	36,1%	32,9%	29,2%	31,7%	33,4%	32,2%	33,7%	34,3%	34,1%	34,1%	33,2%	33,5%	33,3%	31,3%	30,6%	30,9%	28,0%	26,4%
<i>di cui netto MV</i>		32,8%	33,5%	33,6%	35,2%	33,0%	29,6%	25,8%	28,1%	29,5%	28,1%	29,2%	29,4%	29,1%	29,0%	27,8%	28,1%	27,8%	25,5%	25,0%	25,8%	22,8%	21,5%
<i>MV (**)</i>		2,3%	2,5%	2,8%	3,0%	3,2%	3,3%	3,4%	3,7%	3,9%	4,1%	4,5%	4,9%	5,1%	5,2%	5,3%	5,4%	5,5%	5,7%	5,6%	5,1%	5,2%	4,9%

TABELLA A.11: INDICATORI DI RISCOSSIONE E QUALITÀ NELLE CLASSI DIMENSIONALI DELLE AREE GEOGRAFICHE

Classi demografiche nelle aree geografiche	Numero Comuni	Count (>0)	% Comuni analizzati	%Riscossione		%Raccolta differenziata		Produzione annua di rifiuto indifferenziato pro capite (kg/ab)		Costo del servizio (€/ton)		Costo del servizio (€/ab)		CUBenchmark		Qualità	
				Mediana (>0)	Media (>0)	Mediana (>0)	Media (>0)	Mediana (>0)	Media (>0)	Mediana (>0)	Media (>0)	Mediana (>0)	Media (>0)	Mediana (>0)	Media (>0)	Mediana (>0)	Media (>0)
1 - NORD	4.377	3.188	73%	94%	92%	71%	67%	132	172	303	321	142	167	100%	104%	89%	89%
1 - FINO A 1.000	1.248	1.033	83%	94%	92%	61%	59%	180	227	350	374	169	203	100%	108%	87%	87%
2 - 1.001-5.000	1.900	1.387	73%	94%	92%	73%	70%	118	151	289	299	132	150	100%	102%	89%	89%
3 - 5.001-10.000	675	410	61%	94%	93%	76%	74%	108	132	269	279	126	142	100%	102%	90%	90%
4 - 10.001-20.000	352	213	61%	93%	92%	77%	75%	110	133	279	289	134	156	100%	101%	90%	89%
5 - 20.001-60.000	162	116	72%	93%	92%	71%	71%	136	148	307	315	150	163	99%	98%	89%	89%
6 - 60.001-100.000	17	12	71%	90%	89%	69%	66%	147	162	362	354	165	166	105%	103%	88%	88%
7 - 100.001-250.000	17	11	65%	91%	92%	68%	68%	212	186	345	344	199	200	95%	99%	88%	88%
8 - OLTRE 250.000	6	6	100%	89%	90%	58%	56%	224	224	478	495	239	260	105%	115%	86%	85%
2 - CENTRO	968	884	91%	89%	87%	69%	64%	131	175	399	424	183	196	103%	114%	87%	87%
1 - FINO A 1.000	180	169	94%	92%	88%	64%	56%	131	201	443	492	182	204	100%	124%	86%	86%
2 - 1.001-5.000	417	378	91%	90%	88%	68%	63%	127	169	394	420	170	186	100%	113%	87%	87%
3 - 5.001-10.000	155	147	95%	90%	88%	71%	68%	129	166	377	387	178	195	101%	111%	88%	88%
4 - 10.001-20.000	113	97	86%	87%	84%	71%	68%	142	163	385	390	191	199	107%	112%	88%	88%
5 - 20.001-60.000	82	74	90%	86%	85%	70%	68%	151	168	390	406	204	210	108%	109%	87%	87%
6 - 60.001-100.000	14	13	93%	82%	83%	65%	64%	185	192	444	425	205	228	113%	112%	87%	87%
7 - 100.001-250.000	5	4	80%	88%	83%	67%	63%	183	203	405	425	227	237	108%	112%	87%	87%
8 - OLTRE 250.000	2	2	100%	84%	84%	50%	50%	295	295	450	450	269	269	96%	96%	86%	86%
3 - SUD E ISOLE	2.551	2.296	90%	84%	81%	69%	66%	110	133	446	454	158	172	100%	107%	87%	87%
1 - FINO A 1.000	591	508	86%	86%	83%	69%	64%	92	125	456	492	151	163	100%	112%	87%	86%
2 - 1.001-5.000	1.183	1.077	91%	86%	82%	70%	67%	99	119	444	449	148	161	100%	106%	87%	87%
3 - 5.001-10.000	343	315	92%	82%	79%	69%	67%	124	147	416	425	173	187	100%	103%	87%	87%
4 - 10.001-20.000	227	208	92%	81%	78%	68%	65%	132	160	416	444	180	202	100%	109%	87%	87%
5 - 20.001-60.000	170	154	91%	75%	74%	67%	63%	146	165	432	440	188	196	100%	107%	87%	87%
6 - 60.001-100.000	23	21	91%	76%	74%	62%	58%	171	198	429	441	195	212	100%	109%	86%	86%
7 - 100.001-250.000	10	9	90%	70%	73%	50%	48%	234	260	469	508	219	242	103%	122%	86%	85%
8 - OLTRE 250.000	4	4	100%	71%	73%	31%	29%	407	431	401	408	236	249	97%	93%	84%	85%
Totale complessivo	7.896	6.368	81%	91%	87%	70%	66%	123	158	368	384	153	173	100%	107%	88%	88%

PAGINA BIANCA

**RELAZIONE SULL'ECONOMIA NON OSSERVATA
E SULL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA
ANNO 2025**

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

APPENDICI

PAGINA BIANCA

INDICE

I. METODOLOGIE DI STIMA DEI TAX GAP	2
I.1 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> delle imposte IRPEF da lavoro autonomo e imprese	2
I.2 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> Ires	7
I.3 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> IVA.....	8
I.4 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> IRAP	18
I.5 Metodologia per la stima del <i>gap</i> relativo ai redditi da locazione	27
I.6 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> del canone RAI	28
I.7 Metodologia per la stima dell'evasione contributiva.....	30
I.8 Metodologia per la stima del <i>tax gap</i> delle imposte immobiliari	32
II. ANALISI DELLE REVISIONI RISPETTO AI DATI PRECEDENTEMENTE DIFFUSI.....	36
II.1 Revisioni del <i>gap</i> dell'IRPEF da lavoro autonomo	36
II.2 Revisioni del <i>gap</i> dell'IRES	37
II.3 Revisioni del <i>gap</i> dell'IVA	37
II.4 Revisioni del <i>gap</i> dell'IRAP	38
II.5 Revisioni del <i>gap</i> delle locazioni	39
III. ALTRE METODOLOGIE.....	41
III.1 Le frodi intracomunitarie per <i>missing trader</i>	41
III.2 Metodologia <i>bottom up</i> per la stima del <i>gap</i> nei regimi agevolati “minimi” e forfetari	44
III.3 La stima <i>bottom up</i> del <i>gap</i> IRES dei grandi contribuenti.....	46
III.4 La stima <i>bottom up</i> tematica delle componenti del <i>gap</i> IVA.....	50
III.5 La stima <i>bottom up</i> del <i>gap</i> IRAP.....	55
III.6 Metodologie di estrazione, selezione ed elaborazione dei dati relativi all'attività dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli	57
IV. COMPETENZE DI ALCUNE ISTITUZIONI NELL'ATTIVITA' DI CONTRASTO ALL'EVASIONE	61
IV.1 Le Regioni	61
IV.2 I Comuni.....	61
IV.3 L'Ispettorato Nazionale del Lavoro	63
IV.4 L'INPS.....	67
V. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI	70

I. METODOLOGIE DI STIMA DEI TAX GAP

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

Introduzione

La metodologia per il calcolo del gap IRPEF relativo ai redditi da impresa e lavoro autonomo (ivi compresi i redditi da partecipazione in società di persone)¹, in uso fino all'edizione 2024 della Relazione Evasione, attingeva alla dichiarazione IRAP come fonte informativa per la quantificazione degli importi dichiarati.

Il principale vantaggio di tale approccio consisteva nella possibilità di individuare aggregati di riferimento confrontabili con quelli di Contabilità Nazionale, a seguito di opportune correzioni su questi ultimi, superando alcuni limiti nella disponibilità delle informazioni, in particolare per le imprese in contabilità ordinaria².

Tuttavia, dall'anno d'imposta 2022, l'estensione dell'esenzione dall'IRAP per tutte le Persone Fisiche ha imposto di individuare una metodologia alternativa per il calcolo del gap IRPEFaut, offrendo al contempo l'opportunità di superare la principale criticità dell'approccio precedente, ovvero la non completa sovrapponibilità delle due platee.

Un'analisi delle possibili fonti informative alternative ha portato ad individuare, in sostituzione delle informazioni desunte dalla Dichiarazione IRAP, una combinazione di dati tratti dalla Dichiarazione Unico PF e, ove presente, dal Modello ISA.

Il presente paragrafo, pertanto, si propone di fornire un'esposizione della nuova metodologia, evidenziando al contempo le ulteriori innovazioni metodologiche introdotte al fine di affinare ulteriormente le stime proposte.

Schema concettuale e passaggi della metodologia

La metodologia proposta, in analogia con quella precedente, mantiene l'impostazione di fondo consistente nel ricondurre il confronto tra importi potenziali e importi dichiarati all'interno di uno schema contabile semplificato illustrato in Tabella 1.

Tenendo presente tale schema, la stima del *gap* si sostanzia nei seguenti **passaggi**:

- 1) individuazione di un opportuno **aggregato potenziale** nei dati di contabilità nazionale, in questo caso identificato nel Risultato Lordo di Gestione (*RLGp*), e applicazione delle opportune **correzioni** per renderlo confrontabile con gli aggregati fiscali;
- 2) quantificazione del corrispondente **ammontare dichiarato** (*RLGd*) e **non dichiarato** (*RLGnd*);
- 3) approssimazione della **base evasa**, attraverso l'adozione di ipotesi per la quantificazione degli ulteriori elementi contabili non osservabili nella componente non dichiarata;
- 4) calcolo del **gap di imposta** (*IRPEFaut_{nd}*) mediante prodotto tra la base evasa e un'**aliquota implicita** costruita per tenere conto, mediante l'applicazione di un opportuno **differenziale**, della natura progressiva dell'IRPEF;

¹ Nel seguito sinteticamente indicata con "IRPEFaut".

² A partire dal 2023 la soglia per l'inserimento in tale regime è fissata in 500.000 euro per gli esercenti attività di prestazione di servizi ed in 800.000 euro per le altre attività.

- 5) ricostruzione della quota parte dell'**IRPEF dichiarata** ascrivibile ai redditi di impresa e lavoro autonomo (*IRPEF_{aut_d}*), al fine del calcolo della propensione al *gap*.

TABELLA I.1.1 – SCHEMA CONTABILE SEMPLIFICATO	
(A)	Ricavi della produzione
-	-
(B)	Costi della produzione (esclusi: Costo del lavoro e Ammortamenti)
=	=
VAL	Valore aggiunto lordo
-	-
W	Costo del lavoro
=	=
RLG	Risultato lordo di gestione
-	-
Amm	Ammortamenti
=	=
RNG	Risultato netto di gestione
+/-	+/-
Fin	Risultato della gestione finanziaria
=	=
Utile	Utile (o perdita) di esercizio
+/-	+/-
Var Fis	Variazioni fiscali (in aumento e in diminuzione)
=	=
RILA	Reddito da impresa e lavoro autonomo
+	+
(Altro)	Altri redditi
=	=
RC	Reddito complessivo

Risultato lordo di gestione potenziale (RLGp) e relative correzioni

La scelta del **Risultato Lordo di Gestione** come aggregato di riferimento per il confronto tra importi potenziali e dichiarati si rende opportuna poiché i successivi aggregati contabili risentono maggiormente delle differenti definizioni adottate in ambito statistico, contabile e fiscale (in particolare, per il diverso trattamento degli ammortamenti).

L'elaborazione effettuata, a partire dai dati di Contabilità Nazionale per settori istituzionali e per settore di attività economica, prevede: la riallocazione degli importi per ricondursi ad una classificazione basata sulla forma giuridica; l'esclusione dei **settori di attività economica**³ per i quali si assume assenza di evasione o che adottano modalità di quantificazione del reddito non compatibili con lo schema in uso; l'applicazione di specifiche **correzioni** per l'esclusione dei contribuenti in regimi agevolati e delle attività illegali, nonché il diverso trattamento dei SIFIM e dell'imposta.

³ Sono escluse le sezioni ATECO 2022: A - Agricoltura, silvicoltura e pesca; K - Attività finanziarie e assicurative; O - Amministrazione pubblica e difesa; assicurazione sociale obbligatoria; T - Attività di famiglie e convivenze come datori di lavoro per personale domestico; produzione di beni e servizi per uso proprio da parte di famiglie e convivenze; U - Organizzazioni ed organismi extraterritoriali.

Risultato lordo di gestione dichiarato (RLGd) e non dichiarato (RLGnd)

L'importo dichiarato del **Risultato Lordo di Gestione (RLGd)**, nonché degli ulteriori aggregati economici, è desumibile direttamente dai quadri dichiarativi per i lavoratori autonomi e per le imprese in contabilità semplificata, che presentano una struttura assimilabile ad uno schema contabile. Le imprese in contabilità ordinaria, invece, assumono come punto di partenza, per la determinazione del reddito d'impresa, il risultato (utile o perdita) di esercizio riportato in bilancio. La ricostruzione degli aggregati economici di livello superiore per questa categoria di contribuenti rende, pertanto, necessario il ricorso ad ulteriori fonti dichiarative, e in particolare gli Indicatori Sintetici di Affidabilità (ISA), in base alle quali è possibile ricostruire l'aggregato RLGd per settore di attività economica e per forma giuridica e, conseguentemente, calcolare il corrispondente importo non dichiarato per differenza dal potenziale:

$$RLGnd = RLGp - RLGd \quad [1.1]$$

Approssimazione della base evasa

Una volta quantificato il Risultato Lordo di Gestione non dichiarato (*RLGnd*), il successivo passaggio di approssimazione della base imponibile consiste nella quantificazione degli **Ammortamenti** (*AMMnd*) e nel calcolo del **Risultato Netto di Gestione** ($RNGnd = RLGnd - AMMnd$)⁴. Gli ammortamenti non dichiarati vengono stimati applicando l'ipotesi di proporzionalità a RLG a livello settoriale:

$$AMMnd_i = \frac{AMMd_i}{RLGd_i} \times RLGnd_i \quad [1.2]$$

dove *i* rappresenta l'*i*-esimo settore di attività economica.

Nella precedente versione della metodologia, si consideravano due **ipotesi di lavoro** alternative, rese necessarie dall'indisponibilità di informazioni sulle ulteriori poste contabili che distinguono RLG e RILA (cfr. Tab.1):

- a) mantenimento della regola di **proporzionalità** per tutti gli ulteriori componenti: questa ipotesi corrisponde ad assumere *RNGnd* come proxy della base imponibile, e quindi a calcolare il gap d'imposta moltiplicando *RNGnd* per l'aliquota implicita calcolata su *RNGd*;
- b) **assenza** di ulteriori componenti che distinguono RLG e RILA: questa ipotesi corrisponde ad assumere $RILAnd = RNGnd$ e a calcolare il gap moltiplicando tale importo per l'aliquota implicita calcolata su *RILAd*.

Tuttavia, data la scarsa rilevanza di tali ulteriori componenti per i contribuenti IRPEF e dello scarso impatto sulla stima, si è optato per l'adozione della sola ipotesi (a).

Inoltre, limitatamente alle **società di persone**, la base evasa così definita viene ulteriormente incrementata per tenere conto dei redditi dichiarati dalle società che non trovano riscontro nelle corrispondenti dichiarazioni dei soci.

Individuazione dell'aliquota implicita e calcolo del gap

Per le Persone Fisiche, che esercitano individualmente attività di lavoro autonomo e impresa (professionisti e ditte individuali), la corretta individuazione dell'aliquota implicita deve considerare che l'imposta dovuta dal contribuente è calcolata sul **totale dei redditi** dichiarati, che possono includere redditi diversi da quelli di impresa e lavoro autonomo, e utilizzando aliquote **progressive per scaglioni**.

⁴ Si rammenta che in questa sede ci si riferisce al concetto contabile di ammortamenti, che si distingue tanto dal concetto statistico quanto da quello fiscale. Il trattamento fiscale degli ammortamenti viene catturato dall'aliquota implicita.

Per tenere conto del primo aspetto, nel calcolo dell'aliquota implicita si considera la quota parte di IRPEF dichiarata riconducibile ai redditi d'impresa e lavoro autonomo ($IRPEF_{aut_d}$), ottenuta moltiplicando l'imposta lorda ($IRPEF_{tot_d}$) per il peso dei redditi oggetto d'interesse ($RILA_d$) sul reddito complessivo (RC_d). In formula:

$$IRPEF_{aut_d} = IRPEF_{tot_d} * (RILA_d / RC_d) \quad [1.3]$$

Di conseguenza, coerentemente con l'ipotesi adottata nell'approssimazione della base evasa, si potrà calcolare l'aliquota implicita secondo la formula: $ALIQ_RNG_d = IRPEF_{aut_d} / RNG_d$

Per tenere conto del secondo aspetto si dovrà, invece, correggere l'aliquota considerata per un opportuno **differenziale di aliquota**, ottenuto utilizzando una specifica procedura di tipo bottom-up, descritta nel seguito.

D'altra parte, per quanto riguarda le **Società di Persone** bisogna rimarcare il fatto che queste non sono direttamente assoggettate ad imposta, in quanto il reddito da esse prodotto viene ripartito tra i soci e contribuisce alla determinazione del reddito complessivo di questi. Per questa ragione, l'aliquota implicita relativa al reddito delle società viene calcolata a partire dalle dichiarazioni dei soci che dichiarano redditi da partecipazione in società di persone.

Imposta dichiarata ai fini del calcolo della propensione al gap

In coerenza con la quantificazione del gap IRPEF, che prevede una stima disgiunta per le diverse componenti di reddito (lavoro dipendente, lavoro autonomo e impresa, locazioni), anche l'imposta dichiarata utilizzata ai fini del calcolo della propensione al gap deve essere riparametrata sui soli redditi oggetto della singola stima. Inoltre, l'importo così ricostruito viene corretto per garantire corrispondenza con la platea considerata nel calcolo del gap⁵. In formula:

$$IRPEF_{aut_d} = IRPEF_{tot_d} * qRILA * corr_platea \quad [1.4]$$

dove $IRPEF_{aut_d}$ è l'imposta utilizzata nel calcolo della propensione al gap, $IRPEF_{tot_d}$ è il totale dell'Imposta Lorda IRPEF, e il fattore $qRILA$ rappresenta il rapporto tra i redditi d'impresa (in regime di contabilità ordinaria e semplificata), lavoro autonomo e partecipazione in società di persone al numeratore e il totale dei redditi dichiarati al denominatore.

Differenziale di aliquota tra dichiarato ed evaso

La quantificazione del differenziale di aliquota tra dichiarato ed evaso si rende necessario per via della natura progressiva dell'IRPEF: l'applicazione *tout cour* dell'aliquota implicita, infatti, corrisponderebbe ad assumere una distribuzione dei redditi analoga tra evasori e non evasori. Tale ipotesi risulta poco credibile alla luce dell'evidenza prevalente, in letteratura e nell'esperienza empirica, di una maggiore tendenza all'evasione nelle fasce di reddito più basse.

Di conseguenza, la metodologia adottata fin dalle prime edizioni della Relazione Evasione integrava l'approccio top-down con una specifica procedura bottom-up mediante la tecnica della **post-stratificazione** per correggere il *selection bias* connesso alla selezione non casuale dei contribuenti accertati. L'utilizzo di tale approccio, tuttavia comportava che il confronto tra aliquota dichiarata ed aliquota accertata poteva avvenire soltanto in forma aggregata, secondo la formula:

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

⁵ Nella precedente versione della metodologia, tale correzione riguardava anche la quota di soggetti IRPEF esentati dall'IRAP. Nella versione attuale, invece, la correzione è riferita solo ai settori esclusi dalla stima.

e risultava positivo per costruzione, in quanto gli importi accertati sono per definizione non inferiori agli importi dichiarati. A partire dall'edizione 2021 della Relazione Evasione, l'approccio di post-stratificazione è stato affiancato da un metodo alternativo basato sul *matching*, senza tuttavia modificare la modalità di calcolo del differenziale. In questa sede, si propone di utilizzare esclusivamente l'approccio basato sul *matching* e di modificare la procedura del calcolo del differenziale dividendo la platea in due sottogruppi (c.d. "evasori" e "non evasori") e confrontando le aliquote medie effettive di questi mediante la formula:

$$Diff_aliq_i = \frac{Imposta\ accertata_i^{(evasori)}}{Reddito\ accertato_i^{(evasori)}} - \frac{Imposta\ accertata_i^{(non\ evasori)}}{Reddito\ accertato_i^{(non\ evasori)}} \quad [1.5]$$

Il confronto viene effettuato a livello di macro-settore di attività economica, classificando come "evasori" i contribuenti che abbiano una quota di evasione superiore ad una soglia prefissata. Infine, poiché il differenziale così calcolato fa riferimento ad un'aliquota calcolata sul reddito imponibile, per ricondursi alla struttura dell'aliquota implicita utilizzata nel calcolo del gap bisogna applicare un fattore di correzione pari al rapporto tra il reddito imponibile (RN) e l'aggregato utilizzato nel calcolo dell'aliquota.

Ricostruzione della serie storica

L'utilizzo degli ISA quale fonte informativa dal lato dichiarato, comporta che la metodologia descritta in questa sede possa essere applicata solo a partire dall'anno d'imposta 2019: infatti, per l'anno d'imposta 2018, anno di entrata in vigore di questo adempimento, la presenza di numerosi errori di compilazione inficia irrimediabilmente la qualità dei dati, mentre per gli anni d'imposta precedenti tale fonte dati è inesistente. Di conseguenza si rende necessario approntare una opportuna metodologia per ricostruire la serie storica del gap IRPEFaut.

Da questo punto di vista, si possono ipotizzare due tecniche alternative: una prima opzione consiste nell'effettuare una retropolazione applicando alle nuove stime i tassi di variazione della vecchia serie storica del gap IRPEFaut; alternativamente, si può optare per una stima econometrica tramite un modello di regressione. Le due ipotesi presentano vantaggi e svantaggi tra loro complementari: la stima tramite modello, infatti, risulta inidonea a cogliere cambiamenti strutturali nella serie che si siano verificati *out-of-sample*; la retropolazione, invece, pur riproducendo correttamente le variazioni del comportamento dei contribuenti nel corso del tempo, ha il difetto di essere calcolata su una platea diversa da quella attualmente oggetto di stima. La soluzione adottata consiste, pertanto, nella combinazione dei due risultati.

Ripartizione territoriale del gap IRPEF e calcolo del gap sulle addizionali

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

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

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

I.2 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP IRES

Introduzione

Con l'occasione della revisione della metodologia per il calcolo del gap IRPEF relativo ai redditi da impresa e lavoro autonomo, descritta nel paragrafo precedente, si è proceduto anche alla parallela revisione del calcolo del gap IRES: più precisamente, in questo caso, vengono mantenute tanto l'impostazione metodologica quanto le fonti informative, ma le fasi della procedura di stima, che in precedenza venivano svolte congiuntamente con l'IRPEF, ne sono ora del tutto separate.

Lo schema concettuale e i passaggi chiave della procedura continuano, in ogni caso, a mantenere la stessa impostazione: tenendo presente lo schema contabile semplificato illustrato in Tabella 1, la stima del *gap* si svolge come segue:

- 1) individuazione dell'**aggregato potenziale** di riferimento nel Risultato Lordo di Gestione (*RLGp*), e applicazione delle opportune **correzioni**;
- 2) quantificazione del corrispondente **ammontare dichiarato** (*RLGd*) e **non dichiarato** (*RLGnd*);
- 3) approssimazione della **base evasa**, attraverso l'adozione di ipotesi per la quantificazione degli ulteriori elementi contabili non osservabili nella componente non dichiarata;
- 4) calcolo del **gap di imposta** (*IRES_{nd}*) mediante prodotto tra la base evasa e un'**aliquota implicita** e successiva derivazione della propensione al gap rapportando il gap all'imposta potenziale (ovvero alla somma del gap stesso e dell'imposta dichiarata);

Risultato lordo di gestione potenziale (RLGp) e relative correzioni

Nel caso dell'IRES, le correzioni apportate al Risultato Lordo di Gestione di Contabilità Nazionale (per settori istituzionali e per settore di attività economica) includono: la riallocazione degli importi per ricondursi ad una classificazione basata sulla forma giuridica; l'esclusione dei **settori di attività economica**⁶ per i quali si assume assenza di evasione o che adottano modalità di quantificazione del reddito non compatibili con lo schema in uso; l'applicazione di specifiche **correzioni** riguardanti il diverso trattamento delle attività di Ricerca e Sviluppo, delle prospezioni minerarie, dei SIFIM e dell'imposta.

Risultato lordo di gestione dichiarato (RLGd) e non dichiarato (RLGnd)

Le imprese in contabilità ordinaria rappresentano la quota preponderante all'interno della platea dei contribuenti IRES in quanto tale regime è l'unico contemplato per le società di capitali. Pertanto, anche in questo caso, si rende necessario individuare una fonte informativa alternativa per gli aggregati economici di interesse e, nello specifico, viene mantenuta la dichiarazione IRAP per la ricostruzione del Valore della Produzione Lorda (VPLd), da cui poi viene sottratto il costo del lavoro (Wd) al fine di ricavare il Risultato Lordo di Gestione (RLGd). Il corrispondente importo non dichiarato si ottiene, di nuovo, per differenza dal potenziale:

$$\begin{aligned} RLGd &= VPLd - Wd & [1.6] \\ RLGnd &= RLGp - RLGd & [1.7] \end{aligned}$$

⁶ Sono escluse le sezioni ATECO 2022: A - Agricoltura, silvicoltura e pesca; K - Attività finanziarie e assicurative; O - Amministrazione pubblica e difesa; assicurazione sociale obbligatoria; T - Attività di famiglie e convivenze come datori di lavoro per personale domestico; produzione di beni e servizi per uso proprio da parte di famiglie e convivenze; U - Organizzazioni ed organismi extraterritoriali.

Approssimazione della base evasa e applicazione dell'aliquota implicita

Il Risultato Netto di Gestione ($RNGnd = RLGnd - AMMnd$)⁷ viene, anche in questo caso, ricostruito sottraendo a $RLGnd$ la stima degli ammortamenti non dichiarati:

$$AMMnd_i = \frac{AMMd_i}{RLGd_i} \times RLGnd_i \quad [1.2]$$

dove i rappresenta l' i -esimo settore di attività economica.

Si considerano due ipotesi di lavoro alternative, rese necessarie dall'indisponibilità di informazioni sulle ulteriori poste contabili che distinguono RLG e $RILA$ (cfr. Tab.1):

- a) mantenimento della regola di **proporzionalità** per tutti gli ulteriori componenti: questa ipotesi corrisponde ad assumere $RNGnd$ come proxy della base imponibile, e quindi a calcolare il gap d'imposta moltiplicando $RNGnd$ per l'aliquota implicita calcolata su $RNGd$;
- b) **assenza** di ulteriori componenti che distinguono RLG e $RILA$: questa ipotesi corrisponde ad assumere $RILAnd = RNGnd$ e a calcolare il gap moltiplicando tale importo per l'aliquota implicita calcolata su $RILAd$.

Il valore del gap riportato in relazione rappresenta una media dei due valori così calcolati.

I.3 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP IVA

Introduzione

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

Tecnicamente, la neutralità fiscale si ottiene con il diritto alla detrazione dell'IVA sugli acquisti. Attraverso questo meccanismo il tributo è versato in modo frazionato dai contribuenti, partite IVA, che operano lungo la filiera, dal momento della produzione, e/o importazione, fino al consumo finale. Tramite la traslazione in avanti dell'imposta, da parte delle partite IVA, il soggetto inciso dal tributo è il consumatore finale.

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

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

Da un punto di vista macroeconomico, le operazioni IVA coinvolgono, principalmente, tre attori: le famiglie, le Amministrazioni pubbliche e le imprese. Nel corso degli scambi di beni e servizi che si instaurano tra di loro, ogni volta che un acquirente non ha il diritto di detrarre l'IVA,

⁷ Si rammenta che in questa sede ci si riferisce al concetto contabile di ammortamenti, che si distingue tanto dal concetto statistico quanto da quello fiscale. Il trattamento fiscale degli ammortamenti viene catturato dall'aliquota implicita.

parzialmente o totalmente, agisce come consumatore finale. In generale, le famiglie e le Pubbliche amministrazioni non possono detrarre l'IVA sui loro acquisti⁸, mentre alle imprese è concesso. Per queste ultime esistono, però, numerose eccezioni che insorgono quando le loro vendite sono esentate dall'applicazione dell'IVA, ovvero quando effettuano degli acquisti per i quali, la legislazione non permette la detrazione.

Le operazioni effettuate tra gli operatori economici possono portare a comportamenti non conformi alla normativa con riguardo sia al rapporto tra le imprese (B2B), sia a quello tra le imprese e le famiglie (B2C).

In teoria, il meccanismo di deduzione, negli scambi B2B, è una forma di mutuo contralto tra i contribuenti business che, tuttavia, non rimuove l'incentivo a evadere l'IVA. Quest'ultimo, infatti, non è costituito in modo preminente dal mancato versamento dell'IVA, quanto, dalla mancata dichiarazione dei redditi "a valle", generati dalle transazioni occultate.

Le transazioni B2C sono ancora più esposte al rischio di evasione, in quanto il consumatore finale non ha alcun incentivo a richiedere l'emissione della fattura al venditore.

In particolare, la scomposizione dell'evasione IVA in base al comportamento dei soggetti coinvolti nella transazione, può essere classificato come:

- Evasione senza consenso: il venditore emette regolare fattura, incassa l'IVA dall'acquirente e non la dichiara;
- Evasione con consenso: il venditore si accorda con l'acquirente, l'IVA non viene conteggiata nel prezzo di vendita e il venditore non dichiara la transazione.

Dalle definizioni date sopra è possibile identificare i principali elementi che permettono di distinguere le due modalità, come presentati nella tabella successiva:

TABELLA I.3.1 CARATTERISTICHE DELL'EVASIONE CON/SENZA CONSENSO		
	Evasione senza consenso	Evasione con consenso
Certificazione fiscale (fattura/scontrino)	Presente	Assente
Dichiarazione	Assente	Assente
IVA nella transazione	Presente	Assente
Extra guadagno per acquirente	Assente	Presente

dove per "extra guadagno" per l'acquirente si intende il pagamento di un prezzo per la fornitura del bene o l'erogazione del servizio "scontato" per il valore di IVA.

È importante chiarire che come tutte le definizioni, anche quella appena fornita ha dei limiti legati alla natura riduttiva di cui la maggior parte delle classificazioni soffre; infatti, tale classificazione non è esaustiva⁹ poiché:

1. Alcune modalità di evasione non sono colte da nessuna delle due modalità, in particolare:
 - a. Il **gap generato da missing trader (MT)** seguendo la classificazione sopra esposta, si configurerebbe come "senza consenso" dal momento che il MT emette fattura, riscuote l'IVA, ma il MT è in accordo con gli altri attori della filiera nel compiere la frode.
 - b. I casi in cui **ad evadere sia l'acquirente**, come nel caso della contabilizzazione dei costi non inerenti, ovvero dei costi indebitamente dichiarati dai contribuenti come detraibili ma non "inerenti" all'attività dell'impresa: la transazione è regolarmente dichiarata, certificata e l'IVA entra nella transazione ma l'acquirente la detrae indebitamente.
2. **L'IVA potrebbe essere presente nella transazione** anche nel caso in cui l'acquirente non riceva né richieda alcuna certificazione fiscale (ad esempio, l'acquirente che paga il prezzo "pieno" ma non richiede certificazione fiscale). In altre parole, non è ammessa

⁸ Fanno eccezione le famiglie quando operano come produttrici e le Pubbliche amministrazioni quando effettuano cessioni imponibili.

⁹ Invece, dal punto di vista "operativo", il metodo top-down coglie tutte le modalità di evasione, anche quelle che rimangono fuori dalla classificazione "con/senza consenso".

la possibilità il venditore non fatturi (o non scontrini) all'acquirente l'operazione, senza applicare uno "sconto" di IVA sul prezzo finale (idealmente il consumatore paga il prezzo incluso IVA senza ricevere fattura/scontrino);

3. Si escludono le operazioni B2B, come ad esempio il caso in cui gli operatori commerciali effettuino operazioni in nero.

Dalla Tabella I.3.1 emerge anche che la **principale causa di evasione "senza consenso"** è identificata nell'**omessa dichiarazione**, mentre l'evasione IVA **"con consenso"** deriva principalmente dalla **omessa fatturazione** nelle operazioni B2C, che nei casi più estremi vede coinvolti gli evasori totali (ovvero soggetti privi di partita IVA) come venditori.

Infatti, il meccanismo della detrazione incentiva la dichiarazione nelle operazioni tra soggetti titolari di partita IVA, in quanto l'acquirente, potendo portare l'acquisto in detrazione, richiede la fattura per l'acquisto del bene; viceversa, l'impossibilità del consumatore finale di detrarre i costi implica che entrambi gli operatori economici ottengono un guadagno nell'evadere, ovvero una minore spesa sostenuta dall'acquirente e minori ricavi dichiarati per il venditore. Per questo motivo, generalmente, si collegano fenomeni di evasione IVA "senza consenso" alle transazioni B2B, proprio per l'esistenza di un conflitto di interessi tra i soggetti della transazione, legato all'incentivo a richiedere fattura ai fini della detrazione IVA pagata sugli acquisti da parte delle imprese. In realtà, l'evasione con consenso caratterizza anche le operazioni B2B, con la differenza che questo tipo di evasione comporta un **gap di imposta** pari a zero (nessuno dei due operatori dichiara la transazione, nessuno la porta in detrazione, e tantomeno versa l'imposta).

Una visione d'insieme della metodologia

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

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

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

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

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

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

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

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

$$BIND = BIT - BID \quad [2.1]$$

$$IVAEV = IVAT - IVAEC \quad [2.2]$$

La stima del *gap* con e senza complicità

Il *gap* IVA può essere stimato adottando le due ipotesi di comportamento dei contribuenti: "con complicità" o "senza complicità" tra le parti. La differenza tra i due comportamenti è esemplificata nella Tabella I.3.2.

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

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

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

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

TABELLA I.3.2 ESEMPIO DI EVASIONE CON E SENZA COMPLICITÀ, RIFERITO A 3 TRANSAZIONI DI BENI DI CONSUMO FINALE CON ALIQUOTA IVA AL 20%

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

La disaggregazione illustrata in Tabella I.3.2 è ignota. Ipotizzando che le tre transazioni costituiscano una voce di spesa considerata per il calcolo del *gap* IVA, i dati a nostra disposizione sono solo:

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

Con riferimento all'esempio di Tabella I.3.2, la procedura per stimare il *gap* con e senza complicità è illustrata in Tabella I.3.3.

Se si assume che tutta l'evasione avviene con complicità, allora al dato di Contabilità nazionale (€ 3.400) dovrebbe essere sottratta l'IVA effettivamente versata (€ 200). Da ciò deriverebbe una base potenziale pari a € 3.200. Se, invece, si assume che tutto il *gap* provenga da un comportamento senza complicità, allora il dato di Contabilità nazionale dovrebbe

essere diviso per l'aliquota media IVA, pari al 20%. In questo caso la base potenziale sarebbe uguale a €2.833.

Dalla Tabella I.3.2 emerge che la vera base non dichiarata (non osservabile) è uguale a €2.000, valore inferiore a quello stimato nell'ipotesi con complicità, € 2.200 riportato in Tabella I.3.2, e superiore a quello calcolato con l'ipotesi senza complicità, € 1.833. Dal momento che l'evasione IVA può avvenire sia con sia senza complicità, ma è ignoto quanta parte sia imputabile all'una e quanta all'altra, allora, quando si adotta il metodo con complicità il *gap* "vero" è sovra-stimato; al contrario, quando si segue il metodo senza complicità si sottostima il *gap*. Attualmente, non si è in grado di identificare l'entità di evasione per ogni comportamento, quindi si elaborano due stime. In primo luogo, si calcola il *gap* assumendo che tutta l'evasione avvenga senza complicità, quindi si determina il *gap* supponendo che avvenga tutta con complicità.

TABELLA I.3.3 PROCEDURA DI CALCOLO DELL'EVASIONE CON E SENZA COMPLICITÀ APPLICATE AI DATI ILLUSTRATE NELLA TABELLA I.3.1

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

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

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

dove, oltre alle variabili già definite, troviamo:

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

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

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

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

$IVAECg$ = IVA effettivamente fatturata e versata;

$BIDg$ = Base IVA dichiarata.

L'equazione [2.3] implica:

$$BINDg = BINDg_{sc} + BINDg_{cc}$$

Subordinatamente all'ipotesi che l'aliquota IVA, τ_g , per ciascun NAg , sia uguale tanto per le transazioni dichiarate, quanta per quelle occultate al Fisco¹⁰, la [2.3] si può riscrivere come:

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

¹⁰ Tale assunzione è tanto più realistica quanto più è dettagliato il livello di "g". Se "g" si riferisce ad un singolo bene, in fatti, l'aliquota TVA sarà identica per entrambe le transazioni.

Scorporando la quota esente determinata a partire dalla normativa fiscale, si deriva la **spesa totale**, che include la base IVA potenziale e l'IVA potenziale, quest'ultima data dalla somma dell'IVA effettivamente versata e l'IVA fatturata e non versata. In termini formali:

$$Spesa\ totale = BIT + IVAT = (BITg + BINDg_{sc})(1 + \tau_g) + BINDg_{cc} \quad [2.5]$$

Da qui in avanti la metodologia segue due approcci diversi a seconda che si voglia calcolare il *gap* senza o con complicità, che corrisponde ad assumere rispettivamente che l'IVA sia inclusa o meno nei conti nazionali.

Sotto l'ipotesi che tutta l'**evasione avvenga con complicità**, allora si sottrae alla spesa totale, al netto della quota esente (equazione [2.5]) l'IVA effettivamente versata (IVAEC), ottenendo la base potenziale IVA, BIT_{cc} , come:

$$BIT_{cc} = BITg + BINDg_{sc}(1 + \tau_g) + BINDg_{cc} \quad [2.6]$$

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

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

$$BIT_{sc} = \frac{(BITg + BINDg_{sc})(1 + \tau_g) + BINDg_{cc}}{(1 + \tau_g)} \quad [2.7]$$

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

Le equazioni [2.6] e [2.7] evidenziano una relazione tra le due basi imponibili potenziali, ovvero:

$$BIT_{cc} = BIT_{sc}(1 + \tau_g)$$

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

$$BITg_{sc} \leq BITg \leq BITg_{cc} \quad [2.8]$$

Per calcolare l'IVA potenziale, $IVATg$, $BITg_{sc}$ e $BITg_{cc}$ sono moltiplicate per la corrispondente aliquota, τ_g , ovvero:

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

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

Sulla base della [2.8], si ottiene:

$$IVATg_{sc} \leq IVATg \leq IVATg_{cc} \quad [2.10]$$

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

Per completare il calcolo delle grandezze incluse nella [2.1] e nella [2.2] è necessario calcolare i valori della base dichiarata, BID , e dell'imposta effettivamente versata IVAEC. I

dettagli tecnici di questo calcolo sono illustrati nel Paragrafo 3, mentre di seguito si segnalano due aspetti di carattere generale.

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

Inoltre, al fine di includere nel *gap* anche la componente imputabile alle somme dichiarate e non versate, il calcolo di BID si effettua a partire da IVAEC. Ovvero, BID è calcolata dividendo IVAEC per l'aliquota media ponderata calcolata sulle dichiarazioni fiscali¹¹, τ_d .

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

È importante notare che τ_d è differente da τ , cioè l'aliquota impiegata per calcolare l'IVA potenziale. La prima, infatti, è l'aliquota che grava effettivamente sui contribuenti che versano l'imposta, mentre la seconda è quella che si sarebbe dovuta applicare in caso di perfetta *compliance*¹².

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

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

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

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

$$IVAEC_{cc} = IVAT_{cc} - IVAEC \quad [2.13b]$$

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

L'IVA regionale

In analogia con le stime nazionali, quelle territoriali¹³ del *gap* dell'IVA sono effettuate utilizzando sia i dati di Contabilità nazionale disaggregati su base regionale, sia alcuni specifici dati dichiarativi che consentono un'opportuna articolazione del gettito relativo.

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

¹¹ Per i dettagli relativi al metodo di calcolo si rimanda al Paragrafo 3.

¹² I dati dell'IVA desunti dalle dichiarazioni fiscali non possono essere utilizzati per la stima di BID e di IVAEC, a causa della distorsione dovuta ai mancati versamenti dell'IVA dichiarata. La [2.11] sconta l'ipotesi che tale distorsione non influenzi l'aliquota media τ_d , cioè che i mancati versamenti non modificano la relazione tra la base e l'imposta indicata in dichiarazione (i mancati versamenti si distribuiscono proporzionalmente tra le differenti aliquote), e, pertanto, non inducano alcuna distorsione sull'aliquota media.

¹³ Per approfondimento sul metodo si veda D'Agosto, Marigliani, Pisani (2014).

sulla ripartizione del gettito dichiarato per la regione dove è stata effettuata la spesa. Dal raffronto tra le grandezze teoriche e quelle effettive derivano i livelli di *gap* dell'imposta e della sua propensione.

Fonti e metodi della procedura di calcolo

In questo paragrafo si descrivono dettagliatamente i passaggi sottostanti la metodologia delineata nel precedente paragrafo. L'elenco delle principali fonti dei dati impiegati e illustrate nella Tabella I.3.4.

TABELLA I.3.4 FONTE DEI DATI UTILIZZATI PER CALCOLARE IL GAP IVA	
Aggregati	Fonte dei dati
IVA di competenza economica (IVAEC): • IVA lorda, rimborsi e compensazioni; • Aggiustamento per la competenza economica; • Variazione dello stock di crediti da portare all'annosuccessivo.	Bilancio dello Stato; Contabilità nazionale (Istat); Dichiarazioni IVA.
Base IVA dichiarata (BID): • IVAEC; • Aliquota media delle dichiarazioni	Calcolo dell'Agenzia delle entrate Dichiarazioni IVA.
Base IVA potenziale (BIT): • Consumi delle famiglie (HC); • Investimenti della Pubblica amministrazione (GGI); • Consumi intermedi della Pubblica amministrazione (GGIC); • Consumi intermedi delle imprese market (MEIC) • Specifiche voci di investimenti per le imprese market (MEI) • Tassi di esenzione per gruppo NACE e per prodotto	Dati di contabilità nazionale ed indagini Istat sui bilanci di famiglia. Istat, Conto consolidato della Pubblica amministrazione. Istat, Conto consolidato della Pubblica amministrazione. Dati di Contabilità nazionale per divisione Nace. Dati di Contabilità nazionale per tipologia di investimenti. Base di calcolo risorse proprie IVA (per HC, GGIC, GGI) Dichiarazioni IVA (MEIC, MEI).
IVA potenziale (IVAT): Aliquote di legge per tipologie di prodotti.	Base di calcolo risorse proprie IVA

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

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

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

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

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

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

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

$$AMT = \frac{IVAT_{SC}}{BIT_{SC}} = \sum_{g=1}^n \tau_g \frac{BIT_{gSC}}{\sum_{g=1}^n BIT_{gSC}} = \frac{IVAT_{CC}}{BIT_{CC}} \quad [3.1]$$

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

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

La formula adottata per calcolare *IVAEC* è la seguente¹⁴:

$$IVAEC = IVA \text{ lorda da adempimento spontaneo} - (Rimborsi + Compensazioni) - \text{Aggiustamenti per competenza giuridica - variazione dello stock di crediti da portare all'anno successivo}^{15} \quad [3.2]$$

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

- A. IVA lorda da adempimento spontaneo = IVA versata spontaneamente dai contribuenti a seguito di operazioni svolte sul mercato nazionale o su merci importate; l'ammontare si indica come lordo in quanto non considera le somme richieste a rimborso, o in compensazioni, dai contribuenti; si tratta di somme da adempimento spontaneo poiché esclude le somme raccolte a seguito dell'attività di accertamento o tramite condoni;
- B. Rimborsi + Compensazioni = rimborsi richiesti e le compensazioni effettuate nell'anno;
- C. Aggiustamenti per competenza giuridica = correzioni per tenere conto degli sfasamenti temporali dei pagamenti¹⁶;
- D. Variazione nello stock di crediti da portare all'anno successivo = è una residua di IVA detraibile non impiegata nelle liquidazioni periodiche, né richiesta a rimborso, né portata in compensazione e che ogni anno i contribuenti possono annotare nella dichiarazione IVA in aggiunta allo stock preesistente. Tale importo potrà essere utilizzato l'anno successivo, o in compensazione o richiesto a rimborso; la variazione complessiva di questo stock misura l'incremento/decremento del credito IVA che è stato generato nel sistema economico in un determinato anno.

IVAEC differisce da quella calcolata dagli istituti statistici europei, in accordo con gli standard previsti dal SEC, prevalentemente per due ragioni: nella voce a) esclude le somme recuperate tramite accertamento, aggiunge la correzione della voce d) che non è considerata¹⁷.

¹⁴ Si veda anche Rodrigues (2015).

¹⁵ Al fine di richiedere il rimborso o la compensazione nell'anno successivo, i contribuenti devono indicare tale ammontare in uno specifico rigo della dichiarazione.

¹⁶ La correzione definita in ambito EU, coerentemente con quanto stabilito dal regolamento SEC.

¹⁷ È opportuno tenere in considerazione queste diversità quando si confronta la stima del *gap* italiano con quelle elaborate in ambito internazionale, si veda, ad esempio, CASE - CPB (2013-2016).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

$$ALBID \leq AMT \leq ALBIND$$

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

Calcolo della correzione per i contribuenti nel regime dei minimi e forfettari

La correzione del potenziale (sia base che imposta) per le operazioni svolte dai contribuenti che operano nel regime dei minimi e dei forfettari è necessaria per escludere dal potenziale operazioni che altrimenti verrebbero considerate imponibili IVA. La correzione riguarda sia il lato vendite che il lato acquisti.

La base potenziale che viene sottratta alla **componente dei consumi finali** viene calcolata a partire dalle dichiarazioni di vendita effettuate dai minimi e forfettari tramite il **quadro LM**; per tenere conto del comportamento evasivo di tali soggetti l'ammontare dichiarato viene rivalutato tramite il **coefficiente di rivalutazione** stimato dall'ISTAT; infine, per determinare la quota B2C di vendite si determina la proporzione di acquisti dichiarati dalla totalità delle partite IVA ai contribuenti operanti in regime speciale tramite il **campo VF19 del modello IVA 2021**. Per determinare l'imposta potenziale si applica alla base l'**aliquota media ponderata** calcolata dalle dichiarazioni IVA effettuate dai soggetti nell'anno precedente all'ingresso nel regime speciale.

A partire dal valore aggiunto rivalutato fornito dall'ISTAT viene calcolata, per differenza, l'ammontare di base imponibile potenziale relativa alla componente dei costi. Applicando l'aliquota media ponderata sui costi intermedi, si ottiene la corrispondente imposta potenziale. Queste ultime quantità vengono aggiunte rispettivamente alla base e all'imposta potenziale.

I.4 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP IRAP

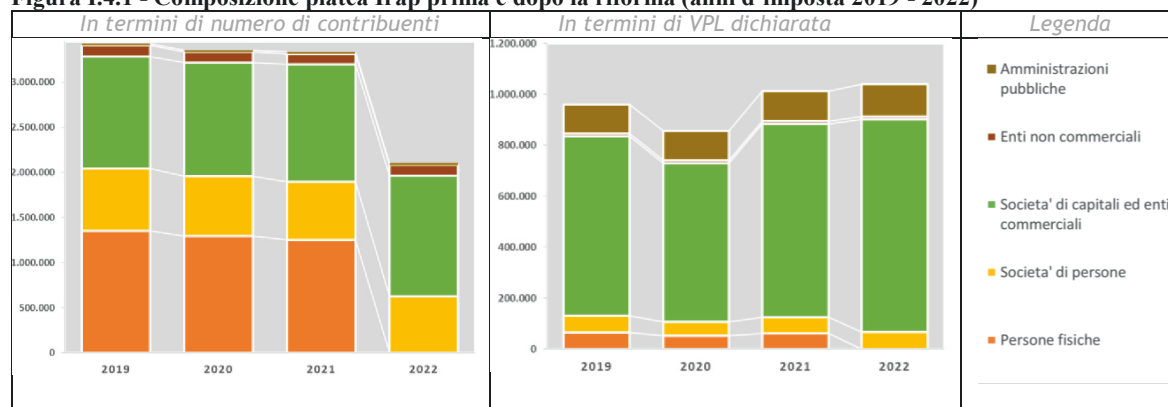
Introduzione

Con la legge di bilancio 2022 (articolo 1, comma 8, della legge n. 234/2021) è diventata definitiva l'abolizione dell'Irap per i lavoratori autonomi, le ditte individuali, e i professionisti. Ricordando che coloro i quali aderivano al regime forfetario ne erano già esclusi, la modifica normativa allarga l'esclusione a tutti coloro che esercitano attività di impresa o di lavoro autonomo personalmente e individualmente non aderenti al regime forfetario.¹⁸ Restano perciò assoggettati a Irap: gli studi professionali associati, le società di persone, le società di capitali, gli enti commerciali in generale e gli enti del terzo settore. Il presupposto dell'Irap è l'esistenza, in capo al contribuente, di una autonoma organizzazione. In questa prospettiva, l'intervento normativo fa venir meno l'assoggettamento all'Irap di tutti quei soggetti per i quali l'autonoma organizzazione non si può assumere implicitamente esistente, sftolendo così una parte del contenzioso sul tema.

Nella figura 1 si osserva la composizione della platea Irap negli ultimi quattro anni (2019 - 2022) sia in termini di numero di contribuenti che in termini di valore della produzione lordo (VPL) dichiarato. Il numero dei soggetti che hanno presentato la dichiarazione Irap per l'anno d'imposta 2022 è pari a 2.101.567 (-37% rispetto al 2021). La contrazione del numero dei dichiaranti rispetto all'annualità precedente è principalmente dovuta all'esonero della dichiarazione delle persone fisiche per l'anno d'imposta 2022, ma anche alla riduzione del 2,9% del numero delle società di persone che hanno presentato la dichiarazione Irap.

L'aumento del dichiarato tra il 2021 e il 2022, nonostante l'esclusione delle persone fisiche (che contavano per il 6%), è stato trainato in misura rilevante dalle società di capitali (+15,1%) e dalle società di persone (+14,2%), ed ha interessato in modo particolare i seguenti settori di attività: servizi di alloggio (da 5,9 a 10,4 miliardi di euro) e di ristorazione (da 15,1 a 19 miliardi di euro) collegati con la generale ripresa del turismo post pandemia ed anche la Fabbricazione di coke e prodotti derivanti dalla raffinazione del petrolio (da 2 a 6,3 miliardi di euro).

Figura I.4.1 - Composizione platea Irap prima e dopo la riforma (anni d'imposta 2019 - 2022)



¹⁸ l'ultimo versamento Irap sarà il saldo (eventuale) dell'imposta 2021, da versare a giugno 2022, dato che l'esonero dall'imposta decorre dall'anno fiscale 2022 e tali soggetti non possono avere un anno fiscale non coincidente con quello solare.

Adeguamento metodologico nella stima del tax gap

L'Agenzia delle entrate calcola regolarmente il *gap* IRAP dal 2002¹⁹. Le stime sono state pubblicate in diversi documenti istituzionali, tra i quali il rendiconto annuale della Corte dei Conti e l'Allegato alla nota di aggiornamento del documento di economia e finanza.

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

L'IRAP, Imposta Regionale sulle Attività Produttive, essendo rivolta agli operatori economici che operano dal lato dell'offerta produttiva, permette di analizzare i fenomeni per settore di attività economica. È inoltre ripartita regionalmente in modo analogo agli aggregati di contabilità nazionale (CN), ed è quindi adatta per le analisi territoriali del *gap*.

Nei paragrafi seguenti si definiscono i macro-aggregati (fiscali e di contabilità nazionale) di riferimento, poi si descrivono gli interventi di integrazione necessari alla definizione degli stessi, infine si riportano i dettagli relativi alla metodologia seguita per il passaggio dalla base evasa all'imposta.

Aggregati di riferimento

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

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

$$PLP-PL=PLND$$

Integrazione tra i dati IRAP e quelli di CN

L'unità elementare di analisi

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

¹⁹ A proposito si veda: Braiotta et al. (2015), Braiotta et al (2013), Pisani (2014), Pisani S., Polito C (2006), Liberati et al (2002).

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

Al fine di correggere tali differenze si è fatto ricorso ai dati dell'archivio statistico ISTAT FRAME-SBS²⁰. Utilizzando questa fonte è stato possibile costruire una matrice quadrata M , di 49 righe e 49 colonne, contenente il valore aggiunto classificato per impresa (sulle righe) e per unità funzionale (sulle colonne).

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

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

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

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

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

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

$$V_{C^*} = Q_n \times V^*$$

si ottiene il vettore V_{C^*} contenente il VA di CN riclassificato per impresa e corretto per gli errori di classificazione.

Le modifiche ai dati IRAP

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

Ammortamenti

Per quanto riguarda gli ammortamenti il confronto sul valore aggiunto evidenzia un effetto distorsivo in merito alla loro deducibilità. Dall'esame dei quadri IRAP, infatti, gli ammortamenti

²⁰ Il confronto è il frutto dell'attività svolta in un gruppo di lavoro congiunto ISTAT e Agenzia delle entrate.

risultano esclusi dalla produzione lorda poiché iscritti tra le componenti negative, mentre in CN concorrono alla determinazione del valore aggiunto.

Dal momento che la definizione statistico-economica degli ammortamenti differisce sostanzialmente da quella fiscale, al fine di non introdurre una distorsione nel confronto con i dati di CN, le spese relative agli ammortamenti dichiarati dai soggetti vengono aggiunte alla PL riportata in dichiarazione, ovvero:

$$PL = \text{Componenti positive} - \text{Componenti Negative} + \text{Ammortamenti}$$

GEIE e filiali di imprese estere

La seconda, correzione apportata sui dati fiscali si è resa necessaria per approssimare il concetto di residenza di Contabilità Nazionale. Il PIL, e conseguentemente il valore aggiunto, misura il reddito prodotto dalle unità residenti. Al fine di approssimare il concetto di residenza seguito dalla Contabilità Nazionale, nei dati IRAP sono stati inclusi i Gruppi di Interesse Economico Europeo (GEIE) che hanno sede in Italia, mentre sono state escluse le filiali estere di imprese italiane (EE).

Servizi postali

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

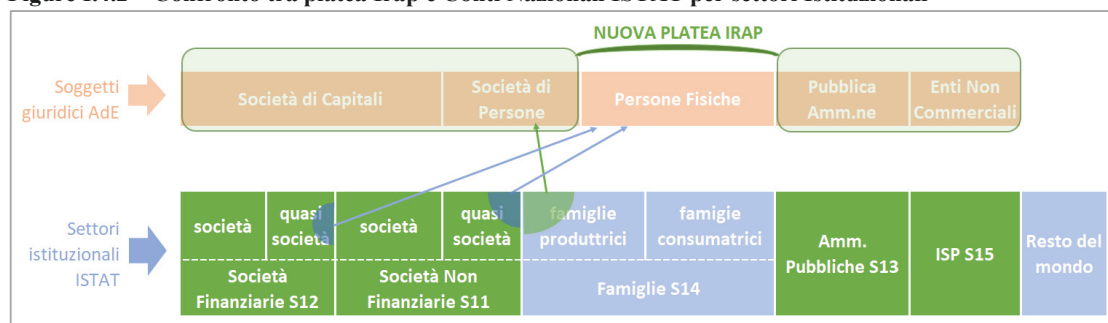
Il VACF di CN fuori dal campo di applicazione dell'IRAP

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

Per adeguarsi alle ultime novità normative, molte delle correzioni che si eseguivano sui dati dei CN fino all'a.i. 2021,²¹ sono state eliminate e sostituite dalla nuova **"maxi-correzione PF"**, volta ad eliminare dalla base potenziale il valore aggiunto ascrivibile alle Persone Fisiche. A differenza di quello che si potrebbe immaginare, tale esclusione dalla base imponibile potenziale è tutt'altro che semplice, in quanto la classificazione dei conti istituzionali Istat segue logiche completamente diverse da quelle fiscali. La porzione di VACF da escludere proviene quindi non soltanto dal settore Famiglie (S14), ma anche in parte dai settori S12 e S11 (vedi Figura I.4.2). Inoltre, all'interno dei conti nazionali, le Società di Persone sono suddivise tra due settori istituzionali: le SP con più di 5 addetti rientrano nel settore "società e quasi società non finanziarie", le altre SP (con meno di 5 addetti) si trovano nel settore famiglie produttrici. Per tale motivo è necessario anche riaggiungere alla PLP una parte di VACF generato dal settore famiglie produttrici.

²¹ Servizi domestici; Fitti figurativi e effettivi; Minimi e "autonoma organizzazione"; Produzione per uso finale; Diritti d'autore.

Figure I.4.2 – Confronto tra platea Irap e Conti Nazionali ISTAT per settori Istituzionali



Una volta completata la maxi-correzione, si applicano altre minori esclusioni dall'aggregato di CN, che riguardano situazioni specifiche:

- **Agricoltura:** il VACF di CN di questa branca viene di fatto azzerato dal periodo di imposta 2016 in poi. Con la legge di stabilità 2016 è stata infatti prevista l'esenzione IRAP per tutto il settore agricolo, fatti salvi i produttori agricoli che svolgono attività dirette anche alla produzione di servizi (tipo agriturismo).
- **Mance:** non concorrono ad incrementare la PL.
- **Economia illegale:** i proventi sono fuori dal campo di applicazione del tributo e si collocano nei settori del commercio e degli altri servizi.
- **Ricerca e Sviluppo:** in contabilità nazionale sono considerate spese d'investimento e, quindi, concorrono a incrementare il valore aggiunto, mentre ai fini dell'IRAP sono costi intermedi riducendo la PLP.

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

Le modifiche ai dati di CN

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

Gli interventi di integrazione/riclassificazione riguardano:

- **Imposta IRAP:** il SEC classifica l'IRAP tra le imposte indirette sull'attività produttiva, conseguentemente la sottrae per calcolare il VACF. Per coerenza con il dato fiscale l'imposta versata per settore di attività economica è sommata al VACF per la determinazione della PLP da confrontare con la PL.
- **Servizi di intermediazione Finanziaria Indirettamente Misurati (SIFIM):** in CN una parte di questi servizi è considerata costo intermedio delle imprese non finanziarie. Dato che i SIFIM non sono inclusi nelle componenti negative che concorrono alla determinazione della PL, per rendere confrontabili gli aggregati, tale valore è aggiunto ai costi intermedi delle famiglie produttrici e delle società non finanziarie.
- **Servizi assicurativi:** il valore aggiunto di CN e la base imponibile IRAP delle imprese di assicurazioni si determina in maniera analoga. Tuttavia persiste una distorsione per quanto riguarda il trattamento della componente relativa ai **servizi assicurativi ramo danni**, che viene

destinata da ISTAT agli impieghi intermedi delle imprese contraenti. Dato che tale imputazione non trova riscontro ai fini IRAP, tale componente viene aggiunta al VA settoriale di CN.

- **Lavoratori interinali:** le remunerazioni dei lavoratori interinali non sono base imponibile IRAP. In CN rappresentano un ricavo per le agenzie d'intermediazione (che operano nel settore servizi alle imprese) ed un uguale costo per le aziende che li utilizzano (che possono operare in tutti i settori). Tale metodo di contabilizzazione non genera distorsioni nel confronto tra gli aggregati complessivi, ma a livello di settore di attività economica (sovrastima della differenza tra PLP e PL nel settore dei servizi alle imprese e uguale sottostima nel confronto complessivo tra gli altri settori). Per tale motivo nel calcolo della PLP si sottrae il valore delle remunerazioni degli interinali dalla branca dei servizi alle imprese e si ridistribuisce proporzionalmente nelle altre branche.
- **Attività non market:** Al fine di eliminare i motivi di distorsione dovuti alle differenze nelle modalità di contabilizzazione, il VA di CN è stato corretto sostituendo il Valore Aggiunto non market con quello non market dichiarato ai fini IRAP.
- **Settore finanziario:** Analoga operazione, per gli stessi motivi, viene svolta per quanto riguarda la branca dell'intermediazione monetaria e finanziaria.

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

Analisi di coerenza sui risultati ottenuti

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

Un riscontro quantitativo delle correzioni apportate

La Tabella I.3.1 riporta la quantificazione dell'impatto (assoluto e in percentuale) di ciascuna delle correzioni descritte nei paragrafi precedenti per l'a.i. 2021. Oltre al valore è importante considerare anche il segno. Le correzioni fatte per i SIFIM, i premi supplementari delle assicurazioni e l'imposta IRAP accrescono l'aggregato di partenza. La sostituzione del dato fiscale con quello statistico, per il settore non market e quello del credito, non ha un segno predefinito in termini di impatto sul VACF. Infatti, l'impatto è negativo se il dato di CN è maggiore di quello fiscale (come è accaduto nel 2011), positivo viceversa. Per quanto riguarda le altre correzioni (seconda parte della Tabella I.4.1), essendo tutte voci che concorrono a generare valore aggiunto, ma sono escluse dal campo di osservazione IRAP, hanno tutte un impatto negativo e vanno quindi a ridurre il VACF.

TABELLA I.4.1. RISCONTRO QUANTITATIVO DELLA REVISIONE METODOLOGICA IRAP - CORREZIONI APPORTATE AL VALORE AGGIUNTO DI CONTABILITÀ NAZIONALE PER OTTENERE PLP (A.I. 2021)

	VACF	1.620.971	100,00%	
+	Sifim	20.528	1,29%	
+	Premi suppl. delle assic.	1.627	0,10%	
+	Imposta IRAP	26.177	1,63%	
-	Servizi domestici	18.041	1,13%	
-	Fitti figurativi	146.851	9,04%	
-	Fitti effettivi	28.498	1,78%	
-	Minimi e "autonomia organizzazione"	26.960	1,68%	
-	Prod. per uso finale	717	0,06%	
-	Diritti d'autore	2.732	0,17%	
-	Agricoltura	5.940	0,37%	
-	Mance	4.458	0,28%	
-	Economia illegale	18.531	1,13%	
-	Non residenti	3.522	0,22%	
-	R&S	15.512	0,97%	
-	Attività non market	118.114	7,38%	
-	Settore finanziario	3.122	0,19%	
	PLP	1.202.619	74,19%	

maxi-correzione
PF

Nel 2021 l'aggregato PLP è risultato pari a 1.202.619 milioni di euro che corrisponde al 74,19% del VACF. Questo significa che l'impatto complessivo degli aggiustamenti ha comportato una riduzione del VACF di circa il 26%. Nel 2022, con la nuova maxi-correzione che tiene conto della forte riduzione della platea Irap, il PLP corrisponde al 65,6% del VACF.

La regionalizzazione dei dati

I dati di fonte fiscale

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

I dati di fonte statistica

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

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

La procedura di quadratura dei dati

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

- a) si sostituisce il dato anomalo con una stima "iniziale" dell'evasione;
- b) si vincolano le stime dell'evasione totale nazionale per branca e per regione;
- c) si applica la quadratura che garantisce l'assenza di risultati implausibili e che consente di rispettare i vincoli imposti al punto precedente;
- d) le correzioni proposte dall'algoritmo sono applicate al dato di contabilità nazionale, lasciando inalterati i dati IRAP.

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

Il passaggio dalla produzione lorda non dichiarata al *gap* IRAP complessivo²²

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

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

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

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

Analogamente TGND potrebbe essere calcolata come:

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

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

La 1) si può riscrivere:

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

²² Le operazioni descritte nel documento fanno riferimento a valori misurati o osservati ad un dettaglio regionale (20 regioni italiane) e settoriale (6 settori di attività economica).

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

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

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

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

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

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

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

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

A titolo di esempio, la Tabella I.3.2 riporta i valori dell'aliquota implicita media calcolata per il totale dell'economia negli anni 2010-2014.

TABELLA I.4.2 ALIQUOTE IMPLICITE MEDIE. TOTALE ECONOMIA ANNI 2010-2014					
Anno	2018	2019	2020	2021	2022
Aliquota	2,62%	2,58%	2,62%	2,59%	2,52%

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

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

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

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

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

TGND più INV rappresenta il di Gap IRAP complessivo.

$$GAP IRAP = TGND + INV$$

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

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

I proventi da locazione intervengono nel calcolo del reddito complessivo IRPEF²³ in misura pari al 95% dei canoni percepiti (85% fino all'anno d'imposta 2011), con l'eccezione dei redditi per i quali si è optato per il regime della "Cedolare secca" (si veda oltre). Ai fini IRES, invece, il canone di locazione può essere ridotto fino ad un massimo del 15% dello stesso, in relazione a spese documentate di manutenzione ordinaria (art. 90 del TUIR).

A decorrere dall'anno 2011²⁴, il legislatore ha apportato una consistente innovazione con l'introduzione della "Cedolare secca", un regime opzionale ai fini IRPEF applicabile ai canoni di locazione percepiti in virtù di contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo (e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione). Nella formulazione originaria, pertanto il regime non era applicabile alle locazioni di unità immobiliari effettuate nell'ambito dell'esercizio di una attività d'impresa o di arti e professioni.

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

Il provvedimento ha dunque coniugato semplificazione e riduzione del peso fiscale (in quanto l'aliquota ordinaria è inferiore rispetto all'aliquota media pagata dai percettori di redditi di locazione). Inoltre, l'intervento normativo complessivo era associato ad un inasprimento delle sanzioni in caso di evasione, in quanto la previsione originaria, poi modificata a seguito dei pronunciamenti giudiziari²⁵, introduceva la possibilità della registrazione unilaterale del contratto da parte dell'inquilino, con contestuale determinazione di un canone ridotto *ex lege*.

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

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

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

²³ Art. 37 del TUIR.

²⁴ Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.

²⁵ Da ultimo, la Sentenza 50/2014 della Corte Costituzionale.

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

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

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

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

Introduzione

Chiunque detenga uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione dei programmi televisivi deve per legge pagare il canone RAI²⁶. Trattandosi di un'imposta sulla detenzione dell'apparecchio, il canone deve essere pagato indipendentemente dall'uso del televisore o dalla scelta delle emittenti televisive. Esistono due tipi di canone: uno denominato "ordinario", dovuto da chi detiene apparecchi televisivi in ambito familiare²⁷, e uno denominato "speciale", dovuto da quei soggetti che detengono tali apparecchi in locali aperti al pubblico al di fuori dell'ambito familiare o comunque li utilizza a scopo di lucro diretto o indiretto²⁸.

Per la riscossione del canone la RAI opera sulla base di un rapporto convenzionale con l'Agenzia delle entrate, e la competenza esclusiva in materia è della Direzione provinciale 1 di Torino - Ufficio canone TV. Alla Direzione canone della RAI è demandato, invece, il compito di accertare il rispetto degli obblighi di legge provvedendo, nel contempo, alla gestione dell'utenza e al recupero della morosità. Gli abbonamenti alla televisione ad uso privato vengono monitorati attraverso statistiche aggiornate con periodicità mensile e ogni anno si disegna un quadro generale della situazione fornendo (a livello nazionale, regionale, provinciale e comunale) la consistenza relativa al numero di abbonati²⁹.

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

La procedura di stima del *tax gap*

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

Le principali grandezze prese in considerazione sono:

- Popolazione, distinta in numero di abitanti e di famiglie;

²⁶ Regio Decreto Legge 21 febbraio 1938, n. 246.

²⁷ Il canone si paga una sola volta per famiglia anagrafica (a condizione che i familiari abbiano la residenza nella stessa abitazione), indipendentemente dal numero di apparecchi detenuti e di abitazioni a disposizione della famiglia stessa.

²⁸ Art. 27 Rdl 21 febbraio 1938, n. 246, convertito nella Legge 4 giugno 1938, n. 880, e art. 2 D.L. 21 dicembre 1944, n. 458.

²⁹ A tal fine la Direzione Canone si è avvalsa della collaborazione scientifica del Prof. Bruno Chiandotto.

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

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

In termini formali:

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

dove:

FSC_t = Famiglie soggette a canone nell'anno t

FRE_t = Famiglie residenti nell'anno t

FCO_{11} = Tasso famiglie coabitanti al censimento 2011

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

Riguardo ai dati utilizzati occorre precisare che:

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

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

$$FEV_t = FSC_t - FIR_t$$

dove:

FEV_t = Famiglie che evadono il canone nell'anno t

FSC_t = Famiglie soggette a canone nell'anno t

FIR_t = Famiglie iscritte a ruolo nell'anno t

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

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

Le modifiche introdotte nel 2016 per la riscossione del canone

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

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

Per stimare il numero di famiglie soggette a canone RAI, dal 2016 è stata impiegata la stessa metodologia utilizzata nel 2015: sono state considerate quindi le famiglie in abitazioni depurate dalle coabitazioni e dal non possesso di un apparecchio televisivo³⁰. È necessario, però, riformulare le statistiche in base ai nuovi flussi di dati a disposizione, per cui al numero degli utenti TV effettivi si perviene sommando le varie categorie coinvolte: titolari di utenza di fornitura elettrica ad uso domestico residenziale (abbonati tv elettrici), F24 individuali, esenzioni *over 75*, pensionati rateizzati, c/c SAT; si ottiene così il nuovo universo di riferimento degli utenti riconducibile alla dicitura "Iscritti a ruolo". Tale dato sconta il numero delle dichiarazioni di non detenzione di un apparecchio TV (DND quadro A) e delle dichiarazioni sostitutive di non addebito del canone per la presenza di altra utenza elettrica (quadro B).

I.7 METODOLOGIA PER LA STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA

Il calcolo dei contributi evasi si basa sull'applicazione di apposite aliquote contributive alla base imponibile potenziale, definita come indicato nel seguito. Per i contributi a carico del datore di lavoro si utilizzano le aliquote contributive implicite nel calcolo delle stime dei redditi da lavoro dipendente (regolari) di Contabilità nazionale. Tali aliquote implicite vengono calcolate a partire dai dati di base (statistiche strutturali sulle imprese contenute nel registro statistico sui risultati economici delle imprese - *Frame-SBS*) prima delle riclassificazioni delle voci del costo del lavoro secondo i criteri del SEC e rispecchiano, quindi, le aliquote effettive registrate nei conti delle imprese. È da notare che tale stima costituisce un'approssimazione rispetto all'insieme di elementi che possono di fatto incidere sul livello delle aliquote³¹.

La stima dei contributi a carico del lavoratore si basa sulle aliquote di legge, in quanto tali contributi non vengono registrati nei conti delle imprese e non si dispone, quindi, di informazioni dirette. Peraltro, la relativa base imponibile non corrisponde esattamente alla retribuzione. È

³⁰ Al riguardo va precisato che dal 2016, disponendo di dati aggiornati, non sono state considerate le famiglie accertate al 1° gennaio ma si è proceduto al calcolo della media del numero delle famiglie residenti in abitazione registrate al 1° gennaio e al 31 dicembre e che il dato sul possesso di un televisore non è quello riferito all'anno precedente ma quello stimato dall'Istat per l'anno corrente.

³¹ Le aliquote effettive possono differire da quelle di legge per due motivi: i contributi assicurativi variano anche a parità di settore di attività economica e possono essere influenzati da accordi aziendali. Inoltre, le retribuzioni contabili non sono esattamente uguali all'imponibile contributivo.

stato, pertanto, stimato un fattore di correzione (che nel seguito sarà indicato con K) per tenere conto di tale differenza³².

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

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

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

dove:

$base_{b,c}$ = base retributiva imponibile stimata; r_{bc} = valore orario della retribuzione lorda dei regolari; hi_{bc} = numero di ore lavorate dai lavoratori irregolari (gli indici si riferiscono alla branca di attività e alla classe dimensionale)³³.

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

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

dove:

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

I contributi a carico del lavoratore sono pari a:

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

dove:

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

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

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

$$CD2 = \sum_{b,c} (Ri_{bc} * qd_{bc})$$

dove:

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

³² Il fattore di correzione per passare da retribuzioni lorde stimate da fonti contabili a imponibile contributivo è misurato a partire da dati sulle retribuzioni di fonte INPS. Tale fattore correttivo impatta per il 5% circa sul calcolo dei contributi a carico del lavoratore.

³³ Il livello di disaggregazione è il medesimo specificato in precedenza, riguardo al calcolo delle retribuzioni dei lavoratori irregolari.

e

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

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

Il calcolo del *tax gap* delle imposte immobiliari è stato sottoposto ad un'importante revisione metodologica a partire dall'anno d'imposta 2016.

La revisione metodologica è duplice: da un lato, il miglioramento nella quantificazione del *compliance gap*, basato sulla differenza tra gettito teorico ed effettivo, non più misurati ad aliquota di base, ma applicando le aliquote deliberate dai singoli Comuni; dall'altro lato, una migliore approssimazione del *policy gap*, ovvero l'erosione fiscale connessa alle esenzioni e agevolazioni fiscali previste a legislazione vigente. La prima revisione implica un incremento del *tax gap*, mentre la seconda revisione, riducendo il gettito teorico, va nella direzione opposta.

Come noto, fino alla Relazione 2022, il calcolo del *tax gap* era effettuato secondo l'aliquota di base, o aliquota *standard*, definita dal legislatore su base nazionale, pari a 8,6 per mille per i fabbricati diversi dall'abitazione principale (7,6 per mille fino al 2019). Pertanto, mentre il gettito IMU teorico era immediatamente derivabile sulla base dei dati degli archivi catastali, una maggiore complessità era connessa alla c.d. procedura di standardizzazione del gettito effettivamente riscosso, la quale consisteva nel ricondurre il gettito effettivo riscosso, ad aliquota deliberata, al gettito IMU effettivo standard, valutato ad aliquota di base. Con la revisione metodologica, la complessità risulta capovolta. Mentre il gettito IMU effettivo è immediatamente corrispondente al gettito riscosso ad aliquota deliberata, il gettito IMU teorico necessita di importanti elaborazioni sui dati derivanti dagli archivi catastali in grado di tenere conto delle differenti aliquote deliberate dai Comuni. Tale revisione metodologica rende, tuttavia, il calcolo del *tax gap* delle imposte immobiliari coerente con il calcolo del *tax gap* effettuato per le altre imposte.

La determinazione del gettito IMU teorico è basata sui dati dell'archivio catastale dell'anno di riferimento (l'ultima annualità disponibile è il 2022). In tutta la serie storica considerata, l'IMU gravante sulle abitazioni principali è limitata alle categorie catastali A1, A8 e A9, i c.d. immobili di lusso. Considerato l'ammontare esiguo³⁴, si è trascurato il *tax gap* relativo agli immobili adibiti ad abitazione principale. Inoltre, le analisi effettuate fanno riferimento a tutti gli immobili esclusi i terreni, le aree fabbricabili e i fabbricati rurali strumentali che richiederebbero uno sforzo rilevante di omogeneizzazione delle basi imponibili (ad esempio, per le aree fabbricabili la base imponibile è data dal valore di mercato in luogo della rendita catastale).

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

Infine, il calcolo del *tax gap* delle imposte immobiliari risente anche di altri fattori marginali, ma non meno importanti: gli effetti dovuti agli errori dei versamenti da parte dei contribuenti

³⁴ In termini generali, l'ammontare del *tax gap* per le abitazioni principali è piuttosto basso, come risulta anche dalle quantificazioni effettuate per l'anno d'imposta 2012 e riportate nelle precedenti edizioni della Relazione. Ancora più limitato è l'ammontare del *tax gap* se l'analisi viene ristretta alle abitazioni principali "di lusso".

(con un effetto *spillover* positivo verso alcuni Comuni che hanno riscosso somme non dovute, e negativo verso altri Comuni, privati di risorse altrimenti spettanti); gli errori e le omissioni che ancora sono presenti negli archivi catastali, ad esempio quelle derivanti dal disallineamento tra il territorio amministrativo dei Comuni e gli archivi catastali; le approssimazioni metodologiche dovute alla difficoltà di integrare puntualmente le informazioni sulle rendite catastali con quelle di fonte dichiarativa relativa alle destinazioni d'uso degli immobili, al fine di attribuire in modo accurato il corretto utilizzo degli immobili stessi.

Tuttavia, il nuovo approccio ha fornito l'opportunità di procedere al miglioramento della quantificazione delle esenzioni e agevolazioni fiscali previste a legislazione vigente, in virtù del fatto che l'imposta è calcolata applicando alla base imponibile le aliquote deliberate dal Comune, tenuto conto sia della tipologia di immobile e dell'utilizzo dell'immobile stesso, sia delle caratteristiche specifiche del soggetto proprietario. L'affinamento metodologico si fonda, quindi, sull'acquisizione di informazioni provenienti da diverse fonti per cercare di specificare nel modo migliore possibile l'utilizzo dell'immobile e la tipologia del proprietario.

Particolare attenzione si è posta nella ricerca di algoritmi per l'individuazione delle tipologie di utilizzo dell'immobile da parte di soggetti la cui attività non è commerciale, o lo è solo parzialmente. Pertanto, al fine di ottenere una maggiore coerenza tra la base dati e la normativa IMU di riferimento, si è provveduto ad integrare le informazioni provenienti dall'archivio catastale e dalle dichiarazioni, con le ulteriori informazioni che è stato possibile acquisire. In particolare, le fonti utilizzate riguardano: i) il modello IMU Enti non commerciali (IMU-ENC), il quale risulta obbligatorio da compilare per ciascun contribuente interessato da specifiche esenzioni IMU; ii) i versamenti F24 effettuati dai singoli soggetti; iii) la base dati dei codici fiscali dell'Anagrafe degli Enti della Pubblica Amministrazione pubblicata dalla Ragioneria generale dello Stato.

In dettaglio, i passaggi seguiti nella revisione metodologica sono i seguenti.

Innanzitutto, la metodologia adottata ha previsto la quantificazione, per ogni singolo soggetto e all'interno di ogni Comune, del gettito derivante dall'applicazione piena delle aliquote deliberate alla propria base catastale.

In un secondo momento, attraverso l'utilizzo delle informazioni prima menzionate, si è provveduto a monitorare le caratteristiche dei proprietari degli immobili. In particolare, attraverso le informazioni disponibili, i soggetti sono stati classificati separatamente in diversi sottogruppi seguendo, per quanto possibile, la normativa di riferimento sulle varie esenzioni dall'imposta. La distinzione ha riguardato i seguenti gruppi di contribuenti: ATER, Enti Pubblici, Enti non commerciali, Costruttori, Altri soggetti regolatori, Altre persone non fisiche (PNF), Persone fisiche (PF).

Successivamente sono stati stimati separatamente e, ove possibile, individualmente, gli effetti delle eventuali esenzioni attraverso la definizione congiunta di utilizzo dell'immobile e tipologia di proprietario, soprattutto con riferimento agli immobili di categoria catastale B³⁵, differenziati secondo le modalità di seguito riportate.

Utilizzo della dichiarazione IMU-ENC

Gli immobili utilizzati dai soggetti non commerciali, nell'ambito di funzioni istituzionali, possono essere considerati esenti dal pagamento dell'IMU, previa comunicazione attraverso il modello IMU-ENC. Lo stesso modello, da compilare per ciascun Comune in cui risiede l'immobile, prevede che il soggetto interessato riporti il suo patrimonio immobiliare e ricalcoli l'imposta da versare al netto delle esenzioni dichiarate.

Per ogni unità così determinata è stata agganciata l'informazione presente nella dichiarazione IMU-ENC, espressa nel quadro C, relativa alla liquidazione calcolata. È stato, quindi, effettuato

³⁵ Gli immobili di tipo B sono: B/1 - collegi, orfanotrofi, conventi, seminari, ricoveri, ospizi, caserme -; B/2 - ospedali e case di cura senza fine di lucro -; B/3 - riformatori e prigioni -; B/4 - uffici pubblici -; B/5 - laboratori scientifici e scuole -; B/6 - accademie, gallerie, musei, pinacoteche -; B/7 - oratori e cappelle non destinate all'esercizio pubblico del culto -; B/8 - magazzini sotterranei per depositi di derrate -.

un confronto tra l'importo teorico da catasto, l'importo calcolato da dichiarazione e l'importo versato.

Nel caso in cui non risulta alcuna dichiarazione IMU-ENC, il gettito teorico è assunto pari al gettito derivante dal catasto. Nel caso in cui il versamento corrisponde al gettito da catasto, allora si considera che il gettito teorico sia esattamente il gettito da catasto. Nel caso in cui il versamento è pari a quanto dichiarato dal quadro C, si ipotizza che tale ammontare sia equivalente al gettito teorico, con *tax gap* nullo. Nel caso in cui il versamento è pari al gettito da catasto al netto degli immobili di categoria catastale B, il gettito teorico si ipotizza pari al massimo tra il gettito dichiarato nel quadro C e il gettito versato. Nel caso in cui risulta un gettito dichiarato e versato pari a zero, si ipotizza che il gettito teorico e il gettito effettivo siano entrambi nulli. In tutti gli altri casi, il gettito teorico è assunto pari a quanto dichiarato nel quadro C.

In tutti i casi, comunque, sono stati riattribuiti i versamenti ai singoli immobili, utilizzando come fattore di riproporzionamento il gettito teorico opportunamente corretto.

Analisi sugli Enti pubblici

Nel caso degli Enti pubblici è stata effettuata un'analisi puntuale e "prudenziale" delle esenzioni previste a legislazione vigente. Al fine di non sovrastimare le esenzioni, sono stati, infatti, considerati solo gli immobili che presentano determinate caratteristiche individuabili da fonte catastale. In particolare, sono stati considerati solo gli immobili di tipo B, D04 ovvero A10, per alcune categorie di soggetti e contribuenti. Ulteriore condizione è che gli stessi immobili non risultino locati.

Sono stati considerati esenti gli immobili: i) di categoria B03 - riformatori e prigionieri, istituzionali per definizione; ii) con categoria catastale B02, B04, B05 oppure D04 - ospedali e case di cura con fine di lucro - nel caso in cui il soggetto proprietario è dato da "Aziende ospedaliere pubbliche", "Aziende ospedaliere-universitarie e Policlinici universitari pubblici", "Aziende sanitarie locali"; iii) con categoria catastale B01, B04, B06 oppure A10, nel caso in cui il proprietario è dato dalla "Presidenza del Consiglio dei ministri e Ministeri", dalle "Regioni", dalle "Province e Città metropolitane", nonché dalle "Agenzie fiscali"; iv) con categoria catastale B02, B04 e B05, nel caso in cui il soggetto è dato dagli "Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici"; v) con categoria catastale B04 nel caso in cui il soggetto è dato dagli "altri Enti e Istituzioni pubbliche locali".

ATER

Questi soggetti sono esenti dall'imposta relativa agli immobili aventi le caratteristiche degli alloggi sociali. Il quadro normativo è molto complesso e spesso foriero di contenziosi presso il TAR o le Commissioni tributarie. Non è, quindi, possibile individuare precisamente, a partire dal catasto, quali immobili siano esenti o meno. Resta, comunque, ferma la condizione necessaria ma non sufficiente, ai fini dell'esenzione, che tali immobili siano abitativi.

Per stimare la quota di esenzione, è stata calcolata da catasto l'imposta teorica relativa alle proprietà e divisa tra la componente del patrimonio immobiliare abitativo e non abitativo.

La procedura implementata si basa sul presupposto che il versamento riguardi innanzitutto la componente del patrimonio immobiliare non abitativo (che non gode di esenzione) e, nel caso di eccesso di gettito, la componente residua viene attribuita al patrimonio abitativo.

In ultima analisi, il gettito teorico corrisponde alla base imponibile del patrimonio non abitativo (da catasto) e dalla componente di gettito versato in eccesso, attribuito al patrimonio abitativo³⁶.

³⁶ Per estendere la stima anche su coloro che non hanno versato, si è calcolata la percentuale di gettito versato sull'abitativo (rispetto al totale da catasto). Tale percentuale è stata, quindi, applicata anche ai soggetti che non hanno versato, ipotizzando che la struttura del patrimonio immobiliare abitativo e la ripartizione degli stessi fra esenti e non esenti sia la stessa per tutti gli ATER e in tutti i comuni.

Altri Regolatori

Esistono una serie di soggetti classificati nella divisione ATECO “84 - Servizi collettivi delle Amministrazioni pubbliche”, non inclusi nella lista fornita dalla Ragioneria generale dello Stato. Per questi soggetti si è supposto che gli immobili A10 - uffici - e B siano utilizzati nell’ambito dell’attività istituzionale. Pertanto, l’imposta teorica di questi immobili è considerata esente.

Costruttori

Per quanto concerne i soggetti la cui attività è quella del settore delle “Costruzioni”, occorre distinguere tre casi: i) il caso in cui l’immobile viene utilizzato per l’attività economica; ii) il caso in cui l’immobile viene locato; iii) il caso dei c.d. “beni merce”, ovvero gli immobili destinati alla vendita. I c.d. “beni merce” sono esenti. Tuttavia, non disponendo di informazioni sufficienti a individuare in modo dettagliato i beni merce, si è supposto, nel caso di versamento, che il soggetto abbia effettuato correttamente il calcolo. Pertanto, nel caso dei soggetti che hanno effettuato il versamento, sono stati distinti gli immobili locati (non esenti), quelli abitativi non locati (probabili beni merce) e tutti gli altri immobili residuali. Infine, si è confrontato il gettito versato con il gettito teorico non esente e, nel caso di differenziale positivo, è stato riassegnato proporzionalmente il gettito teorico alla categoria degli immobili residuali.

II. ANALISI DELLE REVISIONI RISPETTO AI DATI PRECEDENTEMENTE DIFFUSI

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

La metodologia di stima del *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo e di impresa è stata oggetto di una profonda revisione, che ha portato a rivedere l'intera serie delle stime 2022.

In primo luogo, gli aggregati di provenienza ISTAT utilizzati nelle stime per la definizione degli aggregati potenziali, hanno subito una revisione dell'intera serie a seguito della definizione del nuovo benchmark.

In secondo luogo, a seguito dell'esclusione delle persone fisiche dalla platea IRAP, non è ora più possibile ricavare il Risultato Lordo di Gestione dichiarato dagli aggregati IRAP come nella metodologia precedentemente in uso. Come spiegato nella sezione C.3 delle Appendici Metodologiche, tali aggregati sono quindi stati ricavati dalle dichiarazioni Unico Persone Fisiche e ISA. Questo ha permesso anche di riuscire ad includere nelle stime parte della platea IRPEF_{aut} precedentemente esclusa, ossia i soggetti esenti IRAP. Una disamina più approfondita dei cambiamenti apportati alla metodologia può essere trovata nell'appendice metodologica sopra citata.

L'effetto combinato di tali cambiamenti può essere apprezzato nelle Tabelle II.1.1 e II.1.2, dalle quali si evince un aumento della base evasa in livelli, ma una diminuzione della propensione al *gap* rispetto alla precedente edizione e quindi rispetto alla precedente metodologia

TABELLA II.1.1: GAP IRPEF_{aut} (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2024 E L'ATTUALE. ANNI 2018-2021

Aggregato	Tipologia	2018	2019	2020	2021
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	33.658	32.871	31.914	33.018
	Dichiarato e non versato	2.283	2.194	1.706	2.316
	Totale non versato	35.941	35.064	33.620	35.333
Gap IRPEF EDIZIONE sett.2024 in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	31.497	31.411	30.657	30.263
	Dichiarato e non versato	1.862	1.914	2.283	2.192
	Totale non versato	33.359	33.326	32.941	32.455
Differenze tra il <i>gap</i> IRPEF attuale e l'edizione 2024	Non dichiarato	3.001	2.608	5.575	5.490
	Dichiarato e non versato	0	2	-6	-18
	Totale non versato	3.000	2.610	5.569	5.472

TABELLA II.1.2: GAP IRPEF_{aut} (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2024 E L'ATTUALE. ANNI 2018-2021

Aggregato	Tipologia	2018	2019	2020	2021
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEFp)	Non dichiarato	56,4%	58,6%	60,6%	56,9%
	Dichiarato e non versato	3,8%	3,9%	3,2%	4,0%
	Totale non versato	60,2%	62,5%	63,9%	60,9%
Gap IRPEF EDIZIONE sett. 24 in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEFp)	Non dichiarato	62,7%	64,1%	62,8%	64,5%
	Dichiarato e non versato	3,7%	3,9%	4,7%	4,7%
	Totale non versato	66,4%	68,0%	67,5%	69,1%
Differenze tra il <i>gap</i> IRPEF attuale e l'edizione 2024	Non dichiarato	-6,4%	-5,8%	-4,4%	-5,3%
	Dichiarato e non versato	-0,9%	-0,8%	-1,0%	-1,3%
	Totale non versato	-7,3%	-6,6%	-5,4%	-6,6%

II.2 REVISIONI DEL GAP DELL'IRES

La metodologia di stima del gap dell'IRES non ha subito revisioni rispetto alla precedente edizione, pertanto, le differenze osservate sono imputabili esclusivamente all'aggiornamento delle fonti di dati utilizzate nel calcolo. In particolare, la revisione generale dei conti nazionali, con il nuovo benchmark 2021, ha modificato in misura sensibile le stime dei livelli del PIL e dei principali aggregati negli ultimi anni. Tale revisione ha comportato un aumento del RLGP negli anni dal 2018 al 2020 producendo così un incremento del gap e della propensione a parità del dichiarato. Per quanto riguarda il 2021 si osserva, invece, un lieve calo di evaso dovuto all'utilizzo del dato definitivo sugli importi dichiarati (valore della produzione e costo del lavoro), non ancora disponibili a Settembre 2024.

TABELLA II.2.1: GAP IRES (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2024 E L'ATTUALE. ANNI 2018-2021

Aggregato	Tipologia	2018	2019	2020	2021
Gap IRES EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	7.188	7.575	6.976	5.794
	Dichiarato e non versato	1.535	1.595	1.229	1.813
	Totale non versato	8.723	9.171	8.205	7.607
Gap IRES EDIZIONE 2024 in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	6.394	7.063	6.790	6.252
	Dichiarato e non versato	1.503	1.592	1.320	1.747
	Totale non versato	7.897	8.655	8.109	7.999
Differenze tra il gap IRES attuale e l'edizione 2024	Non dichiarato	794	512	186	-458
	Dichiarato e non versato	31	3	-90	66
	Totale non versato	826	515	96	-392

TABELLA II.2.2: PROPENSIONE AL GAP IRES (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2024 E L'ATTUALE. ANNI 2018-2021

Aggregato	Tipologia	2017	2018	2019	2020	2021
Gap IRES EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	19,1%	19,9%	20,4%	13,8%	19,1%
	Dichiarato e non versato	4,1%	4,2%	3,6%	4,3%	4,1%
	Totale non versato	23,2%	24,1%	24,0%	18,1%	23,2%
Gap IRES EDIZIONE 2024 in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	17,3%	18,7%	19,9%	14,7%	17,3%
	Dichiarato e non versato	4,1%	4,2%	3,9%	4,1%	4,1%
	Totale non versato	21,4%	22,9%	23,7%	18,8%	21,4%
Differenze tra il gap IRES attuale e l'edizione 2024	Non dichiarato	1,8%	1,1%	0,5%	-0,9%	1,8%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	-0,3%	0,2%	0,0%
	Totale non versato	1,8%	1,1%	0,2%	-0,7%	1,8%

II.3 REVISIONI DEL GAP DELL'IVA

Le differenze che si osservano tra il gap dell'IVA attuale rispetto all'edizione precedente sono dovute sia all'aggiornamento dei dati forniti dalla **Contabilità Nazionale** che a **modifiche metodologiche**.

La metodologia di calcolo delle **poste indetraibili** è stata resa più aderente alla normativa. In particolare, la percentuale di indetraibilità viene determinata sulla base del *pro-rata* (rapporto tra le operazioni imponibili e la somma tra operazioni imponibili e operazioni esenti), mentre prima era calcolata a partire dai flussi di imposta.

Inoltre, anche la correzione effettuata al potenziale per tenere conto delle operazioni effettuate dai **contribuenti in regime forfettario e/o minimi** ha subito importanti variazioni (si veda Appendice Metodologica per maggiori approfondimenti).

Rispetto al precedente *release*, la riduzione del gap sia in termini assoluti (gap in milioni di euro) che in percentuale dell'imposta potenziale seppur confermata tra il 2018 e il 2021 ha un effetto più contenuto (-4 miliardi pari a -3,6 p.p. nell'attuale edizione contro -13 miliardi pari a -9 p.p. nell'edizione pubblicata a settembre 2024).

Le differenze crescenti tra il 2018 e il 2021 tra le due edizioni sono dovute principalmente all'aumentare dei soggetti che rientrano nel regime dei minimi e dei forfettari, che dunque determinano una maggiore correzione dell'aggiustamento al potenziale, e alla variazione delle sottostanti banche dati.

Infine, vale la pena sottolineare che, data l'indisponibilità di dati consolidati, i mancati versamenti a partire dal 2019 sono stimati sulla base della serie storica precedente in proporzione dell'IVA evasa, per cui la discrepanza registrata rispetto all'edizione precedente risente di quanto descritto sopra e non è dovuto a variazioni osservate.

TABELLA II.3.1: GAP IVA IN MLN DI EURO: CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2024 E L'ATTUALE. ANNI 2018-2021

Aggregato	Tipologia	2018	2019	2020	2021
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	21.918	21.191	18.174	19.059
	Dichiarato e non versato	10.219	9.880	8.474	8.886
	Totale non versato	32.137	31.071	26.647	27.945
Gap IVA EDIZIONE 2024 in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	21.304	18.609	14.878	12.041
	Dichiarato e non versato	10.219	8.927	7.137	5.776
	Totale non versato	31.523	27.536	22.015	17.817
Differenze tra il gap IVA attuale e l'edizione 2024	Non dichiarato	614	2.582	3.296	7.018
	Dichiarato e non versato	0	954	1.337	3.110
	Totale non versato	614	3.535	4.632	10.128

TABELLA II.3.2: PROPENSIONE AL GAP IVA IN PERCENTUALE: CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2024 E L'ATTUALE. ANNI 2018-2021

Aggregato	Tipologia	2018	2019	2020	2021
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	15,98%	15,18%	14,76%	13,53%
	Dichiarato e non versato	7,45%	7,08%	6,88%	6,31%
	Totale non versato	23,43%	22,26%	21,64%	19,85%
Gap IVA EDIZIONE 2023 in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	15,60%	13,68%	12,56%	9,21%
	Dichiarato e non versato	7,48%	6,56%	6,02%	4,42%
	Totale non versato	23,08%	20,24%	18,58%	13,63%
Differenze tra il Gap IVA attuale e l'edizione 2023	Non dichiarato	15,98%	15,18%	14,76%	13,53%
	Dichiarato e non versato	7,45%	7,08%	6,88%	6,31%
	Totale non versato	23,43%	22,26%	21,64%	19,85%

II.4 REVISIONI DEL GAP DELL'IRAP

Dal punto di vista dell'analisi di qualità delle banche dati, per l'anno d'imposta 2021, si segnala la disponibilità dei dati dichiarativi definitivi, ma l'elemento determinante della revisione del valore del gap nell'imposta per tutta la serie storica considerata è stato l'aggiornamento del benchmark Istat, che ha rivisto al rialzo i dati di contabilità nazionale. Tale aggiornamento non modifica la dinamica già registrata nella precedente versione delle stime, sia con riferimento al gap non dichiarato in valore assoluto sia per quanto riguarda la propensione al gap, ma solo l'ammontare (sempre in aumento rispetto alla versione scorsa, con l'esclusione della propensione 2019). La previsione del non dichiarato per il 2021 è risultata così più marcata del previsto.

La serie dei mancati versamenti ha subito dei minimi cambiamenti rispetto all'ultima versione rilasciata, dovuti all'aggiornamento degli archivi dei controlli automatizzati delle dichiarazioni. In particolare, si segnala sul 2021 la più rilevante riduzione nell'ammontare dichiarato e non versato (che passa da 1.138 milioni di euro a 1.103 milioni di euro). I dati dei mancati versamenti per il 2021 sono ancora provvisori.

TABELLA II.4.1: GAP IRAP (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2024 E L'ATTUALE. ANNI 2018-2021

Aggregato	Tipologia	2018	2019	2020	2021
Gap IRAP EDIZIONE ATTUALE	Non dichiarato	4.285	4.023	3.768	3.816
	Dichiarato e non versato	1.069	1.017	724	1.103
	Totale non versato	5.354	5.040	4.492	4.920
Gap IRAP EDIZIONE 2024	Non dichiarato	4.134	3.925	3.625	3.598
	Dichiarato e non versato	1.067	1.021	732	1.138
	Totale non versato	5.202	4.946	4.358	4.736
Differenze tra il gap IRAP attuale e l'edizione 2024	Non dichiarato	151	98	143	218
	Dichiarato e non versato	2	-4	-8	-34
	Totale non versato	152	93	135	184

Le revisioni del *tax gap* in valore hanno comportato, naturalmente, revisioni anche in termini di propensione (Tabella II.4.2). Si segnala che, rispetto alla precedente *release*, si è osservato una riduzione della propensione al *gap* per il 2020 sul 2019 meno ampia del previsto (in maniera consequenziale a quanto osservato per il *gap* in valore assoluto) ed una propensione di un 0,5% più alta per il 2021 derivante da un *gap* in valore accresciuto di circa 200 milioni nella nuova stima.

TABELLA II.4.2: PROPENSIONE AL GAP IRAP (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2024 E L'ATTUALE. ANNI 2018-2021

Aggregato	Tipologia	2018	2019	2020	2021
Gap IRAP EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPp) ¹	Non dichiarato	15,1%	14,0%	14,4%	12,7%
	Dichiarato e non versato	3,8%	3,5%	2,8%	3,7%
	Totale non versato	18,9%	17,5%	17,1%	16,4%
Gap IRAP EDIZIONE 2024 in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPp) ¹	Non dichiarato	14,7%	14,2%	13,9%	12,1%
	Dichiarato e non versato	3,8%	3,7%	2,8%	3,8%
	Totale non versato	18,5%	17,9%	16,7%	15,9%
Differenze tra il gap IRAP in % dell'imposta potenziale attuale e l'edizione 2024	Non dichiarato	0,5%	-0,2%	0,5%	0,6%
	Dichiarato e non versato	0,0%	-0,2%	0,0%	-0,1%
	Totale non versato	0,4%	-0,4%	0,4%	0,5%

II.5 REVISIONI DEL GAP DELLE LOCAZIONI

Per quanto riguarda il *gap* relativo alle locazioni, non sono intervenute modifiche metodologiche rispetto alla precedente edizione, pertanto, le differenze osservate sono imputabili esclusivamente all'aggiornamento delle fonti di dati utilizzate nel calcolo.

TABELLA II.5.1: GAP LOCAZIONI (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2024 E L'ATTUALE. ANNI 2018-2021.

	Anno	2018	2019	2020	2021
Gap LOCAZIONI VERSIONE ATTUALE	Complessivo	970	935	716	625
Gap LOCAZIONI VERSIONE 2024	Complessivo	1.052	945	526	222
Differenze tra il Gap LOCAZIONI versione attuale e l'edizione 2024	Complessivo	-81	-10	191	403

TABELLA II.5.2: PROPENSIONE AL GAP LOCAZIONI (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2024 E L'ATTUALE. ANNI 2018-2021.

	Anno	2018	2019	2020	2021
Gap LOCAZIONI in % dell'imposta potenziale VERSIONE ATTUALE	Complessivo	11,3%	10,9%	9,0%	7,8%
Gap LOCAZIONI in % dell'imposta potenziale VERSIONE 2024	Complessivo	12,1%	11,0%	6,8%	2,9%
Differenze tra il Gap LOCAZIONI IN % dell'imposta potenziale versione attuale e l'edizione 2024	Complessivo	-0,8%	-0,1%	2,2%	4,9%

III. ALTRE METODOLOGIE

III.1 LE FRODI INTRACOMUNITARIE PER MISSING TRADER

Per stimare la perdita di gettito IVA derivante da frodi MTIC, l'Agenzia delle Entrate ha sviluppato un metodo di stima di tipo *bottom-up*, ossia basato sulla modellizzazione del fenomeno a partire dai micro-dati a disposizione dell'amministrazione fiscale.

La metodologia implementata è sviluppata su un modello a due stadi: il primo stadio stima mediante un modello logistico sul *training set* la probabilità che un soggetto sia un *Missing Trader* (MT). Il secondo stadio del modello prevede la stima dell'IVA evasa per mezzo di frodi MTIC.

Nel primo stadio, la variabile risposta è rappresentata da una variabile dicotomica, il cui valore sul soggetto i -esimo è pari a 1 nel caso questi sia identificabile come MT e 0 altrimenti. A tale scopo, è cruciale individuare una "definizione operativa" dei candidati MT, incrociando le informazioni presenti nelle differenti basi dati a disposizione dell'Agenzia dell'Entrate. Il MT è un soggetto che simula operazioni per ottenere guadagni da frodi IVA sfruttando il meccanismo del salto di imposta. Di fatto, acquista dall'estero e rivende nel mercato interno e nel momento in cui si forma il debito IVA sparisce non versando l'imposta all'erario.

Di conseguenza, nel presente studio, sono considerati candidati MT ($F_i = 1$) i contribuenti che hanno le seguenti informazioni:

- Acquisti intracomunitari registrati su VIES³⁷,
- Nessun versamento IVA,
- Cessioni sul mercato domestico,
- Emanazione di un provvedimento di cessazione d'ufficio notificato alla partita IVA³⁸.

La controparte dei MT ($F_i = 0$) nel modello logit è dato da contribuenti che hanno:

- Acquisti intracomunitari su VIES,
- Versamenti IVA maggiori di 100.000 €,
- Cessioni sul mercato domestico.

Nel secondo stadio del modello è stimato il *gap* IVA causato da frodi intracomunitarie. La variabile obiettivo del secondo stadio è l'IVA sottratta da frodi MTIC, calcolata come differenza tra l'IVA registrata in fattura nelle cessioni domestiche e l'IVA versata all'erario.

La stima del *gap* IVA imputabile a frodi MTIC è ottenuta come prodotto, per ogni soggetto della platea, fra la probabilità stimata nel primo stadio che il contribuente sia MT per l'imposta evasa, descritta sopra, condizionatamente a questa ipotesi.

La popolazione di riferimento, per ogni anno di imposta analizzato, è stata costruita selezionando le partite IVA per cui risultino acquisti intracomunitari, registrati nel database VIES, e che

³⁷ Per poter effettuare operazioni intracomunitarie, i soggetti IVA devono essere inclusi nell'archivio VIES (*VAT information exchange system*). L'opzione per effettuare queste operazioni può essere espressa direttamente nella dichiarazione di inizio attività oppure, successivamente, telematicamente, in modalità diretta o tramite i soggetti incaricati di cui ai commi 2-bis e 3 dell'articolo 3 del Dpr 322/1998. L'obbligo di essere inclusi nell'archivio VIES riguarda tutti i soggetti che esercitano attività impresa, arte o professione, nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione. Inoltre, la richiesta può essere fatta anche dai soggetti non residenti che presentano la dichiarazione per l'identificazione diretta ai fini Iva (modello ANR) o che si identificano tramite nomina di un rappresentante fiscale.

³⁸ Per contrastare il fenomeno delle frodi, i funzionari dell'amministrazione fiscali potrebbero decidere di chiudere le partite IVA per le quali sono riscontrati comportamenti fraudolenti. Nell'anagrafe tributaria, per tali soggetti sono riportati i motivi di cessazione: "PROVVEDIMENTO CESSAZIONE P. IVA (A.35, C.15-BIS, DPR 633/72)" e "PROVVEDIMENTO CESSAZIONE P. IVA (A.35, C.15-BIS1, DPR 633/72)".

abbiano operazioni di vendita sul territorio domestico, derivate dai dati di fatturazione elettronica³⁹.

Sono stati espunti dalla platea quei soggetti per i quali si possa ipotizzare una probabilità significativamente bassa di un comportamento da MT: l'individuazione dei criteri di esclusione si è basata su un'accurata analisi esplorativa dei casi di frodi intracomunitarie rinvenibili nelle base dati dell'Agenzia delle Entrate. L'analisi ha condotto all'esclusione di tutti quei soggetti che:

- risultano formalmente cessate, non di ufficio, nell'anno di imposta di interesse;
- non effettuano cessioni B2B "tracciate",
- risultino essere enti commerciali e non commerciali,
- appartengono a settori economici quali l'Agricoltura, Pubblica Amministrazione e Difesa, Istruzione, Salute, Attività artistiche e Organizzazioni internazionali,
- hanno forme societarie che comportano responsabilità illimitata e personale dei soci (società di persone),
- hanno altre forme societarie solitamente incompatibili con la figura del MT come società per azioni, consorzi, cooperative e simili,
- hanno fatto ricorso alle procedure per la crisi d'impresa.

La platea è stata ulteriormente filtrata escludendo sia i soggetti di piccola dimensione economica, che eventuali *outliers* nella distribuzione della variabile di imponibile per le operazioni attive risultanti da fattura elettronica.

Il *training set* è costituito dalle partite IVA aventi acquisti intracomunitari, con cessioni sul mercato domestico e che risultino cessate d'ufficio da anagrafica tributaria, senza alcun pagamento dell'imposta all'Erario e dall'insieme delle partite IVA non cessate, aventi acquisti intracomunitari, con cessioni sul mercato domestico e con versamenti IVA superiori ai 100.000 €, negli anni di imposta dal 2021 al 2023. Il campione risulta composto da 103.944 soggetti, di cui 32.261 sono relativi all'anno di imposta 2021, 34.325 sono riferiti al 2022, 37.358 sono relativi all'anno di imposta 2023.

Le variabili esplicative utilizzate nel modello sono state scelte sulla base delle principali caratteristiche riconducibili ad un MT e sintetizzate nella Tabella III.1.1:

³⁹ Introdotta dalla Legge di Bilancio 2018, dal 1° gennaio 2019 vige l'obbligo di fattura elettronica sia nel caso in cui la cessione del bene o la prestazione di servizio è effettuata tra due operatori IVA (operazioni B2B, *Business to Business*), sia nel caso in cui la cessione/prestazione è effettuata da un operatore IVA verso un consumatore finale (B2C, *Business to Consumer*). Le informazioni presenti in fattura elettronica sono alimentate dalle seguenti basi informative: fattura elettronica verso la Pubblica Amministrazione (FPA); fattura elettronica verso i privati (FPR); fattura elettronica verso i privati in forma semplificata (FSM); fatture emesse comunicate ai fini dell'Esterometro (DTE); fatture ricevute ai fini dell'Esterometro (DTR).

TABELLA III.1.1. DESCRIZIONE DELLE VARIABILI ESPLICATIVE DELLA PROBABILITÀ DI ESSERE UN MT.			
Caratteristica	Nome variabile	Spiegazione	Fonte
Acquisti intracomunitari di merci	Acq_merci_vies	Ammontare di acquisti intracomunitari di merci	VAT Information Exchange System
Fatturato per addetto	Fatt_lav	volume di vendite rapportato al numero di lavoratori	Sintetico e fatture
Commercio di apparecchiature elettroniche	Comm_ICT	dicotomica pari a 1 se l'attività prevalente risulta essere "commercio all'ingrosso di apparecchiature ICT", corrispondente al codice ATECO (3 digit) 46.5	Anagrafica tributaria
	Comm_confin	dicotomica pari a 1 se l'attività prevalente risulta essere "commercio all'ingrosso di beni di consumo finale", corrispondente al codice ATECO (3 digit) 46.4	Anagrafica tributaria
Tipologia societaria	Flg_srl	dicotomica pari a 1 se il soggetto è una società a responsabilità limitata	Anagrafica tributaria
	Dittaind	Dicotomica pari a 1 se il soggetto è una ditta individuale	Anagrafica tributaria
Dichiarazione IVA	FLG_DIC_IVA	Dicotomica pari a 1 se il soggetto presenta dichiarazione IVA per l'anno di imposta oggetto di analisi	Dichiarazione IVA
Aliquota	Aliquota	Percentuale del reddito, del patrimonio o del valore imponibile, in base alla quale si determina l'imposta dovuta	Sintetico e fattura
Dichiarazioni IVA negli anni precedenti	Assenza_dic_prec	Dicotomica pari ad 1, se il contribuente non ha presentato dichiarazione IVA nei 5 anni precedenti all'anno di imposta analizzato	Dichiarazione IVA
Scarsità di acquisti domestici rispetto alle vendite domestiche	Flg_acq_w_vendita_IT	dicotomica pari a 1 se il rapporto tra gli acquisti (ricostruito passivo) e le vendite (ricostruito attivo) in Italia è inferiore a 0,10.	Sintetico e fatture
Demografia	Cf_new	Dicotomica pari a 1 se la partita IVA è stata aperta nei 4 anni precedenti all'anno di imposta analizzato	Anagrafica tributaria
Ripartizione territoriale	Centro	Dicotomica pari a 1 se il contribuente ha residenza nel centro Italia	Anagrafica tributaria
	Sud	Dicotomica pari a 1 se il contribuente ha residenza nel sud Italia	Anagrafica tributaria

I risultati ottenuti dalla stima del modello logistico - contenuti nella Tabella 2 - confermano che la probabilità di essere un MT è maggiore per i soggetti che operano in settori in cui vengono commercializzati beni facilmente trasportabili e ad alto contenuto tecnologico (*Comm_ICT* e *Comm_confin* presentano coefficiente positivo).

Inoltre, la probabilità che un soggetto sia MT aumenta se ha un ammontare maggiore di acquisti intracomunitari di merci nell'anno (*Acq_merci_vies*).

La probabilità di essere MT è maggiore se un contribuente ha aperto la partita IVA nei quattro anni precedenti all'anno di imposta analizzato (*Cf_new*).

Dall'analisi effettuata, è più probabile che un soggetto sia MT se non ha presentato la dichiarazione IVA nel periodo di imposta oggetto di analisi (ciò spiega il coefficiente negativo relativo alla variabile *Flg_dic_IVA*). In aggiunta, è stato inserito come ulteriore indicatore di rischio per

l'identificazione dei soggetti MT, una variabile dicotomica relativa alla presentazione delle dichiarazioni IVA negli anni antecedenti all'anno di imposta analizzato (*Assenza_dic_prec*). I risultati confermano che la probabilità di essere MT sia maggiore se il soggetto non presenta dichiarazione in uno dei cinque anni precedenti all'anno studiato.

Infine, le movimentazioni di merci o servizi caratterizzanti l'operato del MT sono principalmente interessate da acquisizione da fornitori esteri intracomunitari di beni o servizi e da vendite a società o consumatori finali domestici: il coefficiente positivo associato alla variabile *Flg_acq_w_vendite_IT* indicherebbe che il soggetto acquista in maniera notevolmente ridotta sul mercato interno (in termini monetari) rispetto a quanto vende sul territorio nazionale. Vengono, inoltre, inserite come variabili di controllo la tipologia di società (*Flg_srl* e *Dittaind*), l'aliquota, il fatturato per addetto (*Fatt_lav*), la ripartizione territoriale (*Centro* e *Sud*).

TABELLA III.1.2. RISULTATI DEL MODELLO LOGIT			
Variabili	Coefficienti	Std. Error	
Comm_confin	0,387	0,108	***
Acq_merci_cat(15k,50k]	0,482	0,184	**
Acq_merci_cat(50k, 250k]	0,935	0,166	***
Acq_merci_cat(250k,+oo)	1,357	0,153	***
Comm_ICT	1,313	0,178	***
Assenza_dic_prec	1,509	0,143	***
Flg_acq_w_vendite_IT	2,134	0,088	***
Aliquota	2,642	1,041	*
Flg_dic_IVA	-7,567	0,177	***
Fatt_lav	-0,001	0,001	*
Cf_new	2,260	0,149	***
Dittaind	3,520	0,364	***
Flg_srl	1,997	0,341	***
Sud	2,356	0,092	***
Centro	1,737	0,093	***
Intercetta	-3,166	0,447	***

Significatività: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.10

III.2 METODOLOGIA *BOTTOM UP* PER LA STIMA DEL GAP NEI REGIMI AGEVOLATI “MINIMI” E FORFETARI

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

L'approccio *bottom-up* proposto si basa sulle informazioni derivanti dagli accertamenti effettuati sui singoli contribuenti e prevede la stima del *tax gap* mediante l'applicazione di un modello

di Heckman⁴⁰, al quale viene aggiunto un ulteriore stadio al fine di fornire una corretta quantificazione dell'evasione. Infatti, nel **primo stadio** si corregge la distorsione da selezione⁴¹ stimando la probabilità di essere selezionato per l'accertamento mediante un modello Probit in cui la variabile risposta è una variabile dicotomica che vale 1 per i contribuenti sottoposti ad accertamento nel periodo considerato e 0 altrimenti. Le variabili esplicative considerate per la definizione del modello comprendono sia le caratteristiche del contribuente (ad esempio l'età) sia le caratteristiche dell'attività svolta (settore di attività economica, presenza o meno di lavoratori dipendenti, importi dichiarati...). Nel **secondo stadio**, si stima invece l'imponibile evaso da ogni contribuente per ciascun anno di imposta, attraverso l'uso di un modello di regressione lineare nel quale la correzione della distorsione da selezione viene effettuata includendo tra i regressori l'*Inverse Mills Ratio* ottenuto come output dal primo stadio.

Nel **terzo ed ultimo stadio**, si individuano i contribuenti per i quali la BIT supera la soglia di ricavi per cui era possibile accedere al regime agevolato in base alla normativa vigente nell'anno di imposta in questione. Questa fase risulta di particolare importanza, in quanto è necessario rilevare la base imponibile da escludere dalla stima del *tax gap* nei regimi agevolati e, dunque, da riportare nella stima del *tax gap* IVA, IRAP ed IRPEF. A tal fine è necessario innanzitutto riuscire a ricostruire l'anno di imposta dal quale sarebbe avvenuta la decadenza del regime per quei contribuenti che, in base alle nostre stime, avrebbero superato la soglia prestabilita.

Nel regime dei minimi, il superamento della soglia prestabilita comporta la decadenza del regime dall'anno successivo a quello in cui è avvenuto il superamento, purché i ricavi siano comunque non superiori a 45.000 euro, mentre la decadenza occorre dallo stesso anno in cui si è verificato il superamento se i ricavi superano la soglia dei 45.000 euro. Differentemente, nel regime forfetario, la fuoriuscita dal regime si determina sempre nell'anno successivo al superamento della soglia dei ricavi prevista dalla legge. Per tale motivo, una volta individuati tutti i contribuenti per i quali la BIT è maggiore della soglia prestabilita, si prosegue operando un'ulteriore distinzione: i contribuenti in regime dei minimi con una BIT maggiore di 45.000 euro vengono esclusi dalla stima del *tax gap* nei regimi agevolati dell'anno di imposta corrente; tutti gli altri contribuenti con una BIT maggiore alla soglia prestabilita, e che risultano ancora in regime agevolato negli anni successivi, vengono invece esclusi dalla stima del *tax gap* nei regimi agevolati a partire dall'anno di imposta successivo al superamento della soglia⁴².

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

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

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

Rispetto alle edizioni precedenti, a partire dalla Relazione sull'evasione 2024 è stata adottata una diversa metodologia di selezione delle variabili esplicative per i modelli del primo e secondo stadio, basata su una distinzione più marcata tra le variabili utilizzate nel modello di selezione e quelle impiegate nel modello di outcome. Questo approccio ha portato a stime più accurate rispetto alle selezioni effettuate nelle edizioni precedenti.

⁴⁰ La verifica delle ipotesi previste da Heckman (1976), tra cui l'assunzione che i dati si distribuiscano normalmente, è propeudeutica alla scelta dell'utilizzo di tale modello. Al fine di fornire dei risultati robusti, si prevede di prendere in considerazione anche metodi di stima non parametrici.

⁴¹ La popolazione relativa ai contribuenti accertati non può essere considerata rappresentativa dell'intera platea dei contribuenti, in quanto gli accertatori non selezionano i contribuenti da accertare in maniera completamente casuale. Per tale motivo, risulta necessario correggere questa distorsione da selezione.

⁴² Si noti, tuttavia, che non sono da escludere dalla platea quei contribuenti che, in conseguenza di un superamento di soglia, siano passati dal regime dei minimi al regime forfetario.

La selezione di variabili esplicative del primo stadio del modello, che stima la probabilità di essere accertati, e del secondo stadio, concernente la stima del maggior imponibile accertato, sono visibili in Tabella III.2.1 colonna 3.

Tale selezione è stata applicata retroattivamente anche agli anni d'imposta analizzati nelle precedenti edizioni. Per gli anni 2012-2014, caratterizzati dalla sola presenza dei minimi, si è operata una stima separata ed è stata rimossa la variabile "Contribuente in regime forfettario". L'analisi dei dati ha mostrato che, sebbene l'andamento della propensione negli anni 2012-2016 sia rimasto sostanzialmente invariato rispetto a quanto riportato nelle precedenti relazioni, i valori percentuali sono risultati inferiori, così come il gap.

TABELLA III.2.1 - VARIABILI UTILIZZATE NEI DUE STADI DEL MODELLO PER LA STIMA DEL GAP NELLE DIVERSE EDIZIONI DELLA RELAZIONE			
Edizione relazione	2022	2023	2024-2025
Platea analizzata	Minimi AI 2012-2014 (1)	Regimi agevolati AI 2015-2016 (2)	Minimi AI 2012-2014 Regimi agevolati AI 2015-2018 (3)
Variabili esplicative I stadio	Totale componenti positivi	Totale componenti positivi	Reddito al netto delle perdite soggetto a imposta sostitutiva.
	Codice ATECO in classi	Codice ATECO in classi	Codice ATECO in classi
	Età in classi	Età in classi	Età in classi
	Genere del contribuente	Genere del contribuente	Genere del contribuente
	Regione di residenza	Regione di residenza	Contribuente in regime forfettario
	Presenza di almeno un dipendente	Presenza di almeno un dipendente	Presenza di almeno un dipendente
	Anno d'imposta	Anno d'imposta	Anno d'imposta
Variabili esplicative II stadio	Totale componenti positivi	Totale componenti positivi	Totale componenti positivi
	Presenza di almeno un dipendente	Presenza di almeno un dipendente	Totale componenti negativi
	Età in classi	Età in classi	Età in classi
	Genere del contribuente	Genere del contribuente	Genere del contribuente
	Codice ATECO in classi	Codice ATECO in classi	Inverse Mills Ratio
	Inverse Mills Ratio	Inverse Mills Ratio	
		Contribuente in regime forfettario	

III.3 LA STIMA BOTTOM UP DEL GAP IRES DEI GRANDI CONTRIBUENTI

La quantificazione dell'evasione dell'Imposta sui Redditi delle Società (IRES) è tradizionalmente condotta tramite un approccio di tipo "top-down", che consente di individuare il valore complessivo del tax gap senza tuttavia fornire una disaggregazione dell'aggregato totale. Tale imposta grava su soggetti diversi, quali gli Enti non commerciali (ENC) e le Società di capitali (SC), i quali possono presentare livelli di propensione all'evasione anche molto differenti in base a diversi fattori, quali il settore di attività economica e la dimensione della società stessa. In prima battuta, l'Agenzia delle entrate ha quindi avviato la stima del tax gap riferito ai cosiddetti Grandi Contribuenti (GC), soggetti sottoposti all'imposta IRES che si caratterizzano per dimensioni economiche rilevanti e che, proprio per questo, sono sottoposti a uno specifico modello di controllo con presidio dedicato.

Le informazioni disponibili e le peculiarità di questo gruppo di contribuenti rendono infatti possibile l'applicazione di diverse metodologie di analisi, allo scopo di ottenere non solo una stima

più robusta e attendibile, ma anche di fornire delle previsioni per gli anni di imposta non ancora coperti da accertamenti fiscali. L'attendibilità di tali stime sarà successivamente verificata nel tempo e oggetto di futura analisi, in funzione delle caratteristiche dei modelli utilizzati, dell'andamento del contesto economico e del livello intrinseco di compliance fiscale dei contribuenti coinvolti.

La platea IRES GC

Seguendo l'operatività dell'Agenzia delle entrate, sono considerati Grandi Contribuenti (GC) i soggetti con volume d'affari, ricavi o compensi superiori a 100milioni di euro.

Per ogni anno di imposta, tale soglia viene identificata considerando il valore maggiore tra queste tre dimensioni indicate come nel seguente modo:

- i ricavi, come da articolo 85, comma 1, lett. a) e b), del T.U.I.R.
- l'ammontare lordo complessivo dei compensi derivanti dall'esercizio di arti e professioni, come da articolo 53, comma 1, del T.U.I.R.
- il volume d'affari, come da articolo 20 del Dpr n. 633/1972

All'interno della macrocategoria dei Grandi Contribuenti sono presenti le cosiddette "imprese di più rilevante dimensione", ossia quelle che nell'anno d'imposta considerato presentano un volume d'affari o ricavi non inferiore a centocinquanta milioni di euro (duecento milioni fino al 31/12/2010 e trecento fino al 31/12/2009). Tale soglia è funzionale all'individuazione dei contribuenti sottoposti all'ulteriore attività di tutoraggio, ed è destinata a sovrapporsi alla soglia di identificazione dei Grandi Contribuenti entro il 31 dicembre 2011.

Rispetto al resto della platea IRES, dalla **TABELLA** si può notare che l'imposta netta dichiarata dai GC rappresenta più di un terzo del totale dell'imposta IRES dichiarata, con un massimo nell'anno di imposta 2013 (42%) e un minimo nel 2016 (33,67%). I risultati non presentano grandi difformità se escludiamo dalla comparazione gli Enti Non Commerciali (ENC), come presentato nelle ultime due righe della Tabella III.3.1.

TABELLA III.3.1. IMPOSTA NETTA IRES DICHIARATA DAI GRANDI CONTRIBUENTI, CONFRONTO CON LA TOTALITÀ DELLA PLATEA IRES.					
Anno di Imposta	2012	2013	2014	2015	2016
GC: imposta netta IRES	€ 13.756.893	€ 13.511.108	€ 13.446.073	€ 13.550.390	€ 11.134.485
Totale IRES imposta netta	€ 34.286.288	€ 31.861.933	€ 33.306.862	€ 34.137.524	€ 33.073.674
% del totale	40,1%	42,4%	40,4%	39,7%	33,7%
Totale IRES SC imposta netta	€ 33.704.709	€ 31.259.514	€ 32.538.346	€ 33.358.290	€ 32.233.737
% GC su totale SC	40,8%	43,2%	41,3%	40,6%	34,5%

I Grandi Contribuenti sono sottoposti a un ampio spettro di attività di controllo affidate alle Direzioni Regionali, che includono la liquidazione e il controllo formale delle dichiarazioni, il controllo sostanziale nei termini previsti dalla normativa, il recupero dei crediti inesistenti utilizzati in compensazione, la gestione del contenzioso e i rimborsi in materia di imposte dirette e IVA. A queste si affianca l'attività di tutoraggio prevista per le imprese di maggiore dimensione, che comporta un monitoraggio annuale approfondito delle dichiarazioni fiscali.

Il tutoraggio assume la forma di un monitoraggio continuativo, che orienta la scelta degli strumenti di controllo, quali verifiche approfondite o l'aggiornamento della scheda del contribuente. Questa modalità operativa consente di concentrare le risorse sulle aree a maggiore criticità, migliorando l'efficienza complessiva dei controlli. Inoltre, in linea con esperienze già diffuse a livello internazionale, il tutoraggio favorisce un dialogo costante tra Amministrazione e contribuente, rafforzando l'adempimento spontaneo e assicurando maggiore certezza giuridica.

Per gli anni di imposta 2012-2016 sono stati classificati come Grandi Contribuenti circa 3.000 soggetti, di cui circa il 65% è qualificabile come di rilevante dimensione.

Nello stesso periodo, più di un terzo della platea è stato oggetto di accertamento unificato ogni anno di imposta. Il presidio dei soggetti di rilevante dimensione è leggermente maggiore ma non si discosta profondamente dal resto della platea.

TABELLA III.3.2. NUMEROSITÀ E PRESIDIO TRAMITE ACCERTAMENTO UNIFICATO DELLA PLATEA DEI GRANDI CONTRIBUENTI E DETTAGLIO SOGGETTI DI RILEVANTE DIMENSIONE.

Anno di Imposta	2012	2013	2014	2015	2016
Numero di Grandi Contribuenti	2.900	2.916	2.946	3.041	3.060
- di cui di rilevante dimensione	1.866	1.876	1.912	1.997	2.013
Con Accertamento Unificato	1.184	1.082	1.083	1.042	1.001
- di cui di rilevante dimensione	810	748	777	761	741
% Accertati tot Platea	40,8%	37,1%	36,8%	34,3%	32,7%
% Accertati rilevante dimensione	43,4%	39,9%	40,6%	38,1%	36,8%

I modelli di stima del Tax Gap IRES GC

Per elaborare una stima solida e rappresentativa del tax gap annuale relativo ai GC, sono stati impiegati congiuntamente tre differenti approcci statistici: l'analisi dei valori estremi, il *clustering* e il *matching* statistico. Questa scelta risponde all'esigenza di conferire maggiore robustezza ai risultati, di allinearsi alle pratiche adottate in altri Paesi e, al contempo, di adattare le analisi alle esigenze operative interne, che influenzano i presupposti statistici applicabili.

L'utilizzo integrato di tali approcci consente di rafforzare la robustezza delle stime, riducendo la probabilità di distorsioni legate a singole ipotesi modellistiche. I risultati ottenuti mostrano una buona coerenza tra le tre metodologie: il metodo dei valori estremi tende a restituire una stima leggermente più elevata del gap, circostanza riconducibile all'interazione tra l'operatività selettiva dei controlli e le assunzioni teoriche sottostanti al modello. Al contrario, il *clustering* e il *matching* statistico restituiscono risultati pressoché allineati, rafforzando la validità dell'approccio combinato.

Valori estremi

La metodologia dei valori estremi si basa sul presupposto teorico che le osservazioni di maggiore entità di un processo stocastico seguano una distribuzione di tipo Pareto-Zipf. In questo contesto, si assume che i redditi dei Grandi Contribuenti - e, per estensione, l'entità dell'imposta evasa - si distribuiscano secondo tale legge. Ne deriva che l'evasione fiscale tende a concentrarsi nei contribuenti meno *compliant*, e che la sua intensità decresce rapidamente all'aumentare della compliance.

Il procedimento prevede l'ordinamento dei contribuenti accertati in base alla Maggiore Imposta Accertata (MIA), e l'associazione a ciascuno di essi di un *rank* crescente. Solo i contribuenti appartenenti alla coda superiore della distribuzione (i "valori estremi") sono considerati nella stima, che viene condotta attraverso una regressione lineare OLS che usa come variabile dipendente il logaritmo in base dieci della MIA e come unico regressore il logaritmo in base dieci del *rank* ottenuto al primo step. I parametri stimati definiscono la curva di Pareto, la cui integrazione permette di ottenere una quantificazione dell'imposta evasa sull'intera popolazione dei GC.

Il Clustering

Un secondo approccio si basa su un algoritmo di *clustering* in due fasi, finalizzato a segmentare la popolazione dei GC in gruppi omogenei per comportamento dichiarativo. In particolare, nella prima fase è stato eseguito un *clustering K-modes* per effettuare un raggruppamento preliminare. Sono state utilizzate variabili categoriche (presenza/assenza di dichiarazione IRES, IVA e

imposta versata), al fine di identificare e isolare contribuenti con comportamenti dichiarativi anomali. La seconda fase si è basata sull'algoritmo K-prototipi (per dati misti), applicato unicamente sul *cluster* di maggiore dimensione risultante dalla prima fase. Tale clusterizzazione produce un'ulteriore suddivisione in 10 *cluster*, da aggiungere ai 3 *cluster* anomali iniziali, per un totale finale di 13 gruppi.

All'interno di ciascun *cluster*, ai contribuenti non accertati viene imputata l'evasione stimata sulla base del rapporto tra la Maggiore Imposta Definita (MID) e i ricavi medi dei soggetti accertati appartenenti allo stesso *cluster*. Tale assunzione si fonda sull'ipotesi che contribuenti con comportamenti dichiarativi simili presentino anche un profilo di rischio omogeneo.

Matching statistico

Il terzo metodo applicato è il *nearest-neighbour matching*, una tecnica non parametrica che stima l'evasione potenziale dei contribuenti non controllati associandoli a soggetti accertati con caratteristiche simili. In particolare, ogni contribuente controllato è abbinato ad almeno otto contribuenti non controllati, i c.d. "vicini", in base alla distanza tra le variabili dichiarative. Per ciascun soggetto non trattato, si imputa l'evasione potenziale come media delle Maggiore Imposta Dichiarata (MID) osservate nei soggetti trattati più simili. Anche in questo caso, l'ipotesi centrale è che la similarità nei comportamenti dichiarativi consenta una stima attendibile del rischio fiscale.

Risultati

Di seguito sono riportati i risultati della propensione all'evasione stimata per gli anni di imposta 2012-2016, sui quali è stata effettuata l'analisi sperimentale della metodologia.

Si può notare come quella dei valori estremi rappresenti una stima *upper bound* dell'evasione, in quanto riflette la distribuzione degli importi evasi accertati e risente delle ipotesi conservative alla base del modello, che tendono a sovrastimare l'ammontare del gap. Infatti, mentre il modello si basa su una distribuzione puramente *risk-based* degli accertamenti, l'operatività italiana è tale da accertare più di un terzo della platea ogni anno, diminuendo in parte la prevalenza del fattore di rischio. D'altro canto, le stime ottenute tramite i metodi del *clustering* e del *matching* sono molto simili, circostanza che conferma la solidità delle ipotesi alla base e rafforza la robustezza dei risultati, mostrando come approcci differenti convergano verso valori coerenti.

TABELLA III.3.3 PROPENSIONE AL GAP IRES GC					
Anno di Imposta	2012	2013	2014	2015	2016
Valori Estremi	6,7%	8,9%	7,5%	8,5%	10,1%
Cluster	6,6%	7,0%	7,2%	7,2%	9,1%
Matching	5,7%	6,5%	6,8%	6,9%	9,2%
Media Clustering-Matching	6,1%	6,7%	7,0%	7,0%	9,1%

Conclusioni

Le stime qui presentate rappresentano una prima applicazione sperimentale di quantificazione della propensione all'evasione della platea dei Grandi Contribuenti, effettuata in via preliminare sugli anni di imposta 2012-2016. Dai risultati emerge chiaramente che questa platea mostra una propensione all'evasione inferiore rispetto all'insieme dei contribuenti IRES, che nello stesso periodo ha registrato una propensione media pari al 24,9%.

Sarà cruciale, nei prossimi anni di imposta, testare la robustezza e la stabilità di queste stime per verificarne l'affidabilità nel tempo. In particolare, il metodo dei valori estremi, pur essendo quello scientificamente ed operativamente più consolidato a livello internazionale (ad esempio già adottato dalle amministrazioni fiscali di Regno Unito e Australia), nel nostro contesto produce

una tendenza alla sovrastima, poiché risente della distribuzione degli importi evasi e del livello di rischio sottostante. L'operatività italiana, che prevede l'accertamento annuale di oltre un terzo della platea, riduce infatti il peso della selezione basata esclusivamente sul rischio, avvicinandola a una configurazione quasi casuale. Al contrario, le metodologie di *clustering* e *matching* si sono dimostrate più solide, restituendo stime tra loro molto simili: la ragione sta nella loro capacità di aggregare i contribuenti in gruppi omogenei per comportamenti dichiarativi e profili di rischio. Inoltre, mentre i valori estremi restituiscono unicamente una misura complessiva della propensione al gap, *clustering* e *matching* permettono disaggregazioni più dettagliate, ad esempio per territorio o settore di attività economica, risultando quindi di grande utilità sia per l'operatività dell'Agenzia sia ai fini di *policy*.

Ai fini previsivi, ossia per estendere le stime a periodi di imposta più recenti, sarà fondamentale valutare la tenuta delle ipotesi sottostanti. Il metodo dei valori estremi, infatti, non è applicabile poiché richiede la chiusura completa degli accertamenti del corrispondente anno fiscale. Diventa dunque centrale comprendere come *clustering* e *matching* possano garantire stime affidabili anche in presenza di cambiamenti strutturali, sia di natura economica sia in termini di compliance dei contribuenti o di innovazioni normative. In questa prospettiva, un banco di prova significativo sarà rappresentato dall'impatto dell'istituto della *cooperative compliance*, introdotto già a partire dal periodo d'imposta 2016, ma con livelli di adesione crescenti nei successivi anni, il cui effetto potrà incidere in maniera rilevante sulla propensione all'evasione dei Grandi Contribuenti.

III.4 LA STIMA BOTTOM UP TEMATICA DELLE COMPONENTI DEL GAP IVA

La metodologia di tipo *bottom-up* tematica descritta nella Relazione Evasione 2023, e presentata nella Relazione Evasione 2024 solamente per le platee di Ditte individuali e Società di persone per l'anno 2021, è stata qui applicata alla intera platea dei contribuenti IVA per l'anno 2022. Si rammenta che il bottom up tematico rispetto al bottom up totale permette non solo di quantificare gli effetti di specifici comportamenti evasivi, ma anche di affinare le stime del gap complessivo, eliminando il problema del doppio conteggio legato agli effetti distorsivi derivanti dall'asimmetria del processo di rettifica delle dichiarazioni del contribuente.⁴³

Tale analisi ha permesso di distinguere le componenti del gap IVA, in funzione delle diverse operazioni effettuate dai contribuenti per le diverse platee considerate. In particolare, gli aspetti principali che sono stati analizzati corrispondono alle fonti primarie di gap IVA, ovvero la sotto-dichiarazione delle vendite e la sovra-dichiarazione dei costi. La prima è stata ricavata dalle informazioni presenti in dichiarazioni e accertamenti relativi al quadro VE, rigo 26 mentre la seconda proviene da quelle del quadro VF, rigo 71. L'evasione dovuta all'IVA portata in detrazione è stata scomposta nelle componenti oggettivamente e soggettivamente indetraibili (costi non inerenti e pro-rata, rispettivamente). Come approfondimento sono stati considerati due ulteriori fenomeni: l'evasione da aliquota, sia sul lato attivo che su quello passivo, e la scomposizione della sotto-dichiarazione dei ricavi nelle componenti B2B⁴⁴ e B2C mediante il quadro VT⁴⁵.

L'analisi è stata condotta analizzando sia l'ammontare del gap in valore assoluto sia la propensione all'evasione, definita come rapporto tra il gap e l'imposta potenziale per l'evasione da lato attivo, e come rapporto tra gap e dichiarato per l'evasione da lato passivo. La componente potenziale, ovvero l'imposta che si osserverebbe in caso di perfetta *compliance*, è stimata mediante i valori rettificati dell'imposta, ottenuti dai corrispondenti importi dichiarati, sommandovi i valori della maggiore imposta accertata.

⁴³ Per una discussione dettagliata sulla distinzione tra bottom up globale e per singole componenti, si rimanda all'appendice metodologica della relazione sull'evasione fiscale e contributiva, anno 2024

⁴⁴ Si ricorda che è esclusa dall'analisi la sotto-dichiarazione di imposta relativa alle cessioni B2B integralmente o parzialmente non detraibili (ad esempio, le cessioni verso coloro che operano in regime forfetario).

⁴⁵ Le sigle di quadro e riga si riferiscono alla dichiarazione IVA 2023 per anno di imposta 2022.

Vale la pena ricordare che le variabili *target* utilizzate nell'analisi sono le maggiori imposte accertate (MIA) dei diversi quadri dichiarativi.

La popolazione oggetto di studio è composta da 3,75 milioni di contribuenti, di cui 1,4 milioni di ditte individuali (39% del totale), 350 mila lavoratori autonomi (10%), 630 mila società di persone (17%) e 1,3 milioni di società di capitali (35%) che nell'anno di imposta 2022 hanno presentato una dichiarazione IVA o un Modello Unico⁴⁶.

La Tabella III.4.1 riporta alcune statistiche descrittive, utili per comprendere la struttura della platea IVA, la ripartizione delle singole platee e la loro importanza relativa in termini economici e fiscali. Possiamo notare come il grosso dell'iva di competenza (82%) venga dalle società di capitali, mentre le altre tre platee contribuiscono con quote dal 5% al 7%. Le platee differiscono sensibilmente per quanto riguarda la struttura economica: le società di persone e le ditte individuali sono infatti quelle più a contatto con il consumatore finale, con rispettivamente il 41% e il 47% della quota B2C sul dichiarato attivo. Seguono gli autonomi con il 24% e le società di capitali, con il 17% di quota B2C sull'attivo. Anche la struttura dei costi è indicativa, si nota subito come i lavoratori autonomi abbiano una imposta IVA lato attivo oltre sei volte l'IVA detraibile, mentre per le altre platee l'attivo è superiore al passivo del 24% (per le società di persone), del 22% (ditte individuali) o del 13% (società di capitali). Infine, si noti il contributo di ciascuna platea al gap di gettito: il 72% viene dalle società di capitali, che ricordiamo essere numerose e molto più rilevanti dimensionalmente. Un restante 18% viene dalle ditte individuali, mentre il 9% viene dalle società di persone. Sorprendentemente piccolo il contributo dei lavoratori autonomi, che contribuiscono solamente all'1% del *gap*.

TABELLA III.4.1 STATISTICHE DESCRITTIVE DELLE PLATEE COMPONENTI LA PLATEA IVA

	Numerosità	Quota su IVAEC totale	Quota B2c dichiarato	Rapporto ATT/PASS	Peso su gap
Ditte individuali	39%	5%	47%	1,22	18%
Lavoratori autonomi	10%	7%	24%	6,62	1%
Società di persone	17%	6%	41%	1,24	9%
Società di capitali	35%	82%	17%	1,13	72%
Totale	100%	100%	21%	1,16	100%

La propensione calcolata per le diverse platee e per il totale della platea IVA è riportata in Tabella III.4.2. Nel caso delle ditte individuali, ad esempio, la propensione all'evasione da lato attivo è del 26%⁴⁷, indicando quindi un'evasione di quasi un terzo dell'imposta a debito, mentre la propensione all'evasione da lato passivo è del 16%. Nel segmento B2B la propensione varia dal 29% delle ditte al 6% delle società di capitali. Passando al lato passivo, dove il meccanismo evasivo implica sovra-dichiarazione degli acquisti, la propensione va dal 17% dei lavoratori autonomi al 6% delle società di capitali. Per quanto riguarda il pro-rata, la propensione è sempre inferiore al 2% su tutte le platee.

TABELLA III.4.2: PROPENSIONE ALL'EVASIONE PER SINGOLO COMPONENTE DEL GAP DI IMPOSTA

	Sotto-dichiarazione vendite			Sovra-dichiarazione costi		
	Totale attivo	Attivo b2c	Attivo b2b	Totale passivo	Costi non inerenti	Pro-rata
Ditte individuali	26%	22%	29%	16%	14%	1,6%
Lavoratori autonomi	14%	11%	15%	17%	16%	0,9%
Società di persone	13%	12%	13%	7%	6%	0,6%
Società di capitali	6%	6%	6%	6%	6%	0,3%
Totale	8%	10%	8%	7%	6%	0,4%

⁴⁶ Sono escluse le operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate da soggetti che omettono la dichiarazione, o che sono coinvolti in frodi IVA.

⁴⁷ La propensione si calcola come rapporto fra maggiore imposta accertabile (MIA) stimata e imposta potenziale, composta a sua volta dalla somma di imposta dichiarata e MIA stimata.

Nella Figura III.4.1 sono riportati i **contributi delle componenti al gap** dal punto di vista del gettito, ossia depurato dal doppio conteggio derivante dalla mancata rettifica della struttura dei costi, per entrambe le platee esaminate. L'evasione da sovra-detrazione dei costi è la componente più rilevante del **gap**, rappresentando il 72% del totale del **gap** per il totale della platea IVA. La quota varia dal 44% dei lavoratori autonomi, per cui invece la quota di evasione lato attivo è maggioritaria, alle società di capitali dove invece sfonda 82%.

FIGURA III.4.1a: COMPONENTI DEL GAP DI IMPOSTA NELLE DITTE INDIVIDUALI

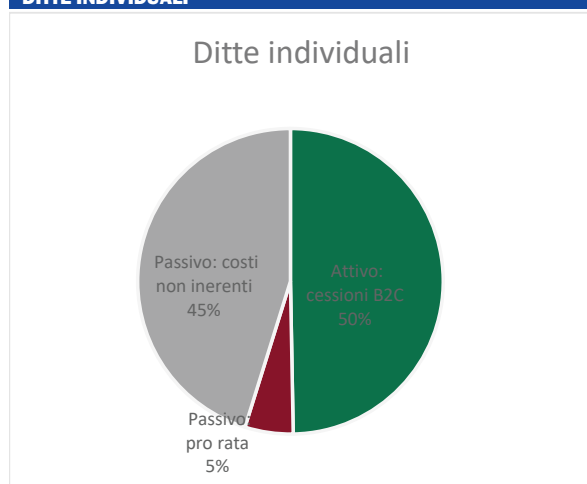


FIGURA III.4.1b: COMPONENTI DEL GAP DI IMPOSTA NEI LAVORATORI AUTONOMI

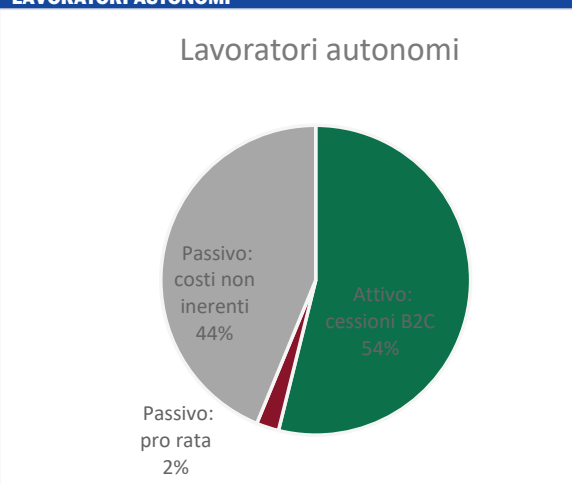


FIGURA III.4.1c: COMPONENTI DEL GAP DI IMPOSTA NELLE SOCIETÀ DI PERSONE

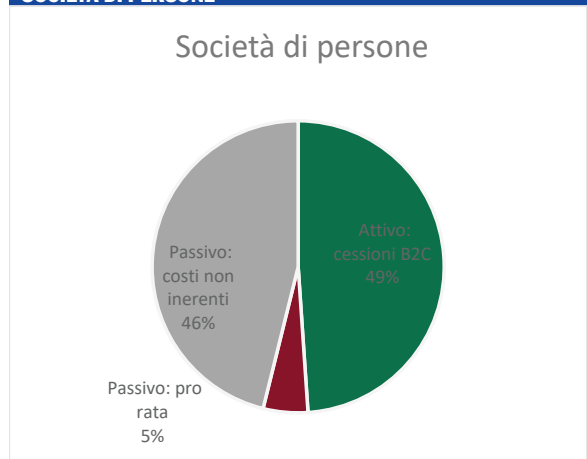


FIGURA II.4.1d: COMPONENTI DEL GAP DI IMPOSTA NELLE SOCIETÀ DI CAPITALE

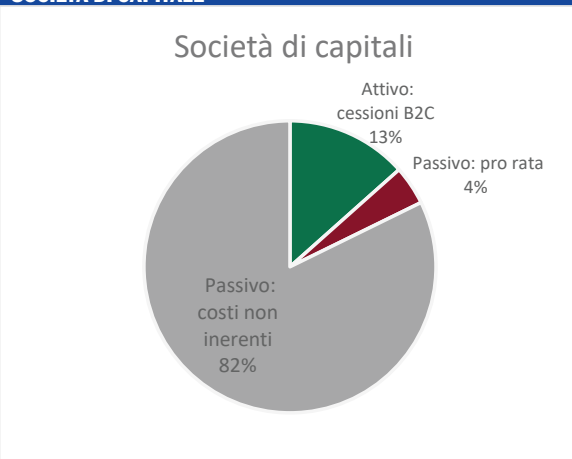
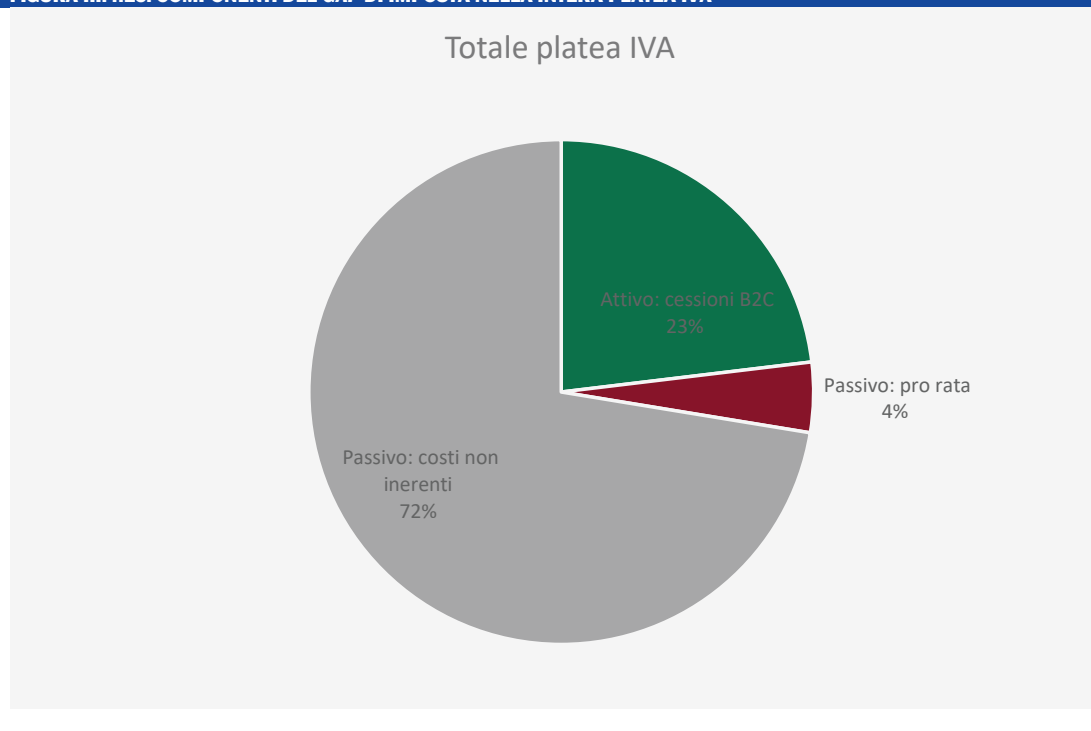


FIGURA III.4.1e: COMPONENTI DEL GAP DI IMPOSTA NELLA INTERA PLATEA IVA

Dal punto di vista della dimensione di impresa, l'analisi può partire dalla Tabella III.4.3, dove sono riportate le quote di dichiarato, gap e propensione di quattro classi di attività economica. Le classi rappresentano i quartili, vale a dire la platea IVA è prima ordinata in senso crescente per volume d'affari, e poi individuati i valori soglia che dividono la platea in quattro classi di numerosità uguale, nello specifico di circa 930 mila imprese. Come si evince immediatamente dai dati del dichiarato, la distribuzione è fortemente asimmetrica: solo lo 0,3% dell'attivo B2C dichiarato viene dalla prima classe (quella che comprende imprese con volume d'affari fino a 20 mila euro) mentre 88% viene da ultima classe, quella con volumi d'affari oltre i 230 mila euro. La distribuzione è ancora più asimmetrica se si osserva il lato passivo, dove l'ultima classe pesa per il 96%.⁴⁸

Analizzando la propensione all'evasione, divisa fra attivo B2C e passivo, possiamo notare come questa sia molto alta lato attivo nella prima classe (81%), e vada via diminuendo all'aumentare della classe di volume d'affari, fino al 5% della quarta classe.⁴⁹ Possiamo quindi osservare come minore è la dimensione delle imprese maggiore è la propensione ad evadere; tale maggior rischio si rispecchia quindi in un gap più che proporzionale rispetto al dichiarato. Il gap totale da attivo B2C proviene infatti per il 10% dalle imprese più piccole, a fronte del solo 0,3% sul totale dichiarato; per quanto riguarda il gap passivo la percentuale di gap riconducibile alle imprese della prima classe è di circa il 2%, mentre per quelle della quarta classe è l'84%. Ciò è compatibile con una microimpresa che opera in contiguità col sommerso, ha una struttura dei costi molto semplice, e come strategia evasiva preferisce quindi principalmente occultare i ricavi. Osserviamo infine la quota di gap di gettito ascrivibile a ciascuna classe, considerando cioè l'IVA di competenza evasa, quindi al netto dell'imposta detratta. La prima classe delle imprese più piccole pesa

⁴⁸ Per facilitare chiarezza espositiva, la componente passiva dell'evasione da pro-rata viene da qui in poi considerata come componente del passivo.

⁴⁹ Si noti bene che questa classificazione qui proposta è basata sulla divisione in quartili della platea IVA, e non ha nulla a che vedere la più tradizionale distinzione in imprese piccole, medie e grandi. Ad esempio, le piccole imprese, così come definite dalla Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003, sono considerate tali fino a 10 milioni di volume d'affari, rientrando quindi ampiamente nella quarta categoria.

solamente per il 3%, percentuale che sale all'8% e poi al 14% con la seconda e terza classe. Ultima classe ha il contributo maggiore, mostrando come un quarto della platea IVA è responsabile di tre quarti del gap.

TABELLA III.4.3 SCOMPOSIZIONE DEL GAP E PROPENSIONE PER DIMENSIONE DI IMPRESA

	Dichiarato		Propensione		Scomposizione del gap		
	Attivo B2C	Passivo	Attivo B2C	Passivo	Attivo B2C	Passivo	Gap di gettito
Fino a 20 mila	0,3%	1%	81%	18%	10%	2%	3%
Da 20 mila a 75 mila	2,9%	1%	45%	30%	21%	4%	8%
da 75 mila a 230 mila	8,7%	3%	26%	24%	28%	10%	14%
oltre 230 mila	88,2%	96%	5%	6%	40%	84%	75%
Totale	100,0%	100%	10%	7%	100%	100%	100%

La mappatura del fenomeno evasivo a **livello geografico** per la intera platea IVA è rappresentata in Tabella III.4.4, dove di ciascuna variabile è mostrata la quota regionale rispetto al totale nazionale. Ad esempio, il Piemonte, regione in cui opera il 7% delle imprese italiane, contribuisce per quanto riguarda l'attivo B2C al 6,5% del totale nazionale del dichiarato e al 6,5% del gap. La Lombardia (17,6% delle imprese) contribuisce invece al 34% del dichiarato passivo e al 24% del gap passivo. Una eventuale cospicua discrepanza fra contributo al dichiarato e contributo al gap può essere interpretata come misura di differenziale di rischio relativo rispetto al totale nazionale.

TABELLA III.4.4: SCOMPOSIZIONE DEL GAP DI IMPOSTA DELLA PLATEA IVA SU BASE REGIONALE

	Contributo al dichiarato		Contributo al gap		Numero- sità
	Contributo al dichiarato	Contributo al dichiarato	Contributo al gap attivo	Contributo al gap pas- sivo	
	B2C	passivo	B2C	sivo	
Piemonte	6,5%	7,7%	6,5%	5,9%	7,0%
Valle d'Aosta	0,3%	0,2%	0,3%	0,1%	0,2%
Liguria	2,2%	1,7%	2,9%	1,7%	2,5%
Lombardia	24,8%	34,1%	14,4%	24,6%	17,6%
Trentino	3,5%	2,8%	2,4%	2,3%	2,4%
Veneto	11,4%	10,6%	11,1%	8,9%	9,3%
Friuli Venezia Giulia	1,7%	1,7%	1,8%	1,5%	1,8%
Emilia Romagna	7,6%	8,5%	7,1%	8,2%	8,3%
Marche	2,2%	1,9%	2,6%	2,4%	2,9%
Toscana	5,7%	5,4%	6,7%	6,3%	7,1%
Umbria	1,4%	1,1%	1,5%	1,2%	1,6%
Lazio	10,8%	10,7%	9,6%	10,6%	9,6%
Campania	6,3%	4,8%	10,0%	9,4%	8,0%
Abruzzo	2,0%	1,3%	2,3%	1,9%	2,4%
Molise	0,3%	0,2%	0,6%	0,4%	0,5%
Puglia	4,3%	2,7%	6,4%	5,4%	6,3%
Basilicata	0,5%	0,4%	0,9%	0,7%	0,9%
Calabria	1,8%	0,8%	2,9%	1,7%	2,6%
Sicilia	4,8%	2,5%	7,3%	5,0%	6,5%
Sardegna	2,1%	0,9%	2,8%	1,6%	2,6%
Totale	100%	100%	100%	100%	100%

L'analisi settoriale evidenzia un quadro articolato della composizione del gap IVA, presentata in Tabella III.4.5: la platea è divisa in quattro gruppi in base alla macrosezione ATECO: il 9% delle imprese opera nel settore agricolo, il 25% e il 24% rispettivamente nel commercio e industria, e il 43% nei servizi privati. La tabella prosegue con la ripartizione del gap fra i vari le varie macrosezioni di attività economica, sia attivo B2C che passivo, e infine con la propensione, sia lato attivo che passivo.

TABELLA III.4.5 SCOMPOSIZIONE DEL GAP E PROPENSIONE PER TIPO DI ATTIVITA' ECONOMICA

	N. imprese	Scomposizione del gap		Propensione	
		B2C	Costi	B2C	Costi
Agricoltura	9%	1%	3%	22%	17%
Commercio	25%	42%	36%	7%	6%
Industria	24%	23%	36%	15%	5%
Servizi privati	43%	33%	26%	15%	10%
Totale	100%	100%	100%	10%	7%

III.5 LA STIMA BOTTOM UP DEL GAP IRAP

La stima del *tax gap* IRAP delle Persone Fisiche e Società attraverso l'approccio Bottom-Up viene effettuata applicando modelli econometrici che utilizzano informazioni fiscali desunte sia dai modelli dichiarativi, che dagli accertamenti, laddove disponibili.

Il modello considera come popolazione di stima solamente i contribuenti che hanno ricevuto un accertamento unificato sull'anno di imposta oggetto di studio; tale tipologia di controllo prevede, infatti, uno specifico processo di selezione finalizzato alla ricostruzione della situazione patrimoniale e contabile e quindi dell'eventuale Gap tra quanto dichiarato e quanto dovuto in termini di base imponibile e di imposta.

L'applicazione dei modelli è finalizzata alla stima della Base Imponibile Potenziale Totale (BIT) IRAP⁵⁰ sia per i soggetti accertati che per coloro che non hanno subito un accertamento, attraverso la proiezione dei risultati del modello statistico su tutta la popolazione dei contribuenti.

Il successivo confronto tra la Base Imponibile Potenziale Totale (BIT) e la base imponibile dichiarata (BID) consente quindi di quantificare il gap nella base (BIND) imponibile IRAP.

La platea oggetto di analisi è composta da Persone Fisiche, Società di Persone e Società di Capitali che hanno dichiarato reddito da impresa e/o da lavoro autonomo o dati IVA significativi. L'anno di imposta di riferimento per la stima dei modelli è il 2018.

Al fine di identificare la platea di stima per il modello, sono stati identificate ed escluse le casistiche fuori contesto e non utili ai fini dello studio.

La platea di stima è stata individuata applicando preventivamente alcuni filtri (fase di pre-processing). In particolare, dalla popolazione iniziale sono stati esclusi i soggetti non passivi dell'imposta regionale sulle attività produttive⁵¹ e i soggetti per i quali non si dispone di alcun dato reddituale. Sono state, inoltre, individuate ed escluse ulteriori casistiche specifiche per gli accertati e applicati criteri per verificare e garantire l'affidabilità dei dati. Successivamente, la platea di riferimento è stata partizionata in due sottogruppi, uno costituito da Persone Fisiche e Società di Persone studiate congiuntamente e uno dalle Società di Capitali. Per ciascuno di essi si è poi proceduto alla stima della variabile obiettivo.

Il modello a due stadi di Heckman

L'approccio di tipo inferenziale alla base della metodologia è incentrato sul processo di stima a due stadi introdotto da Heckman negli anni Settanta, espresso da due equazioni differenti ma tra loro relazionate, ideate nell'ottica del superamento del problema del *selection bias* dovuto in questo caso a eventuali specificità dei Soggetti sottoposti ad accertamento fiscale, spesso frutto di un processo di selezione mirato da parte degli Enti preposti.

Tale metodologia si applica, infatti, nei casi in cui si debba stimare un modello econometrico a partire da un campione le cui osservazioni sulla variabile endogena sono disponibili solo se si

⁵⁰ L'aggregato di riferimento nella stima del gap IRAP è il valore della Produzione Netta.

⁵¹ I criteri specifici per la definizione della reale popolazione IRAP si basano sulle informazioni che derivano dai quadri del modello IRAP e per le sole Persone Fisiche anche sul concetto di autonomia organizzazione.

verifica una data condizione che determina l'appartenenza del soggetto a un gruppo e non al suo complemento.

Nel caso in esame la variabile obiettivo, la Base Imponibile IRAP Potenziale, viene stimata tenendo conto della possibile distorsione dovuta al fatto che i contribuenti sottoposti ad accertamento fiscale, proprio per tale eventualità, potrebbero differire in maniera sistematica da coloro che non hanno subito tale processo.

Primo stadio: modello di selezione

Il primo modello, riconducibile ad un modello Probit, ha come risposta una variabile dicotomica che assume valore 1 quando il contribuente è stato sottoposto ad Accertamento Unificato e 0 in caso contrario. Si evidenzia che il modello stimato non è utilizzato per fini previsivi, ma solo per determinare la probabilità di essere selezionati per un accertamento fiscale per l'anno d'imposta oggetto di studio.

Le probabilità stimate dal Modello di Selezione sono utilizzate per calcolare un fattore, denominato Lambda di Mills, coincidente con l'inverso del rapporto di Mills, da inserire come ulteriore covariata nella successiva fase di stima del Modello al secondo stadio con l'intento di catturare l'effetto sulla variabile obiettivo anche dell'eventualità di essere accertato e tener quindi conto nelle stime della distorsione legata alla selezione non casuale dei contribuenti.

Secondo stadio: modello sostanziale

Il modello di Heckman al secondo stadio prevede un modello di regressione per la stima della Base Imponibile Potenziale IRAP, eseguita solamente sul gruppo dei contribuenti sottoposti a controllo unificato sull'anno d'imposta 2017 e corretta per il coefficiente di distorsione (Lambda di Mills) ottenuto al primo stadio con il modello di selezione.

Dal punto di vista metodologico l'approccio di Heckman è incentrato sull'esistenza di correlazione tra i termini d'errore delle due equazioni supponendo l'influenza di elementi non osservabili direttamente ma che agiscono sia sull'aspetto della selezione che su quello strutturale.

Se i termini d'errore delle due equazioni sono incorrelati, il meccanismo di selezione può essere considerato ignorabile e il metodo di stima dei minimi quadrati ordinari (OLS) fornisce stimatori corretti: la selezione dipende perciò solo dalle variabili ausiliarie che sono poi impiegate per trattare la distorsione.

Se invece i termini d'errore sono correlati la probabilità di selezione è una funzione monotona della variabile obiettivo e quindi la selezione dipende dalla variabile oggetto dell'indagine, pertanto lo stimatore OLS è affetto da una distorsione dovuta alla selezione campionaria.

Assunzione del modello

L'impostazione fin qui illustrata fa riferimento a un contesto di tipo statistico-inferenziale che presuppone un insieme di assunzioni, non ultimo il fatto stesso di considerare l'insieme degli accertati un campione dell'universo dei dati di analisi e in particolare, un campione distorto.

Il modello di Heckman fornisce una rappresentazione parametrica sia della funzione strutturale che di selezione, assumendo indipendenza tra gli errori e i regressori e la normalità bivariata della distribuzione dei termini d'errore.

Risultati del modello

Le variabili utilizzate nella stima, sia nel primo che nel secondo stadio, derivano dalle informazioni dichiarate fiscalmente dal contribuente in materia IRPEF, IVA e IRAP e da informazioni presenti negli archivi anagrafici che ne caratterizzano il profilo, come la tipologia di soggetto fiscale, la regione del domicilio fiscale, il settore economico.

Di seguito l'elenco completo delle variabili utilizzate nei modelli al primo e secondo stadio⁵²:

TABELLA III.5.1: VARIABILI UTILIZZATE	
VARIABILI	SIGNIFICATO
Reddito lordo	Reddito lordo
Valore aggiunto fiscale	Differenza tra il volume d'affari dichiarato e l'ammontare complessivo degli acquisti effettuati nell'anno.
Totale redditi detraibili art. 13	Totale redditi per i quali è possibile fruire della detrazione di cui all'art. 13, commi 1, 2, 3 e 4 del Tuir
Ricavi	Ricavi delle vendite e delle prestazioni
Totale compensi e componenti positivi	Totale compensi e componenti positivi IVA
Presenza di ulteriori deduzioni	Dummy pari a 1 se il contribuente presenta ulteriori deduzioni; 0 in assenza di deduzioni.
Costi materie prime	Costi materie prime (dichiarazione IRAP)
Costi per servizi	Costi per servizi (dichiarazione IRAP)
Dimensione aziendale	Dummy dimensionali calcolate in base al numero di addetti.
IVA sulle operazioni effettuate nell'anno	Ammontare complessivo dell'IVA sulle operazioni effettuate nell'anno
IVA a credito	Totale IVA a credito (VL39)
Altri acquisti ed importazioni IVA	Altri acquisti ed importazioni IVA
Reddito ordinario	Reddito ordinario
Tipologia Soggetto	Dummy pari a 1 se il contribuente è una Società di Persone; 0 altrimenti.
Tipologia contribuente	Dummy su tipologia contribuente (Autonomo, Ordinario, Semplificato)
Settore economico	Dummy macrosezione attività prevalente (Industria, Costruzioni, Commercio, Servizi Pubblici e Privati)
Ripartizione Geografica	Dummy Geografiche (Nord Ovest, Nord Est, Centro, Sud e Isole)

I risultati ottenuti dai modelli di Heckman (modello congiunto Persone Fisiche-Società di Persone e modello Società di Capitali), sono molto soddisfacenti, in quanto le correlazioni tra gli errori delle equazioni al primo e secondo stadio sono alte e significative, confermando il vantaggio dell'utilizzo della metodologia di Heckman per correggere la distorsione da selezione dei soggetti sottoposti ad accertamento.

I modelli stimati al primo e secondo stadio, sono caratterizzati da una buona efficacia interpretativa, in particolare, per quanto riguarda l'equazione di regressione al secondo stadio (modello sostanziale), le variabili con maggior peso e più importanti nella stima della Base Imponibile Potenziale sono riconducibili a grandezze economiche inerenti il volume delle attività dell'impresa, siano esse desunte dalla dichiarazione IVA sia dalla dichiarazione dei redditi Unico.

I modelli di Heckman stimati sono stati utilizzati per ottenere una stima della Base Imponibile Totale e del Gap IRAP delle Società e Ditte Individuali per gli anni che vanno dal 2018 in poi. Naturalmente, partendo dalle previsioni micro relative ai singoli contribuenti, è possibile ottenere una stima aggregata della Base Imponibile Potenziale e del Gap IRAP per qualsiasi dominio di interesse.

I risultati della propensione al *gap*⁵³ IRAP a livello regionale mostrano un aumento della propensione al *gap* IRAP scendendo verso il meridione. Questi risultati sono abbastanza allineati con quelli ottenuti tramite la metodologia *top down*, e questo ci conforta sulla possibilità di utilizzare tali studi al fine di ottenere una maggiore granularità dei dati ufficiali.

III.6 METODOLOGIE DI ESTRAZIONE, SELEZIONE ED ELABORAZIONE DEI DATI RELATIVI ALL'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

La presente nota metodologica illustra sinteticamente le procedure di estrazione, selezione ed elaborazione dei dati inseriti nel Paragrafo IV.1.2. relativo all'attività dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (di seguito ADM).

⁵² Nella specificazione dei modelli analizzati, la trasformazione considerata per le variabili continue è quella della Radice Quadrata.

⁵³ La propensione al *gap* IRAP si ottiene come rapporto dell'ammontare della Base Imponibile Non Dichiarata (*gap*) su quello della Base Imponibile Potenziale.

L'approccio metodologico seguito, i dati alimentanti e le ipotesi statistiche valide per la redazione del predetto paragrafo risultano i medesimi rispetto a quanto assunto dall'Agenzia per la pubblicazione del Bollettino Statistico trimestrale e del Libro Blu.

Le fonti del *data mining*

I dati utilizzati nella relazione, sia ai fini dell'elaborazione dei contributi descrittivi che delle rappresentazioni grafiche delle grandezze misurate, sono di natura operativa, gestionale e organizzativa e sono stati estratti dai principali Sistemi Informativi (di seguito anche SI) dell'Agenzia. L'alimentazione dei succitati sistemi con i risultati conseguiti annualmente dall'Agenzia consente la consolidazione di un vero e proprio patrimonio informativo e la misurazione di *trend* di sviluppo delle grandezze misurate nel tempo, attraverso indicatori sintetici.

Le fonti informative consultate sono le seguenti:

- Sistema di *Business Intelligence* Dogane, Energie e Alcoli: operativo dal 10 novembre 2003 e comprendente il DWH AIDA (Automazione Integrata Dogane Accise), trattasi di un sistema di gestione dei dati e di reporting per gli utenti interni. Raccoglie dati e informazioni delle attività operative e dei processi gestionali dell'Agenzia, integrati da elementi forniti da attori esterni (operatori economici, depositi fiscali, autotrasportatori, ecc.);
- Sistema di *Business Intelligence* Antifrode: rappresenta il punto di convergenza delle informazioni relative ad attività di vigilanza e controllo antifrode, volte al contrasto dei fenomeni illegali sulle filiere presidiate dall'Agenzia. Finalizzato alla gestione degli adempimenti degli Uffici legati all'attività antifrode, concentra tutte le informazioni sulle varie tipologie di controlli eseguiti sul territorio nazionale. Contiene, ad esempio, i dati sulle violazioni rilevate, sui controlli effettuati presso gli spazi doganali, sui passeggeri, sulle violazioni *extra-tributarie*, sulle sanzioni e sui casi di sequestro;
- Sistema di *Business Intelligence* Giochi, Tabacchi, realizzato per il supporto alle attività decisionali e strategiche e al contrasto all'illegalità nell'ambito dei Monopoli;
- SISLAB: sistema informativo impiegato dai laboratori dell'Agenzia, all'interno dell'ambiente AIDA, per censire, monitorare e consuntivare le attività svolte con riferimento ai campioni ricevuti e analizzati, e all'esito delle analisi condotte.

Il metodo di misurazione e aggregazione dei dati e di rappresentazione dei fenomeni.

Il percorso logico-descrittivo che sottende l'organizzazione dei dati nella relazione è la misurazione e *clusterizzazione* dei risultati dell'Agenzia in funzione dei due settori chiave della stessa:

- la fiscalità: le statistiche che misurano il contributo dei settori di presidio di ADM al gettito erariale;
- la vigilanza: i dati riportati nelle tabelle e nelle figure che rappresentano la misurazione dell'efficacia delle strategie di controllo dell'Agenzia mediante indicatori di tipo economico (Maggiori diritti accertati) e non (quantità sequestrate, campioni analizzati dai laboratori), riassumendo l'incidenza dell'attività di sorveglianza di ADM sia in ambito tributario che extra-tributario.

Assunzioni relative alle tabelle/figure relative al paragrafo all'analisi della fiscalità

Di seguito sono riportate alcune considerazioni valide per la pubblicazione dei dati e delle tabelle contenute nel paragrafo della relazione attinente alla macroarea "fiscalità":

- gli introiti complessivi relativi al settore Accise e Monopoli presenti in Tabella IV.1.2.1 sono stati contabilizzati per capitolo/articolo secondo la seguente classificazione:
 - Prodotti Energetici e altri tributi: capitoli/articoli 1409/1, 1410/1, 1413/0, 1414/0, 1416/0, 1419/1, 1431/1, 1441/0, 1450/1, 2308/1. In questa voce sono ricompresi anche altri tributi di competenza ADM connessi ai prodotti sottoposti

- ad accisa o a imposta di consumo per un valore di 0,005 mld di €.
- Gas Naturale: capitoli/articoli 1412/0, 1421/1;
- Energia Elettrica: capitoli/articoli 1411/1;
- Prodotti Alcolici: capitoli/articoli 1401/1, 1402/1.
- le entrate erariali relative al settore Tabacchi, presenti in Tabella IV.1.2.1, sono state quantificate, per quanto riguarda l'imposta di consumo, tenendo conto della fiscalità afferente ai prodotti liquidi di inalazione e agli accessori per il consumo di tabacchi;
- gli introiti complessivi relativi al settore Giochi, presenti in Tabella IV.1.2.1, sono stati quantificati, tenuto conto del versamento delle somme giacenti sui conti di gioco online non movimentati per 3 anni (c.d. conti dormienti) e dell'imposta relativa al DL n. 50/2017 sulle vincite e la quota aggiuntiva prevista dall'art. 1, c. 649, Legge n. 190/2014.

Assunzioni relative alla parte descrittiva/tabelle/figure relative all'analisi della vigilanza:

Di seguito sono riportate alcune considerazioni valide per la pubblicazione dei dati e delle tabelle contenute nel paragrafo della relazione attinente alla macroarea "vigilanza":

- l'indice di presidio del territorio, determinato come rapporto tra il numero di verifiche con accesso effettuate presso gli impianti di competenza di ADM e il numero di verifiche ottimali (valore obiettivo fissato convenzionalmente ad inizio anno), misura il livello di intervento di ADM sugli impianti di competenza; essendo strettamente funzionale alla percezione della presenza "fisica" dell'Amministrazione finanziaria sul territorio da parte degli operatori economici, può essere inteso sia come indicatore di risultato che come indicatore di impatto;
- la Figura IV 1.2.2 *Percentuale di controllo delle dichiarazioni di consumo* misura l'andamento del rapporto tra il numero di dichiarazioni controllate e il numero di quelle presentate ad ADM;
- l'attività di vigilanza è analizzata e misurata, nelle parti descrittive, tramite la valutazione del *trend* "sequestri", indicatore rappresentato sia in termini quantitativi (volumi sequestrati - indicatore di realizzazione fisica) che qualitativi (maggiori diritti accertati - indicatore di risultato). Tale indicatore può costituire una misura dell'efficacia degli interventi effettuati in collaborazione con le altre forze di polizia, sia all'interno che all'esterno degli spazi doganali. Per correttezza metodologica, si precisa che, nel caso di specie, si può parlare di *trend* in quanto i dati si riferiscono a casi di sequestri già avvenuti, di cui si è avuta conoscenza alla data degli interventi eseguiti. Pertanto, il dato può essere suscettibile di rettifica qualora in anni successivi pervengano ulteriori notizie di sequestri operati nel medesimo arco temporale;
- il supporto fornito dai Laboratori chimici alla qualità dell'attività di vigilanza svolta da ADM viene misurato nella Figura IV.1.2.4 *Totale dei campioni suddivisi per macrocategoria merceologia*. Trattandosi di indicatore di realizzazione fisica, il "volume" del prodotto ottenuto è stato calcolato tenendo conto, nel novero dei campioni analizzati, anche della quota dei campioni pervenuti nel periodo precedente a quello di riferimento. La percentuale di campioni non conformi viene calcolata attraverso il rapporto tra quelli risultati non conformi e il totale dei campioni analizzati.

Assunzioni generali sulla qualità dei dati

Di seguito sono riportate alcune considerazioni generali valide per la pubblicazione dei dati e tabelle contenute nella relazione:

- i dati considerati per la presente relazione sono stati estratti dai sistemi dell'Agenzia e devono considerarsi aggiornati alla data di pubblicazione della presente relazione. A tale data,

- il *dataset*, tenuto conto delle specificità dei processi di ADM, può essere considerato robusto;
- i dati quantitativi sono indicati in miliardi o milioni di unità e, ove necessario, in unità. Per tale ragione, in alcune delle tabelle pubblicate, possono verificarsi lievi scostamenti nelle quadrature tra i totali di riga e di colonna e la somma delle componenti;
 - le stime sono calcolate su valori assoluti non arrotondati e, pertanto, possono differire leggermente dalle stime che si otterrebbero utilizzando dati approssimati (alla cifra più prossima), così come indicati nella relazione;
 - laddove il valore del dato è pari a zero o prossimo allo zero, pertanto, reputato trascurabile, è stata utilizzata la notazione “-” (trattino), mentre nel caso in cui il fenomeno non sussiste è stata utilizzata la notazione “NA” (non applicabile);
 - i numeri espressi in percentuale sono approssimati alla seconda cifra decimale;
 - per alcuni dati, pubblicati nella presente relazione, potrebbero essere registrate differenze anche rispetto a quelli contenuti in precedenti contributi redazionali dell’Agenzia. Considerato che la logica di estrazione del dato e di imputazione temporale dello stesso afferisce al principio di competenza (fatta eccezione per la valutazione dell’attività di vigilanza fornita dai laboratori chimici doganali), tali differenze sono ascrivibili a rettifiche e integrazioni sui sistemi dell’Agenzia intervenute nell’arco del triennio di riferimento (ad esempio per la rettifica dati di dichiarazioni doganali, aggiornamento a sistema delle schede di sequestro, ecc.).

IV. COMPETENZE DI ALCUNE ISTITUZIONI NELL'ATTIVITÀ DI CONTRASTO ALL'EVASIONE

IV.1 LE REGIONI

Con l'approvazione della 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 2024 gli Enti territoriali hanno gestito una quota pari al 31% delle entrate complessive della Pubblica amministrazione e una quota di spesa, connessa alle competenze e funzioni amministrative esercitate, pari al 27% 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.

IV.2 I COMUNI

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), rimosse a titolo definitivo sulla base di una segnalazione qualificata da parte del Comune che abbia contribuito all'accertamento stesso. Successivamente, attraverso il Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, la quota dei compensi riconosciuta ai Comuni è stata

elevata al 50%, con contestuale estensione di tale forma premiale anche alle somme corrisposte non a titolo definitivo. In ultimo, attraverso l'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 legislativo 14 marzo 2011, n. 23, individuata nel 50 per cento delle maggiori imposte e sanzioni a titolo non definitivo. Sul punto, l'art. 11 dello schema di decreto legislativo, attuativo dell'art. 14 della legge delega per la riforma fiscale 9 agosto 2023, n. 111, recante "Disposizioni in materia di tributi regionali e locali", approvato in primo esame dal Consiglio dei ministri del 9 maggio 2025, prevede che "La quota di cui all'articolo 2, comma 10, lettera b), del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, è elevata al 100 per cento per gli anni dal 2025 al 2027". Ciò, al fine di incentivare la partecipazione comunale al recupero di gettito dei tributi erariali.

La collaborazione dei Comuni si sostanzia nelle c.d. 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".

Con l'art. 4 ter del Decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39 è stata introdotto un nuovo ambito di collaborazione oggetto della quota premiale incentivante. I Comuni che, nell'ambito delle attività di vigilanza e di controllo previste dal testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, rilevino l'inesistenza, totale o parziale, degli interventi di efficientamento energetico, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici di cui agli articoli 119 e 121, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, ne forniscono segnalazione qualificata agli uffici della Guardia di finanza e dell'Agenzia delle entrate nella cui circoscrizione sono ubicati gli immobili oggetto della segnalazione. Sarà necessaria, a tal fine, l'implementazione della piattaforma di dialogo tra Agenzia delle entrate, Guardia di finanza e Comuni.

La lavorazione delle segnalazioni è "marcata" informaticamente, in modo da rendere disponibili le somme riscosse al Comune che ha effettuato la segnalazione. Gli importi da riconoscere ai Comuni relativamente alla quota incentivante sono estratti annualmente dall'Agenzia delle entrate, tramite appositi *report* informatici, i cui esiti sono successivamente inoltrati al Dipartimento delle finanze. La procedura di riversamento ai Comuni e i criteri di distribuzione della quota incentivante spettante sono, invece, di competenza del Ministero dell'interno. Si precisa che ai Comuni delle Regioni a statuto speciale lo Stato ha riconosciuto solo la quota di gettito affluita al bilancio dello Stato, mentre è cura di dette Regioni provvedere eventualmente al riconoscimento della quota dei tributi erariali affluita nei rispettivi bilanci regionali, nel rispetto degli statuti.

IV.3 L'ISPETTORATO NAZIONALE DEL LAVORO

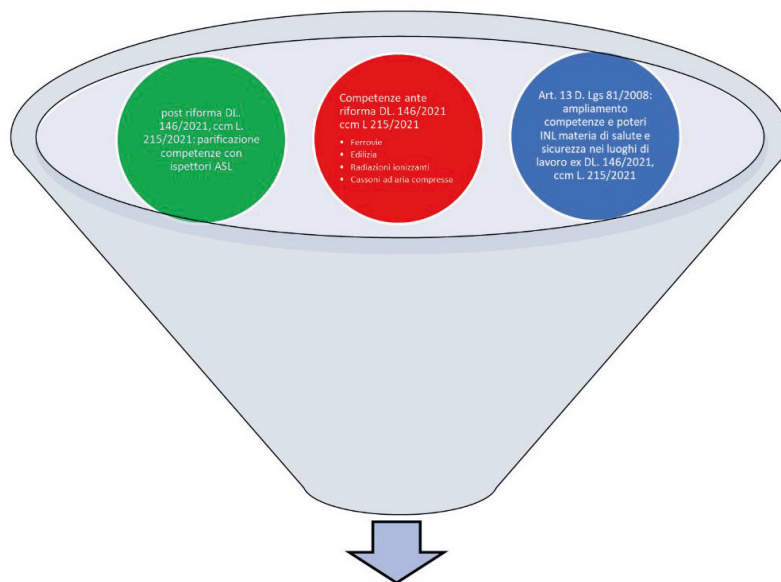
L'Agenzia: istituzione, competenze e finalità

Dal 1° gennaio 2017 l'attività di vigilanza sui luoghi di lavoro è affidata all'Ispettorato nazionale del lavoro⁵⁴, dotato di proprio Statuto approvato con D.P.R. n. 109 del 26 maggio 2016, 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, 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, in base alle competenze previste dal Decreto Legislativo 9 aprile 2008, n. 81 (Testo Unico sulla salute e sicurezza sul lavoro)⁵⁵.

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).

⁵⁴ www.ispettorato.gov.it

⁵⁵ Salute e sicurezza nei luoghi di lavoro | INL

FIGURA IV.3.1: 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* istituzionale dell'Agenzia, illustrata nella relativa sezione del Piano integrato di attività e organizzazione 2024 - 2026 (PIAO)⁵⁶, mediante la definizione degli obiettivi strategici ed operativi, si estrinseca nel realizzare una più efficiente ed efficace azione di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale, razionalizzando e semplificando l'attività di vigilanza attraverso l'integrazione e il coordinamento dei servizi ispettivi, 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, in linea con quanto previsto dalla linea strategica "Razionalizzare l'attività di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale" (LS1) nonché con il PNRR per la parte di propria competenza, del documento di programmazione annuale dell'attività di vigilanza nonché in adempimento della Convenzione triennale con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali⁵⁷ e anche attraverso le deliberazioni della Commissione centrale di programmazione dell'attività di vigilanza, l'azione di vigilanza in materia di lavoro, contribuzione e assicurazione obbligatoria, nonché legislazione sociale, ivi compresa la vigilanza in materia di tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro e gli accertamenti in materia di riconoscimento del diritto a prestazioni per infortuni su lavoro e malattie professionali. 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

⁵⁶ https://trasparenza.ispettorato.gov.it/media/ispettorato/file_archive/PIAO/TRIENNIO%202024-2026/o_1hrr-qlv2bdj1tr45ru1n6r1pqtg.pdf

⁵⁷ https://ispettorato.portaletrasparenza.net/download/attachment/129692/o_1hnqaufvn1kbp60qth61a2vsq114.pdf

5, del decreto istitutivo (Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 149), e dell'art. 15 del D.L. 4 maggio 2023, n. 48, c.d. "Decreto Lavoro", convertito in Legge 3 luglio 2023, n.85, 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 vigilanza⁵⁸, 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 2024

L'esito complessivo dell'attività svolta durante tutto il 2024, ribadisce l'attenzione e l'impegno costantemente dedicati all'intercettazione ed al contrasto delle fattispecie illecite diffuse su tutto il territorio nazionale, in coerenza con il Piano nazionale per la lotta al lavoro sommerso per il triennio 2023 - 2025 adottato dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali nell'ambito degli impegni assunti dall'Italia con il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), finalizzati a garantire la legalità e la sicurezza del sistema produttivo non solo tramite l'attività di vigilanza ma anche svolgendo un'efficace attività di promozione della legalità del lavoro attraverso eventi informativi e di aggiornamento rivolti ai principali *stakeholders* del mercato del lavoro.

In particolare la programmazione dell'azione di vigilanza è stata rivolta al contrasto al lavoro sommerso - anche in attuazione delle specifiche previsioni del PNRR - nonché per combattere gli abusi connessi alla sempre maggior diffusione delle nuove tipologie lavorative tipiche della gig economy, l'illecito utilizzo degli ammortizzatori sociali, l'illegittima fruizione delle prestazioni previdenziali derivante dall'instaurazione di rapporti di lavoro falsi, il ricorso ad esternalizzazioni fittizie e distacchi transnazionali non genuini e in generale le operazioni di *outsourcing*, al fine di contrastare efficacemente i ricorrenti fenomeni di illecita somministrazione di manodopera dissimulati dall'utilizzo di appalti/distacchi illeciti o dai contratti di rete tra imprese - in stretta collaborazione con le autorità di controllo degli altri Stati membri dell'UE e con il supporto dell'ELA -. L'attività di vigilanza è inoltre preordinata all'accertamento di tutte le altre significative violazioni di natura sostanziale lesive dei diritti primari dei lavoratori, con particolare attenzione al contrasto degli illeciti sostanziali di maggior disvalore sociale ed economico, relativi soprattutto alle categorie più vulnerabili sotto il profilo economico-sociale, nei confronti di aziende aventi diversa consistenza numerica di personale dipendente, al fine di tutelare la più vasta platea di lavoratori possibile, ed incrementando le sinergie con i soggetti istituzionali e con gli altri organi di controllo in linea con l'approccio olistico e multi-agenzia ulteriormente valorizzato.

L'obiettivo perseguito è quello di incrementare le azioni interistituzionali di contrasto al lavoro nero e al caporalato da parte dell'INL in coordinamento con gli altri stakeholder interessati, focalizzando l'attenzione sui fenomeni di sfruttamento lavorativo e lavoro forzato ed al fine di *"rafforzare la lotta al lavoro sommerso e al caporalato nei diversi settori dell'economia"*, obiettivo fissato nel PNRR dal Governo e mirato a sviluppare l'approccio multi-agenzia già utilizzato nel settore agricolo con il *"Piano triennale di contrasto allo sfruttamento lavorativo in agricoltura e al caporalato (2020- 2022)"* per la cui redazione è stato istituito un Tavolo i cui lavori sono stati

⁵⁸ Il Portale nazionale lavoro sommerso, in capo all'INL, sostituisce e integra le banche dati esistenti attraverso le quali l'Ispettorato Nazionale del Lavoro, l'INPS e l'INAIL condividono attualmente gli esiti degli accertamenti ispettivi (cfr. art. 10 del Decreto legislativo 23 aprile 2004, n. 124, e al link. Inoltre, si prevede che nel Portale confluiscono i verbali ispettivi, ogni altro provvedimento consequenziale all'attività di vigilanza, compresi tutti gli atti relativi ad eventuali contenziosi instaurati in relazione ai provvedimenti adottati in sede di accertamento al verbale stesso (<https://www.ispettorato.gov.it/2022/05/02/comunicato-stampa-portale-nazionale-del-sommerso/>). A tal fine l'INL, cui compete la gestione del Portale nazionale del sommerso, stipula protocolli di intesa con l'INPS, l'INAIL, l'Arma dei Carabinieri e la Guardia di Finanza per formalizzare le modalità di accesso al Portale da parte dei soggetti sindacati e di condivisione dei suddetti atti (DM 170 del 20/11/2024).

prorogati per un ulteriore triennio fino a dicembre 2025, ed il Piano nazionale per la lotta *al sommerso* aggiornato per il triennio 2023-2025 con il decreto ministeriale n. 58 del 6 aprile 2023, tenuto conto delle indicazioni del tavolo tecnico istituito con Decreto Ministeriale n. 32 del 24 febbraio 2022, con l'impegno nelle azioni previste in attuazione di progetti interforze nell'ambito dei quali sono continuate le campagne di vigilanza straordinaria fondate sull'approccio multi-agenzia.

Con il D.M. n. 50 del 28 marzo 2024 è stata istituita una *task force* denominata “*Lavoro sommerso*”, operativa presso l'Ispettorato Nazionale del Lavoro, attraverso un tavolo operativo di coordinamento nazionale e la costituzione di Tavoli operativi interregionali, con il mandato di: coordinare le attività ispettive sia a livello territoriale che settoriale; garantire un'efficace collaborazione tra i diversi enti; supportare le ispezioni anche sotto il profilo statistico.

Le linee strategiche programmatiche per gli obiettivi dell'INL, come definite nel PIAO 2024-2026, prevedono innanzitutto una razionalizzazione dell'attività di vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale che:

- indirizzi l'azione di vigilanza, ivi compresa quella in materia di salute e sicurezza, nei confronti di aziende aventi diversa consistenza numerica di personale dipendente, e dedicando una quota percentuale, pari ad almeno il 50% della complessiva attività di vigilanza d'iniziativa, alle ispezioni in cinque dei seguenti settori: agricoltura, costruzioni, logistica e trasporto, attività manifatturiere, commercio all'ingrosso e dettaglio, servizi alle imprese;
- sia in linea con gli impegni presi nell'ambito del PNRR/PNS, assicurando una crescita del numero delle ispezioni, in proporzione all'incremento delle risorse umane previsto dallo stesso Piano, in maniera che entro il 2024 le ispezioni annuali superino del 20% quelle fatte registrare nella media del triennio 2019-2021;
- incrementi le attività del contingente INL nel territorio siciliano di cui all'art. 16 del D.L. n. 48/2023, estese, almeno, all'intera annualità 2024;
- assicuri continuità di intervento in coerenza con il Piano Triennale di contrasto allo sfruttamento lavorativo in agricoltura e caporalato;
- assicuri la collaborazione con gli altri enti responsabili delle verifiche e controlli necessari all'accertamento dei casi di illegittima fruizione di prestazioni assistenziali sottoposte alla prova dei mezzi (anche tramite ISEE), con riferimento ai beneficiari per i quali sia stato accertato lo svolgimento di lavoro nero o irregolare;
- assicuri l'attuazione di competenza delle convenzioni in essere per l'attività di raccolta, elaborazione e comunicazione del dato associativo, nonché per l'attività di raccolta del dato elettorale e per la sua ponderazione con il dato associativo;
- ponga specifica attenzione al contrasto dei fenomeni illeciti con aspetti transfrontalieri, attraverso vigilanze concertate con le autorità competenti degli altri Paesi membri e con il supporto dell'ELA;
- consolidi l'esperienza maturata negli anni precedenti nell'attenzione ai fenomeni di caporalato e sfruttamento dei lavoratori, attraverso la prosecuzione degli interventi ispettivi svolti in un'ottica multi-agenzia, in collaborazione sinergica con altre autorità ed organizzazioni coinvolte, mirati ad aree geografiche ed a settori merceologici caratterizzati da fattori di rischio.

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

I dati concernenti i controlli svolti sull'intero territorio nazionale consentono, tra l'altro, di definire la dimensione concreta assunta dai fenomeni sopra citati, di *dumping* e concorrenza sleale diffuse nel mercato del lavoro⁵⁹, confermando l'efficacia dell'attuale metodologia di programmazione dell'attività ispettiva, fondata sul confronto delle informazioni derivanti dalle banche dati e sull'esame delle peculiarità del singolo territorio o categoria merceologica, anche in modalità multi-agenzia ed in collaborazione amministrativa tra l'INL e le autorità di controllo degli altri Stati membri dell'UE in materia di lavoro, legislazione sociale e salute e sicurezza nei luoghi di lavoro (anche grazie al supporto dell'ELA - Autorità Europea del Lavoro) per la programmazione e realizzazione di ispezioni concertate e congiunte.⁶⁰

IV.4 L'INPS

L'attività di vigilanza ispettiva dell'INPS è diretta a rilevare, intercettare e contrastare i fenomeni fraudolenti nel mondo del lavoro, riferibili a condotte illecite di aziende e lavoratori, volte all'ottenimento di benefici indebiti (prestazioni a sostegno del reddito, sgravi contributivi, ecc.). Tale attività è, altresì, diretta all'accertamento delle frodi compiute e al recupero delle somme evase o indebitamente erogate, con l'obiettivo ultimo di salvaguardare l'equilibrio finanziario del sistema previdenziale, attraverso l'incremento delle entrate contributive e la riduzione delle uscite per prestazioni non dovute.

Le priorità di intervento per l'anno 2023 hanno riguardato la verifica della corretta fruizione delle misure di sostegno al reddito e di integrazione salariale, nonché diretta al contrasto di fenomeni illeciti quali, a titolo esemplificativo, il lavoro sommerso e il caporalato, l'interposizione illecita e i rapporti di lavoro fittizi.

Tra gli obiettivi individuati dal PNRR assume particolare rilevanza il Piano nazionale per la lotta al lavoro sommerso 2023-2025, adottato dal Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali con decreto ministeriale n. 221 del 19 dicembre 2022 ed entrato in vigore il 21 dicembre 2022 (G.U. n. 298 del 22 dicembre 2022). Il Piano nazionale ha rappresentato per l'Italia l'opportunità di dotarsi di una strategia stabile in grado di valorizzare il ruolo e le sinergie tra i molteplici attori, istituzionali e non, coinvolti nella valutazione delle politiche e nella prevenzione e contrasto del lavoro irregolare, secondo un approccio multi-agenzia. Esso prevede azioni finalizzate a prevenire e contrastare il lavoro sommerso, lo sfruttamento dei lavoratori (ovvero il fenomeno del caporalato) e le altre forme di lavoro irregolare.

Al fine di coordinare e monitorare l'attuazione delle misure contenute nel Piano, nonché di vigilare sul rispetto della *Road map* attuativa, con il D.M. n. 57 del 6 aprile 2023, è stato istituito il "Comitato Nazionale per la prevenzione e il contrasto del lavoro sommerso", presieduto dal Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali e composto da rappresentanti del MLPS, del Ministero dell'Interno, del MIT, dell'INL, dell'INPS, dell'INAIL, dell'ANPAL, di Banca d'Italia, dell'Istat, dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza, dell'Arma dei Carabinieri e della Conferenza delle Regioni. Con il D.M. n. 58 del 6 aprile 2023, infine, il Piano e la relativa tabella di marcia attuativa sono stati aggiornati, garantendo le necessarie sinergie con il "*Piano triennale di contrasto allo sfruttamento e al caporalato in agricoltura*".

L'evento "distacco" rappresenta un'ipotesi di esternalizzazione dell'attività d'impresa che, in presenza delle condizioni previste dalla legge, consente il transito di dipendenti da un'attività

⁵⁹ Per una lettura particolarmente dettagliata si veda il Rapporto annuale delle attività di tutela e vigilanza in materia di lavoro e legislazione sociale - Anno 2024 <https://www.ispettorato.gov.it/files/2025/03/Rapporto-annuale-2024.pdf>

⁶⁰ 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.

ad un'altra. I requisiti di legittimità del distacco, disciplinato dall'art. 30 del D. Lgs. 276/2003, sono la temporaneità del distacco e l'interesse del distaccante, legato ad esigenze produttive.

L'attività del gruppo di lavoro integrato si è focalizzata sul fenomeno dei distacchi potenzialmente fraudolenti, al fine di elaborare un elenco delle posizioni da attenzionare che presentano un livello di rischio evasione/elusione maggiore. Partendo dalle comunicazioni obbligatorie di trasformazione del rapporto di lavoro, sono stati preliminarmente analizzati i casi limite, quale ad esempio un numero elevato di lavoratori distaccati rispetto al totale della forza lavoro.

L'attività di vigilanza documentale, attraverso l'analisi e l'incrocio delle informazioni disponibili e l'impiego di tecniche statistiche per l'analisi del rischio, rileva le irregolarità di tipo contributivo (agevolazioni, recuperi in materia di integrazioni salariali, ecc.) e verifica i conguagli effettuati dai contribuenti per prestazioni a sostegno del reddito anticipate dai datori di lavoro. Dal 2023, presiede altresì il corretto recepimento e l'esecuzione dei verbali ispettivi provenienti da altri enti o amministrazioni, quantificando la contribuzione complessivamente dovuta a seguito di tali accertamenti. Produce indicatori di rischio di natura probabilistica in materia di sommerso, evasione contributiva e lavoro fittizio; cura, infine, lo sviluppo delle attività di promozione della *compliance*, di cui si dirà nel paragrafo successivo.

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

La vigilanza documentale concerne anche tutte le attività connesse alla gestione dei verbali emessi da altri enti ispettivi: l'art. 10 del D.lgs. 124/04, infatti, stabilisce che *“i verbali di accertamento redatti dal personale ispettivo sono fonti di prova, ai sensi della normativa vigente, relativamente agli elementi di fatto acquisiti e possono essere utilizzati per l'adozione di eventuali provvedimenti sanzionatori, amministrativi e civili da parte di altre Amministrazioni interessate”*. L'Istituto, quindi, in base ai rilievi contenuti nei verbali redatti da altre Amministrazioni (INL, Guardia di Finanza, INAIL, ecc.) è legittimato, per quanto di propria competenza, a quantificare ed a recuperare la contribuzione omessa dal soggetto nei cui confronti è stato emesso il verbale stesso.

In particolare, per quanto riguarda, la promozione della *compliance* in materia di dati UniE-mens e Comunicazioni obbligatorie al Ministero del lavoro, l'art. 30 del decreto legge 2 marzo 2024, n.19 (*“Misure per il rafforzamento dell'attività di accertamento e di contrasto delle violazioni in ambito contributivo”*), convertito dalla legge 29 aprile 2024, n.56, ha previsto ai commi 5-7 una specifica disciplina in materia di promozione della *compliance* in ambito contributivo. In particolare, il comma 5 prevede: *“Al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS), anche in termini preventivi rispetto alle scadenze contributive, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi contributivi e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, a decorrere dal 1° settembre 2024 l'INPS mette a disposizione del contribuente ovvero del suo intermediario gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi ai rapporti di lavoro, agli imponibili e agli elementi rilevanti ai fini della determinazione degli obblighi contributivi”*.

Il successivo comma 6 prevede la necessità di una deliberazione del Consiglio di Amministrazione dell'Istituto a fine di individuare i criteri, le modalità e le informazioni da mettere a disposizione del contribuente; infine, il comma 7, prevede, in caso di regolarizzazione di eventuali inadempimenti entro 30 giorni dalla notifica della lettera di *compliance*, una riduzione delle sanzioni civili, sia nel caso di omissione che di evasione contributiva.

A seguito dell'entrata in vigore della normativa richiamata, il Consiglio di Amministrazione dell'INPS ha adottato la deliberazione n. 67 del 24 luglio 2024⁶¹ che individua un'attività di promozione della *compliance* in materia contributiva relativamente all'incrocio tra flussi UniEmens e comunicazioni obbligatorie, definendo i criteri e le modalità di comunicazione ai contribuenti al fine di stimolare il corretto assolvimento degli obblighi contributivi. Tale attività consegue alla realizzazione del "Cruscotto di monitoraggio UniEMens/UNILAV" ed all'effettuazione di un esperimento pilota di invio massivo di lettere ai contribuenti, entrambi descritti nel paragrafo IV.2.2. della Relazione 2023: il primo consente di identificare le aziende con dipendenti che hanno omesso l'invio di almeno una denuncia contributiva mensile a fronte di un rapporto di lavoro che, sulla base delle comunicazioni UNILAV presentate, risulterebbe attivo; il secondo ha confermato, in buona sostanza, l'attendibilità dell'incrocio effettuato e le potenzialità di recupero in termini contributivi.

Per la gestione delle attività di *compliance*, inoltre, è in via di rilascio la "Piattaforma di gestione delle azioni di compliance e di contrasto al lavoro sommerso", prevista dal Piano Nazionale del Sommerso (PNS) al paragrafo B.2.2 e nell'appendice IV: tale strumento, attraverso la selezione e la presa in carico delle posizioni a rischio, consentirà l'invio di comunicazioni di invito alla *compliance*, il monitoraggio del comportamento successivo del contribuente e, in caso di persistente inadempimento, il dialogo con le procedure di vigilanza per l'attivazione di controlli d'ufficio.

⁶¹ Relativamente a tale deliberazione è in corso il procedimento di approvazione da parte del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, previsto dall'articolo 30, comma 6, del decreto-legge n. 19/2024.

V. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

Abdulla, Kanat, Serikbayeva, Balzhan, (2022). Adoption of fiscal devices and tax compliance. New evidence from Kazakhstan, *Economics Bulletin*, 42, issue 2, p. 757 - 770.

Allingham, Michael, G., Sandmo, Agnar, (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis, *Journal of Public Economics*, 1, issue 3-4, p. 323-338.

Antinyan, A., Asatryan, Z. (2020). Nudging for Tax Compliance: A Meta-Analysis, CESifo Working Paper, No. 8500, Center for Economic Studies and Ifo Institute (CESifo), Munich

Bott, K. M., A. W. Cappelen, E. Sorensen, and B. Tungodden (2017). You've got mail: A randomised field experiment on tax evasion. Discussion Paper 10/2017, Norwegian School of Economics, Department of Economics.

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

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

Castro, L., & Scartascini, C. (2013). Tax Compliance and Enforcement in the Pampas: Evidence from a Field Experiment. *Political Methods: Experiments & Experimental Design e Journal*.

Cranor, T., Goldin, J., Homonoff, T., & Moore, L. (2020). Communicating tax penalties to delinquent taxpayers: Evidence from a field experiment. *National Tax Journal*, 73(2), 331-360.

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

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

D'Alessio, G. (2021), "What do italian think about tax evasion?", *Questioni di Economia e Finanza (Occasional Papers)*, 607, March.

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

De Neve, J.-E., C. Imbert, M. Luts, J. Spinnewijn, and T. Tsankova (2019). How to improve tax compliance? evidence from population-wide experiments in belgium. Technical report, CEPR Discussion Paper 13733.

Del Carpio, L. (2013). Are the neighbors cheating? evidence from a social norm experiment on property taxes in peru. Working paper, Princeton University.

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

European Commission (2022), *VAT in the Digital Age* (Final Report, Vol. I).

European Commission (2024), "VAT gap in the EU", 2024 Report.

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

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

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

Fochmann, M., Müller, N., & Overesch, M. (2021). Less cheating? The effects of prefilled forms on compliance behavior. *Journal of Economic Psychology*, 83, 102365.

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

Hallsworth, M., J. A. List, R. D. Metcalfe, and I. Vlaev (2017). The behavioralist as tax collector: Using natural field experiments to enhance tax compliance. *Journal of Public Economics* 148, 14 { 31}.

Halpern, D., & Sanders, M. (2016). Nudging by government: Progress, impact, & lessons learned. *Behavioral Science & Policy*, 2(2), pp. 53-65.

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

Hernandez, M., J. Jamison, E. Korczyk, N. Mazar, and R. Sormani (2017). Applying behavioral insights to improve tax collection - experimental evidence from poland. Working paper, The World Bank.

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

John, P. and T. Blume (2018). How best to nudge taxpayers? the impact of message simplification and descriptive social norms on payment rates in a central london local authority. *Journal of Behavioral Public Administration* 1(1), 1{11}.

Kettle, S., M. Hernandez, S. Ruda, and M. Sanders (2016). Behavioral interventions in tax compliance: Evidence from Guatemala. Policy research working papers 7690, The World Bank.

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

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

Marino, M. R, Zizza R. (2012), “Personal Income Tax evasion in Italy: an estimate by taxpayer type”, in Michael Pickhardt e Aloys Prinz (a cura di), *Tax evasion and the shadow economy*, Edward Elgar Publishing.

Mascagni, G., A. T. Mengistu, and F. B. Woldeyes (2018). Can icts increase tax? Experimental evidence from ethiopia. ICTD Working Paper 82, The International Centre for Tax and Development.

McParland D., Gormley I. C. (2015). “Model based clustering for mixed data: clustMD”.

Ministero dell'Interno (2019), Riscossione dei tributi locali e tax gap, Osservatorio sulla Finanza e la Contabilità degli enti locali.

Morvillo, C., Lasinio, G.J. e Maggi, B., 2023. *L'economia sommersa nell'Unione Europea: analisi statistica ed implicazioni di policy*. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento del Tesoro.

Murphy K., Murphy T. B. (2020). “Gaussian parsimonious clustering models with covariates and a noise component”. *Advances in Data Analysis and Classification*. 14 (2): 293-325.

OCPI (2024). “La riscossione dei tributi municipali”, di Massimo Bordignon, Davide Cipullo, Isotta Valpreda e Leoluca Virgadamo, 31 gennaio 2024, OCPI.

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

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

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

Thaler, R. H. and C. R. Sunstein (2008). *Nudge: Improving decisions about health, wealth, and happiness*. New Haven & London: Yale University Press.

Torgler, B. (2004). Moral suasion: An alternative tax policy strategy? evidence from a controlled field experiment in Switzerland. *Economics of Governance* 5(3), 235{253}.

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

PAGINA BIANCA



190270167150