ATTI PARLAMENTARI

XIX LEGISLATURA

CAMERA DEI DEPUTATI

Doc. **CCXLIV**
n. **2** – Allegato II

DOCUMENTO PROGRAMMATICO DI FINANZA PUBBLICA 2026

(In coerenza con le risoluzioni n. 7-00043 della 5ª Commissione del Senato della Repubblica e n. 7-00414 della V Commissione della Camera dei deputati)

Presentato dal Presidente del Consiglio dei ministri

(MELONI)

ALLEGATO II

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

Trasmesso alla Presidenza il 2 ottobre 2026

STABILIMENTI TIPOGRAFICI CARLO COLOMBO

PAGINA BIANCA

INDICE

INDICE **1**

SOMMARIO **3**

I. INTRODUZIONE **5**

II. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2011-2023 ..... **17**

II.1 La definizione di economia non osservata (NOE) nella Contabilità nazionale e l'attuale metodo di stima del sommerso economico 17

II.2 Principali evidenze per il 2023 18

III. EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA **29**

III.1 Principali evidenze per il periodo 2019-2023 29

III.2 Quantificazione delle maggiori entrate da adempimento spontaneo nell'anno d'imposta 2023 57

IV. STRATEGIE E RISULTATI DEGLI INTERVENTI DI PREVENZIONE E CONTRASTO **58**

IV.1 Prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale 58

IV.2 Prevenzione e contrasto dell'evasione contributiva 107

V. VALUTAZIONE DI ALCUNE *POLICY* E ANALISI DI ALCUNE POTENZIALI LINEE DI INTERVENTO **122**

V.1 Analisi delle platee IVA e IRPEF da lavoro autonomo e impresa 122

V.2 *Tax gap* da lettere CRS 124

V.3 Le determinanti del *tax gap* IMU 128

APPENDICE STATISTICA **131**

PAGINA BIANCA

SOMMARIO

I dati relativi al 2023 (ultimo anno per il quale sono disponibili le informazioni rilevanti) mostrano una leggera riduzione della complessiva propensione all'evasione (-0,2 punti percentuali), confermando la tendenza di medio-lungo periodo ad una rilevante contrazione dei livelli dell'incidenza dell'economia non osservata sul Pil e del rapporto fra le entrate complessivamente sottratte alla finanza pubblica a causa dell'evasione (il cosiddetto *tax gap*) e il gettito potenziale[1]. Contestualmente, i dati relativi agli ultimi anni segnalano un incremento costante e significativo delle entrate erariali e non erariali derivanti dalla attività di promozione della *compliance* e di controllo svolte dall'Agenzia delle entrate per lo Stato ovvero per Enti terzi. Il combinato disposto dei due fenomeni sintetizza i significativi progressi compiuti negli ultimi anni e spinge a proseguire nelle azioni volte congiuntamente a favorire, per un verso, l'adempimento spontaneo e a rafforzare, per altro verso, il contrasto ai fenomeni evasivi, consolidando i benefici già ottenuti.

Nel 2023 il valore aggiunto generato dal sommerso economico rappresentava il 9,2% del Pil, con una riduzione di circa 2,2 punti percentuali rispetto al picco del 2014. Nel corso dell'ultima decade l'incidenza del sommerso economico sul Pil si sarebbe quindi ridotta quasi del 20%. Sempre nel 2023 il rapporto fra il minor gettito derivante dal mancato adempimento degli obblighi tributari e il gettito potenziale risultava compreso fra il 17,1% ed il 17,3% (in dipendenza delle diverse ipotesi adottate ai fini della stima), con una riduzione pari a circa 2,5 punti percentuali nell'ultimo quinquennio. Essa appare attribuibile, in primo luogo, alla riduzione relativa dell'evasione dell'IVA, dell'IRES e dell'IRAP. Più contenuta, in termini relativi, 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, gasolio e GPL) e quella più contenuta osservata nel caso dei tributi locali (IMU). Assolutamente marginale, ma non per questo meno interessante, il *tax gap* relativo alla Imposta sul Valore delle Attività Finanziarie detenute all'Estero (IVAFE) che viene per la prima volta riportato in questa sede. 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).

Sempre nel 2023, le entrate complessive (erariali e non) derivanti dai versamenti diretti – conseguenti all'attività di accertamento, al controllo formale delle dichiarazioni e alla liquidazione automatizzata delle stesse - e dall'attività di promozione della *compliance* e di riscossione (per lo Stato o per Enti terzi) dell'Agenzia delle entrate hanno toccato l'1,7% del Pil con un incremento pari a 0,7 punti percentuali nel corso dell'ultimo quinquennio. Un incremento frutto delle misure di efficientamento dell'Amministrazione finanziaria adottate, fra l'altro, in accordo con le raccomandazioni del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e incentrate, in particolare, sul completamento del processo di transizione digitale dei processi.

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* che ha caratterizzato nell'ultimo quindicennio l'intera Unione europea sembra essersi interrotta nel biennio 2022-2023. In questo contesto, il dato italiano che segnala una relativa stabilità del *VAT gap* nel triennio 2021-2023 appare in controtendenza rispetto

[1] Viene così rivisto il data pubblicato nell'*Aggiornamento per gli anni 2019-2023* della *Relazione sull'Economia non osservata e l'evasione Fiscale e Contributiva 2025* reso pubblico nel Dicembre 2025, dato che esponeva un sia pur marginale incremento della propensione all'evasione.

a quanto sembra registrarsi in altri Paesi membri (e, segnatamente, in Germania e in Spagna). Rispetto al punto di picco registrato nei primi anni del secolo l'Italia ha visto il proprio *VAT gap* passare dal 31,5% del 2009 al 15% circa del 2023: un risultato che, pur collocandoci ancora al di sopra della media europea (9,5% circa), conferma i significativi passi in avanti cui si è fatto cenno in precedenza.

Nel complesso, queste positive indicazioni chiariscono come un diverso atteggiamento dei contribuenti, per un verso, e, per altro verso, una diversa efficacia della attività di prevenzione e contrasto dell'evasione tributaria siano non solo possibili ma anche, in buona misura, già in atto anche grazie alla introduzione di istituti di cui la Relazione offre una prima, ancora parziale, lettura. Il che invita 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, i positivi risultati conseguiti sul fronte della attività di promozione della *compliance* e di prevenzione e contrasto dell'evasione – anch'essi legati in misura significativa alla transizione digitale in corso - non solo sottolineano l'importanza di un giusto bilanciamento tra l'approccio basato sui controlli e quello collaborativo tra amministrazioni e contribuenti ma confermano anzi la loro natura complementare. E segnalano i non trascurabili passi in avanti nella direzione di un sistema più efficiente ed efficace. Rimane inalterato l'obbiettivo 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 dall'utilizzo crescente di basi informative quali l'Archivio dei rapporti finanziari) e con ricadute positive in termini di semplificazione delle procedure, secondo le linee ribadite dalla delega fiscale ormai pressoché interamente attuata.

Ai fini del monitoraggio degli obiettivi previsti nell'ambito del PNRR, si evidenzia che nell'Aggiornamento alla Relazione dello scorso anno[2] era stato illustrato il pieno raggiungimento del Target M1C1-116 (Missione 1, Componente 1 del PNRR), così come riformulato, che prevedeva una riduzione della "propensione all'evasione", calcolata per tutte le imposte ad esclusione dell'IMU e delle accise, pari ad almeno il 10% in media nel biennio 2022-2023 rispetto al valore di riferimento del 2019. I dati definitivi pubblicati nella presente Relazione confermano e rafforzano ulteriormente tale risultato[3].

Per quanto concerne l'evoluzione della *tax compliance*, le stime riferite al periodo d'imposta 2023 ed alle sole imposte principali (IVA, IRPEF, IRES) non evidenziano incrementi di gettito attribuibili a un miglioramento dell'adempimento rispetto all'anno precedente. Tale andamento si inserisce, tuttavia, in un contesto europeo caratterizzato da dinamiche analoghe, particolarmente evidenti per alcune tipologie di imposta, tra cui l'IVA, dopo i risultati eccezionalmente positivi registrati nel biennio 2021-2022 successivo alla pandemia. Si tratta di un fenomeno osservato in numerosi Paesi membri dell'Unione europea e attualmente oggetto di approfondimento anche in sede europea. Nel complesso, il livello della *compliance* fiscale continua a collocarsi su valori coerenti con il percorso di miglioramento registrato nel medio periodo.

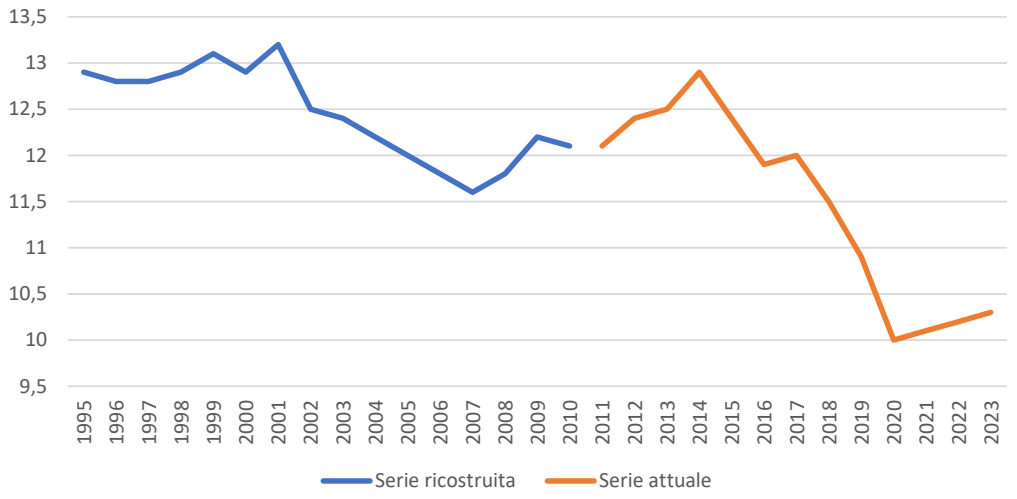
[2] Vedi https://www.mef.gov.it/export/sites/MEF/ministero/commissioni/rel_ev/documenti/Relazione-evasione-fiscale-e-contributiva-2025_Aggiornamento_11_12.pdf, pag. 9.

[3] Si evidenzia, infatti, una riduzione media della propensione all'evasione pari al 12% rispetto al 2019, superiore sia al Target previsto sia alla stima riportata nell'Aggiornamento dello scorso anno (-10,9%).

I. INTRODUZIONE

Il valore aggiunto generato dal sommerso economico si è attestato, nel 2023 in prossimità di 198 miliardi di euro. In termini di incidenza sul Pil, l'estensione dell'economia sommersa ha registrato un lieve incremento, passando dal 9,1% del 2022 al 9,2% nel 2023. In una prospettiva di più lungo periodo emerge, tuttavia, una progressiva riduzione del peso del sommerso sull'economia nazionale. Una riduzione pari, nel quinquennio 2019-2023 a 0,5 punti percentuali e prossima a 1,6 punti percentuali nel corso dell'intero lasso temporale per il quale si dispone di valutazioni strettamente omogenee 2011-2023 (Figura I.1). Va sottolineato come, allo stato attuale delle conoscenze, sembra ancora preclusa ogni possibilità di attendibili comparazioni a livello internazionale e, in particolare, europeo[4].

FIGURA I.1: INCIDENZA DEL SOMMERSO SUL VALORE AGGIUNTO (1995-2021, %)



Nota: i dati relativi al periodo 1995-2010 derivano da una ricostruzione dell'evoluzione storica dell'economia non osservata basata su stime precedenti la revisione generali dei Conti Nazionali intervenuta nel 2014 e, in quanto tali, non direttamente comparabili con le stime attuali. Si veda: Stefania Cuicchio e Federico Sallusti, "Ricostruzione delle serie storiche del sommerso economico (1995-2010)" (documento preparato ai fini della presente Relazione, settembre 2026 riportato nelle Appendici metodologiche).

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

[4] 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 – nell'attesa di poter ricorrere alle informazioni raccolte da altri paesi membri - 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.

contributi[5]. 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. 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 2023, il *gap* complessivo (tributario e contributivo) è risultato compreso fra 107,9 e 112,8 miliardi di euro, a seconda delle ipotesi adottate con riferimento al comparto del lavoro dipendente, con un incremento nel quinquennio 2019-2023 compreso tra 2,3 e 3 miliardi di euro (pari a circa 2 e 2,9%), in un contesto comunque caratterizzato da una significativa crescita delle basi imponibili e del gettito potenziale[6].

Con riferimento all'obbligo contributivo il *gap* si è attestato nel 2023 in un intervallo compreso fra 9,2 e 12,7 miliardi di euro, in dipendenza delle diverse ipotesi di lavoro adottate nel corso della stima. Nel periodo osservato, a fronte di un livello stabile nel caso dell'ipotesi minima, si osserva una riduzione di 528 milioni nel caso dell'ipotesi massima, pari a circa il -4%. Rispetto al 2022 l'incremento è compreso fra 0,8 e 1,2 miliardi di euro, pari a circa il 10%.

Con riferimento, invece, al solo obbligo tributario, il *gap* è risultato pari a 98,7-100,1 miliardi di mancate entrate tributarie (Tabella I.1). In termini relativi (e quindi rispetto alla imposta potenziale), nel 2023, la propensione all'evasione si è attestata al 17,1-17,3% (Tabella I.2), **segnando un miglioramento di circa 2,4 punti percentuali rispetto al 2019**, corrispondente a una riduzione compresa tra il 12,2 e il 12,4%. Anche rispetto al 2022 si registra un ulteriore miglioramento della propensione al *gap*, pari a 0,2 punti percentuali.

Ciò evidenzia come la crescita del *tax gap* in valore assoluto sia risultata inferiore rispetto all'incremento dell'imposta potenziale, confermando il miglioramento della *compliance* nel medio periodo.

La Tabella I.3 può aiutare a comprendere l'effettiva scomposizione dei contributi di ciascuna imposta alla variazione della propensione al *gap* osservata nel 2023 rispetto al 2022[7]. **La differenza nella propensione al *gap* tra il 2023 e il 2022, pari a -0,2 punti percentuali, è dovuta a un miglioramento rilevante della *compliance* IRPEF sul reddito da lavoro autonomo e d'impresa**, che contribuisce positivamente per circa 0,7 punti percentuali, parzialmente compensato da un contributo peggiorativo della *compliance* IRES e IVA, rispettivamente per 0,3 e 0,2 punti percentuali.

Ulteriori elementi di interesse emergono dalla scomposizione del *tax gap* tra evasione derivante da omessa o infedele dichiarazione ed evasione derivante da omesso versamento (Tabelle I.4 e I.5), una distinzione che non è esclusivamente formale. La componente derivante dall'omesso versamento rappresenta, infatti, 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 della sua efficacia) e a valle dell'eventuale successivo contenzioso[8]. La distinzione rileva, inoltre, anche ai fini delle implicazioni di *policy*:

[5] 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*.

[6] In generale, è sempre preferibile valutare l'andamento del *tax gap* in termini percentuali rispetto all'imposta potenziale (propensione al *gap*), in quanto la crescita in termini assoluti può riflettere l'incremento delle basi imponibili, ovvero l'effetto dovuto anche alla crescita economica reale e all'inflazione.

[7] 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 $PG=\Sigma_i TG_i/\Sigma_i TP_i=\Sigma_i(TG_i/TP_i) \times TP_i/\Sigma_i TP$, dove TG_i/TP_i è la propensione al *gap* per l'imposta i mentre $TP_i/\Sigma_i TP$ 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.

[8] 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.

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.

La componente del *tax gap* al netto dei mancati versamenti è risultata pari nel 2023 a circa 83 miliardi di euro, invariata rispetto al dato pre-pandemico e corrispondente all'83% del totale. Anche in termini relativi rispetto all'imposta potenziale, la Tabella I.5 mostra che la propensione all'evasione al netto dei mancati versamenti si riduce di poco meno di 2,5 punti percentuali rispetto al 2019. Viceversa, la componente dei mancati versamenti tende a manifestare una crescita corrispondente nel periodo considerato, raggiungendo nel 2023 il 17% circa del volume complessivo di minori entrate potenziali (rispetto al 15% del 2019). Va sottolineato come la distinzione sia tutt'altro che invariante rispetto ai singoli tributi. La componente dei mancati versamenti supera il 30% del totale nei casi dell'IRAP e dell'IVA, ma si attesta ben al di sotto del 10% nel caso dell'IRPEF da lavoro autonomo e impresa.

In un'ottica di più lungo periodo e con riferimento ai soli tributi principali e cioè all'IRPEF da lavoro autonomo e impresa, l'IRES, l'IVA e l'IRAP (Figure III.1.10.1-III.1.10.4 e Tabelle A.8 e A.9 in Appendice) **la propensione all'evasione passa dal 38% circa del picco del 2004 al 27% del 2023. Una significativa riduzione dovuta interamente alla componente della omessa o infedele dichiarazione (passata dal 35% del 2004 al 22% circa del 2023),** e solo parzialmente controbilanciata dall'incremento della componente dei mancati versamenti.

La propensione al *gap* calcolata al netto dell'IMU e delle accise rappresenta l'indicatore utilizzato ai fini del monitoraggio degli obiettivi previsti nell'ambito del PNRR. In particolare, secondo la riformulazione del Target M1C1-116, riferito alla Missione 1, Componente 1, la "propensione all'evasione", calcolata per tutte le imposte ad esclusione dell'IMU e delle accise, doveva ridursi di almeno il 10%, in media nel biennio 2022-2023, rispetto al valore di riferimento del 2019.

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

Tipologia di imposta	2019		2020		2021		2022		2023		Differenza 2023-2019		Media 2019-2023	
	Min	*Max*	*Min*	*Max*	*Min*	*Max*	*Min*	*Max*	*Min*	*Max*	*Min*	*Max*	*Min*	*Max*
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	3.324	4.675	2.738	3.882	2.956	3.997	2.616	3.606	3.003	4.173	-321	-502	2.927	4.067
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	583	804	495	691	514	680	552	733	607	816	24	12	550	745
IRPEF lavoro autonomo e impresa	37.369		35.064		36.612		39.218		38.387		1.018		37.330	
IRES	9.156		8.207		7.533		9.704		11.963		2.807		9.313	
IVA	31.766		28.473		29.915		30.736		34.355		2.589		31.049	
IRAP	5.039		4.497		4.906		2.937		3.347		-1.692		4.145	
LOCAZIONI	935		716		625		875		773		-162		785	
CANONE RAI	241		248		225		209		239		-1		232	
ACCISE sui prodotti energetici (benzina, gasolio, GPL)	1.928		1.739		1.762		715		1.132		-796		1.455	
IMU-TASI	5.381		5.110		4.976		4.925		4.908		-473		5.060	
Totale entrate tributarie	**95.723**	**97.295**	**87.287**	**88.627**	**90.023**	**91.230**	**92.486**	**93.657**	**98.716**	**100.095**	**2.993**	**2.800**	**92.847**	**94.181**
Totale entrate tributarie (al netto delle accise e dell'IMU)	**88.414**	**89.986**	**80.438**	**81.778**	**83.285**	**84.492**	**86.846**	**88.017**	**92.676**	**94.055**	**4.262**	**4.069**	**86.332**	**87.666**
Entrate contributive carico lavoratore dipendente	2.085	3.019	1.753	2.571	1.893	2.620	2.021	2.790	2.288	3.083	203	64	2.008	2.816
Entrate contributive carico datore di lavoro	7.089	10.240	5.893	8.608	5.984	8.274	6.359	8.779	6.917	9.648	-171	-592	6.448	9.110
Totale entrate contributive	**9.174**	**13.259**	**7.646**	**11.179**	**7.877**	**10.893**	**8.380**	**11.568**	**9.205**	**12.730**	**32**	**-528**	**8.456**	**11.926**
Totale entrate tributarie e contributive	**104.897**	**110.554**	**94.934**	**99.806**	**97.900**	**102.123**	**100.865**	**105.225**	**107.921**	**112.825**	**3.024**	**2.271**	**101.303**	**106.107**

TABELLA I.2: PROPENSIONE AL *GAP* NELL'IMPOSTA

Tipologia di imposta	2019		2020		2021		2022		2023		Differenza 2023-2019		Media 2019-2023	
	Min	*Max*	*Min*	*Max*	*Min*	*Max*	*Min*	*Max*	*Min*	*Max*	*Min*	*Max*	*Min*	*Max*
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,1%	2,9%	1,7%	2,4%	1,8%	2,4%	1,5%	2,1%	1,6%	2,3%	-0,4%	-0,6%	1,7%	2,4%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	5,2%	7,0%	4,6%	6,3%	4,4%	5,8%	4,4%	5,7%	4,4%	5,8%	-0,8%	-1,2%	4,6%	6,1%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	64,1%		64,9%		61,7%		61,4%		59,7%		-4,4%		62,3%	
IRES	24,0%		24,0%		18,0%		18,6%		19,8%		-4,2%		20,9%	
IVA	22,6%		22,8%		21,0%		19,4%		20,3%		-2,3%		21,2%	
IRAP	17,5%		17,2%		16,4%		9,9%		10,4%		-7,1%		14,3%	
LOCAZIONI	10,9%		9,0%		7,8%		10,1%		8,6%		-2,3%		9,3%	
CANONE RAI	10,9%		11,2%		10,2%		9,4%		10,9%		0,0%		10,5%	
ACCISE sui prodotti energetici (benzina, gasolio, GPL)	9,6%		10,7%		9,3%		5,0%		5,7%		-3,9%		8,1%	
IMU-TASI	22,8%		22,2%		21,4%		20,9%		20,8%		-2,0%		21,6%	
Totale entrate tributarie	**19,5%**	**19,7%**	**19,0%**	**19,3%**	**17,8%**	**18,0%**	**17,3%**	**17,5%**	**17,1%**	**17,3%**	**-2,4%**	**-2,4%**	**18,1%**	**18,3%**
Totale entrate tributarie (al netto delle accise e dell'IMU)	**19,7%**	**20,0%**	**19,2%**	**19,4%**	**18,0%**	**18,2%**	**17,5%**	**17,7%**	**17,3%**	**17,5%**	**-2,4%**	**-2,5%**	**18,3%**	**18,6%**

Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti.

TABELLA I.3: CONTRIBUTI DI CIASCUNA IMPOSTA ALLA PROPENSIONE AL *GAP* - 2022-2023

	2022			2023			Differenza		
Tipologia di imposta	**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)**	**Propensione al gap**	**Peso del gettito potenziale sul totale**	**Contributo alla propensione al *gap***
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,1%	31,8%	0,7%	2,3%	31,9%	0,7%	0,1%	0,1%	0,0%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	61,4%	11,9%	7,3%	59,7%	11,1%	6,6%	-1,7%	-0,8%	-0,7%
Addizionali locali IRPEF (lavoro di-pendente)	5,7%	2,4%	0,1%	5,8%	2,4%	0,1%	0,1%	0,0%	0,0%
IRES	18,6%	9,7%	1,8%	19,8%	10,4%	2,1%	1,2%	0,7%	0,3%
IVA	19,4%	29,6%	5,7%	20,3%	29,2%	5,9%	1,0%	-0,5%	0,2%
IRAP	9,9%	5,5%	0,5%	10,4%	5,6%	0,6%	0,4%	0,0%	0,0%
LOCAZIONI	10,1%	1,6%	0,2%	8,6%	1,6%	0,1%	-1,6%	-0,1%	0,0%
CANONE RAI	9,4%	0,4%	0,0%	10,9%	0,4%	0,0%	1,5%	0,0%	0,0%
ACCISE sui prodotti ener-getici (ben-zina, gasolio, GPL)	5,0%	2,7%	0,1%	5,7%	3,4%	0,2%	0,7%	0,8%	0,1%
IMU	20,9%	4,4%	0,9%	20,8%	4,1%	0,8%	-0,1%	-0,3%	-0,1%
Totale	**17,5%**	**100,0%**	**17,5%**	**17,3%**	**100,0%**	**17,3%**	**-0,2%**	**0,0%**	**-0,2%**

Nel caso del lavoro dipendente irregolare si ipotizza l'ipotesi massima.
Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti.

TABELLA I.4: *GAP* DELLE ENTRATE TRIBUTARIE E CONTRIBUTIVE IN MILIONI DI EURO (PER TIPOLOGIA E IMPOSTA)

Tipologia di imposta	2019	2020	2021	2022	2023	Differenza 2023-2019	Media 2019-2023
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	4.675	3.882	3.997	3.606	4.173	-502	4.067
IRPEF lavoro autonomo e impresa	37.369	35.064	36.612	39.218	38.387	1.018	37.330
di cui omessa dichiarazione	35.167	33.342	34.324	36.461	35.442	275	34.947
mancati versamenti (MV)	2.203	1.722	2.288	2.756	2.945	743	2.383
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	804	691	680	733	815	11	744
IRES	9.156	8.207	7.533	9.704	11.963	2.807	9.313
di cui omessa dichiarazione	7.575	6.976	5.794	7.629	10.061	2.486	7.607
mancati versamenti (MV)	1.581	1.231	1.739	2.075	1.902	321	1.706
IVA	31.766	28.473	29.915	30.736	34.355	2.589	31.049
di cui omessa dichiarazione	21.899	19.628	21.519	21.377	23.358	1.459	21.556
mancati versamenti (MV)	9.867	8.844	8.395	9.359	10.998	1.130	9.493
IRAP	5.039	4.497	4.906	2.937	3.347	-1.692	4.145
di cui omessa dichiarazione	4.023	3.768	3.816	1.915	2.239	-1.784	3.152
mancati versamenti (MV)	1.016	728	1.090	1.021	1.108	92	993
LOCAZIONI	935	716	625	875	773	-162	785
CANONE RAI	241	248	225	209	239	-1	232
di cui omessa dichiarazione	167	171	155	140	137	-29	154
mancati versamenti (MV)	74	78	70	69	102	28	79
ACCISE sui prodotti energetici (benzina, gasolio, GPL)	1.928	1.739	1.762	715	1.132	-796	1.455
IMU-TASI	5.381	5.110	4.976	4.925	4.908	-473	5.060
Totale entrate tributarie	**97.295**	**88.627**	**91.230**	**93.657**	**100.095**	**2.800**	**94.181**
di cui omessa dichiarazione	**82.554**	**76.024**	**77.648**	**78.377**	**83.040**	**486**	**79.528**
mancati versamenti (MV)	**14.741**	**12.604**	**13.582**	**15.280**	**17.055**	**2.314**	**14.652**

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

L'Aggiornamento alla Relazione dello scorso anno aveva già evidenziato il pieno conseguimento del *target*. I dati definitivi riportati nella presente Relazione confermano tale risultato e ne rafforzano ulteriormente la portata, mostrando una riduzione media pari al 12%, superiore di oltre un punto percentuale rispetto alla stima già illustrata lo scorso anno (-10,9%).

TABELLA I.5: PROPENSIONE AL *GAP* NELL'IMPOSTA (PER TIPOLOGIA)

Tipologia di imposta	2019	2020	2021	2022	2023	Differenza 2023-2019	Media 2019-2023
IRPEF lavoro dipendente (irregolare)	2,9%	2,4%	2,4%	2,1%	2,3%	-0,6%	2,4%
IRPEF lavoro autonomo e impresa	64,1%	64,9%	61,7%	61,4%	59,7%	-4,4%	62,3%
di cui omessa dichiarazione	60,3%	61,7%	57,8%	57,1%	55,1%	-5,2%	58,4%
mancati versamenti (MV)	3,8%	3,2%	3,9%	4,3%	4,6%	0,8%	3,9%
Addizionali locali IRPEF (lavoro dipendente)	7,0%	6,3%	5,8%	5,7%	5,8%	-1,2%	6,1%
IRES	24,0%	24,0%	18,0%	18,6%	19,8%	-4,2%	20,9%
di cui omessa dichiarazione	19,9%	20,4%	13,8%	14,7%	16,7%	-3,2%	17,1%
mancati versamenti (MV)	4,1%	3,6%	4,1%	4,0%	3,2%	-1,0%	3,8%
IVA	22,6%	22,8%	21,0%	19,4%	20,3%	-2,3%	21,2%
di cui omessa dichiarazione	15,6%	15,7%	15,1%	13,5%	13,8%	-1,8%	14,7%
mancati versamenti (MV)	7,0%	7,1%	5,9%	5,9%	6,5%	-0,5%	6,5%
IRAP	17,5%	17,2%	16,4%	9,9%	10,4%	-7,1%	14,3%
di cui omessa dichiarazione	14,0%	14,4%	12,7%	6,5%	6,9%	-7,0%	10,9%
mancati versamenti (MV)	3,5%	2,8%	3,6%	3,5%	3,4%	-0,1%	3,4%
LOCAZIONI	10,9%	9,0%	7,8%	10,1%	8,6%	-2,3%	9,3%
CANONE RAI	10,9%	11,2%	10,2%	9,4%	10,9%	0,0%	10,5%
di cui omessa dichiarazione	7,6%	7,7%	7,0%	6,3%	6,2%	-1,3%	7,0%
mancati versamenti (MV)	3,4%	3,5%	3,2%	3,1%	4,6%	1,3%	3,6%
ACCISE sui prodotti energetici (benzina, gasolio, GPL)	9,6%	10,7%	9,3%	5,0%	5,7%	-3,9%	8,1%
IMU-TASI	22,8%	22,2%	21,4%	20,9%	20,8%	-2,0%	21,6%
Totale	**19,7%**	**19,3%**	**18,0%**	**17,5%**	**17,3%**	**-2,4%**	**18,3%**
di cui omessa dichiarazione	**16,7%**	**16,5%**	**15,3%**	**14,6%**	**14,3%**	**-2,4%**	**15,5%**
mancati versamenti (MV)	**3,0%**	**2,7%**	**2,7%**	**2,9%**	**2,9%**	**0,0%**	**2,8%**

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.
Eventuali imprecisioni derivano dagli arrotondamenti

Inoltre, la quantificazione annuale delle maggiori entrate derivanti dal miglioramento dell'adempimento spontaneo, con riferimento soltanto all'IVA, all'IRES e all'IRPEF sul reddito da lavoro autonomo e d'impresa, nell'ultimo anno di stima si basa sul confronto tra il *tax gap* del 2023 e il *tax gap* del 2022, a parità di base imponibile potenziale. Secondo le stime riportate nel

Paragrafo III.2, la variazione del *tax gap* fra il 2023 e il 2022, escludendo l'effetto dovuto alla variazione delle basi imponibili potenziali occorsa tra questi due anni, è pari a circa -1,2 miliardi di euro.

TABELLA I.6: SINTESI DEI PRINCIPALI RISULTATI CONSEGUITI IN MATERIA DI CONTRASTO ALL'EVASIONE		
Agenzia delle entrate	Lettere di promozione della *compliance*	Invio di oltre 3.188 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	79 soggetti ammessi al regime di cooperative compliance 195 istanze di *patent box* concluse, di cui 123 con accordo
	Controlli eseguiti	557.580 controlli eseguiti
Agenzia delle dogane e dei monopoli	Settore Dogane	Maggiori Diritti Accertati per 545,97 milioni di euro e sanzioni per 844 milioni di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 41.057 Valore stimato dei sequestri: 327 milioni di euro
	Settore Accise (energie e alcoli)	Maggiori Diritti Accertati nel triennio 2023-2025: 422,55 milioni di euro Campioni analizzati dai laboratori chimici: 8.152
	Settore Accise (tabacchi)	Svincoli irregolari riscossi: 0,7 milioni di euro Sequestri all'interno degli spazi doganali: 749.803 pacchetti di sigarette, 5.134 sigari e 14.807,75 kg di tabacco sfuso Sequestri fuori dagli spazi doganali: 152 tonnellate tabacchi
	Settore Giochi	Maggiori Diritti Accertati: 148,81 milioni di euro Sanzioni tributarie e amministrative: 196,90 milioni di euro
Guardia di Finanza	Indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	11.266
	Sequestri preventivi per reati in materia di IVA e imposte dirette	3,4 miliardi di euro
	Sequestri di crediti d'imposta inesistenti	0,35 miliardi di euro
	Soggetti denunciati per reati in materia di IVA e imposte dirette	15.843
	Soggetti arrestati per reati in materia di IVA e imposte dirette	181
	Reati in materia di IVA e imposte dirette segnalati all'Autorità Giudiziaria	9.224
	Evasori totali scoperti	5.863
	Lavoratori in nero e irregolari scoperti	28.003
INL	Attività di vigilanza aziende ispezionate	Definite n. 97.349 ispezioni (avviate in totale n. 130.579)
	Recupero contributi e premi evasi	Accertati premi complessivi per un importo pari a 260.503.711 euro
	Lavoratori in nero	Regolarizzati n. 18.397 lavoratori "in nero"
	Lavoratori irregolari	Tutelate n. 128.790 posizioni lavorative irregolari per altre cause
INAIL	Attività di vigilanza aziende ispezionate	Definite n. 7.108 ispezioni
	Recupero contributi e premi evasi	Accertati premi complessivi per un importo pari a euro 112.463.244
	Lavoratori in nero	Regolarizzati n. 1.635 lavoratori "in nero"
	Lavoratori irregolari	Tutelate n. 30.087 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 37.437.563
INPS Verifiche amministrative	Contributi evasi accertati (€)	368.949.933 euro di maggiori entrate
	Risparmi in termini di mancati pagamenti per prestazioni (€)	59.226.268 euro di minori uscite

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. Non casualmente, quindi, 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.

Dal punto di vista della finanza pubblica, inoltre, le entrate erariali e non erariali derivanti dall'attività di promozione della *compliance* e prevenzione e contrasto dell'evasione costituiscono, inoltre, risorse addizionali (che contribuiscono all'andamento della pressione fiscale) e, in quanto tali, andrebbero considerate contestualmente rispetto al mancato gettito derivante dalla inosservanza degli obblighi fiscali. La Tabella I.6 sintetizza i principali risultati conseguiti nell'anno 2025 dalle Amministrazioni direttamente impegnate nelle attività di prevenzione e controllo dell'evasione in termini di alcuni indicatori quali-quantitativi mentre la Figura I.1 concentra l'attenzione sulla evoluzione temporale del volume di risorse – in rapporto al Pil - derivante dalla attività di promozione della *compliance* e di prevenzione e contrasto dell'evasione da parte dell'Agenzia delle entrate (per lo Stato o per Enti terzi).

Nella Figura I.2 (scala di destra) si nota la continua e significativa crescita delle entrate (erariali e non erariali) derivanti dall'attività di promozione della *compliance* e prevenzione e contrasto dell'evasione, interrotta solo nel quadriennio 2018-2021 e oggi più che triplicata, in rapporto al prodotto, rispetto ai valori di inizio secolo. Nello stesso grafico si riporta anche l'andamento della pressione fiscale (scala di sinistra) al netto e al lordo delle entrate derivanti dall'attività citata.

Una crescita di queste ultime entrate è tanto più significativa se associata alla progressiva contrazione del *tax gap* in rapporto al prodotto (Figura I.3, scala di destra), intervenuta a partire dalla metà degli anni '10 del secolo.

FIGURA I.2: PRESSIONE FISCALE E ENTRATE DERIVANTI DALLA LOTTA ALL'EVASIONE (IN RAPPORTO AL PIL, %)

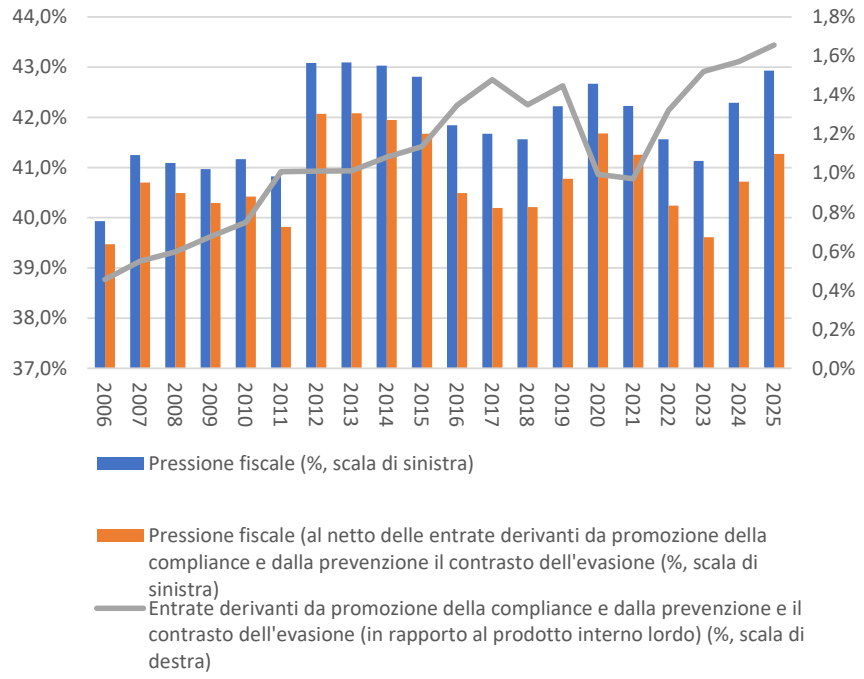
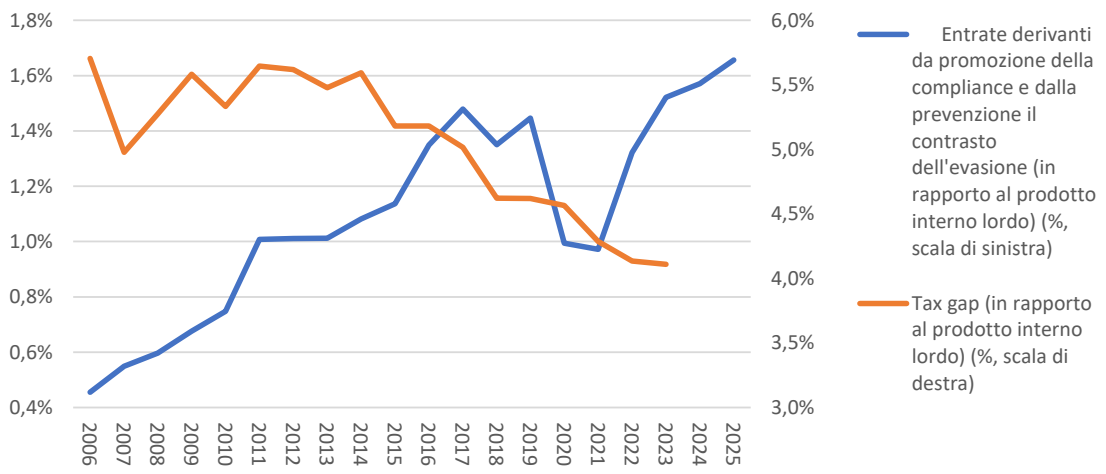


FIGURA I.3: TAX GAP E ENTRATE DERIVANTI DALLA LOTTA ALL'EVASIONE (IN RAPPORTO AL PIL, %)



Nota: le informazioni relative alle entrate derivanti dalla attività dell'Agenzia delle entrate per conto di terzi devono essere considerate come ancora preliminari per il primo decennio considerato. Trattandosi, peraltro, di una componente minoritaria all'interno della più generale voce riguardante le "entrate derivanti dalla promozione della compliance e dalla prevenzione e contrasto dell'evasione", eventuali revisioni non dovrebbero peraltro incidere sulla tendenza di lungo periodo del fenomeno.

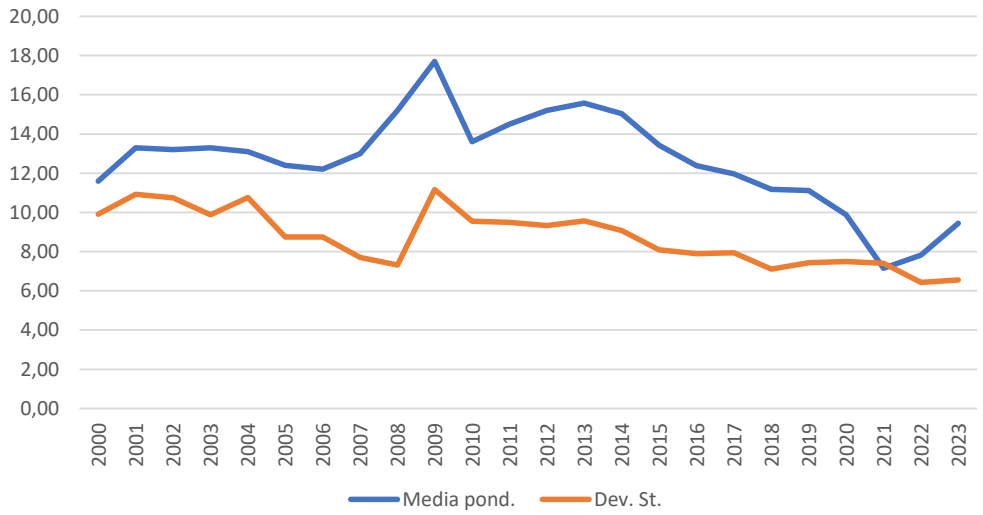
È importante ricordare, ancora una volta, come si tratti di due flussi non strettamente comparabili: il primo (le entrate derivanti dalla lotta all'evasione) è un flusso effettivo da portare a deconto dello stock di debiti fiscali non onorati, il secondo (il *tax gap*) è un flusso potenziale destinato a tradursi in un incremento dello stock stesso solo a valle dell'attività di accertamento e del successivo, eventuale, contenzioso. Ciò nondimeno, obbiettivo di una efficace politica tributaria dovrebbe essere una evoluzione delle due grandezze tale da assicurare, in primo luogo, l'azzeramento del flusso netto di debiti fiscali non onorati ed eventualmente ridurre poi lo stock in essere dei debiti stessi. È chiaro, infatti, che una crescente efficacia della Amministrazione finanziaria potrebbe essere vanificata da una crescente inosservanza delle norme da parte dei contribuenti e viceversa. Sotto questo profilo l'esperienza degli ultimi anni costituisce un importante e positivo segnale.

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 del grado di sovrapposizione delle platee di contribuenti tenuti al pagamento delle imposte IVA e IRPEF da lavoro autonomo e redditi di impresa, al fine di interpretare eventuali divergenze nei rispettivi *tax gap*, che potrebbero derivare da una diversa composizione dei contribuenti e dalle conseguenti differenze nei comportamenti di *compliance*. L'analisi ha consentito di identificare nella crescita delle società di capitali la principale causa dell'ampliamento del divario tra i contribuenti interessati dalle due imposte. Nello stesso capitolo, oltre ad una prima stima del *tax gap* relativo all'Imposta sul Valore delle Attività Finanziarie detenute all'Estero (IVAFE) per l'anno di imposta 2018, si è approfondito il tema delle determinanti del *tax gap* IMU. I caratteri del fenomeno suggeriscono che interventi uniformi possano risultare meno efficaci rispetto ad approcci differenziati per contesto territoriale e sono compatibili con l'idea che il rafforzamento della capacità amministrativa, della qualità della spesa pubblica locale e del coordinamento intercomunale nelle attività di controllo possa accompagnarsi a una riduzione del divario.

Come si è già avvertito nella Relazione 2025, 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.

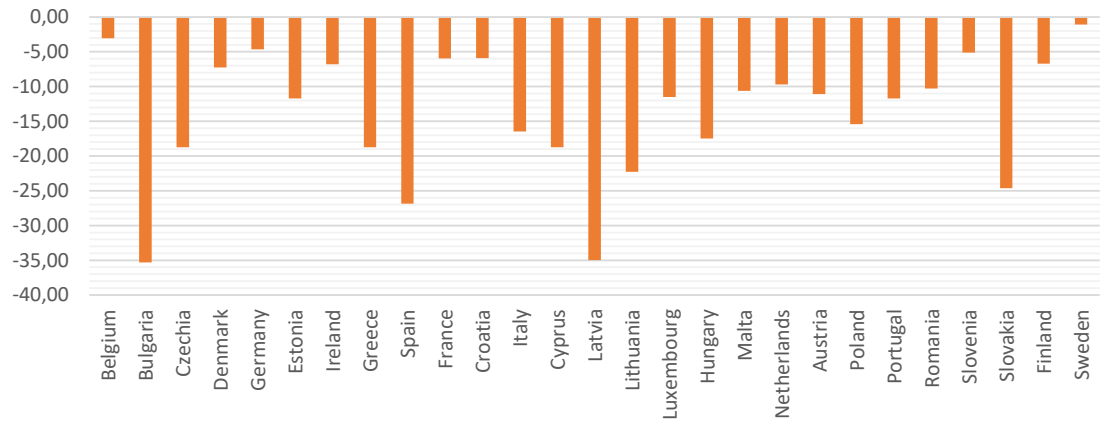
Ciò premesso, come mostrano le Figure I.4 e I.5 relative al *VAT gap* in termini di imposta potenziale nell'Unione europea, la tendenza ad una riduzione del *tax gap* – quanto meno a far data dal 2009 – ha caratterizzato l'intero contesto sovranazionale in cui l'Italia è collocata fino al 2021, interrompendosi a prima vista nel biennio 2022-2023. È opportuno valutare con prudenza questa apparente inversione di tendenza, essendo la stessa immediatamente successiva alla straordinaria riduzione del *VAT gap* registrata in occasione della emergenza pandemica. La tendenza di lungo periodo ad una riduzione del *VAT gap* si è accompagnata ad una chiaramente osservabile riduzione nel grado di dispersione fra paesi dei *gap* IVA il che suggerisce che nell'intera Unione siano state e siano tuttora 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.4: IL VAT GAP NELL'UNIONE EUROPEA (%)



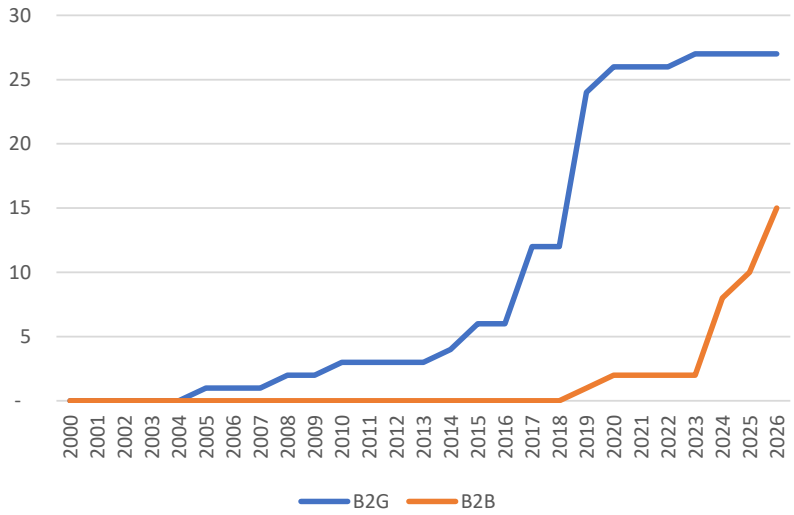
In questo quadro, l'Italia ha visto ridursi vistosamente la propria distanza dalla media europea. Rispetto al punto di picco registrato nell'ultimo ventennio (2009, nel caso dell'Italia) l'Italia ha ridotto il proprio *VAT gap* per oltre 16 punti percentuali: un risultato fra i più significativi registrati 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 5 punti percentuali o poco più osservati nel 2023.

FIGURA I.5: 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. L'impatto dei processi di digitalizzazione sui fenomeni di evasione fiscale è stato oggetto di ripetute valutazioni da parte della Commissione europea[9] e 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.

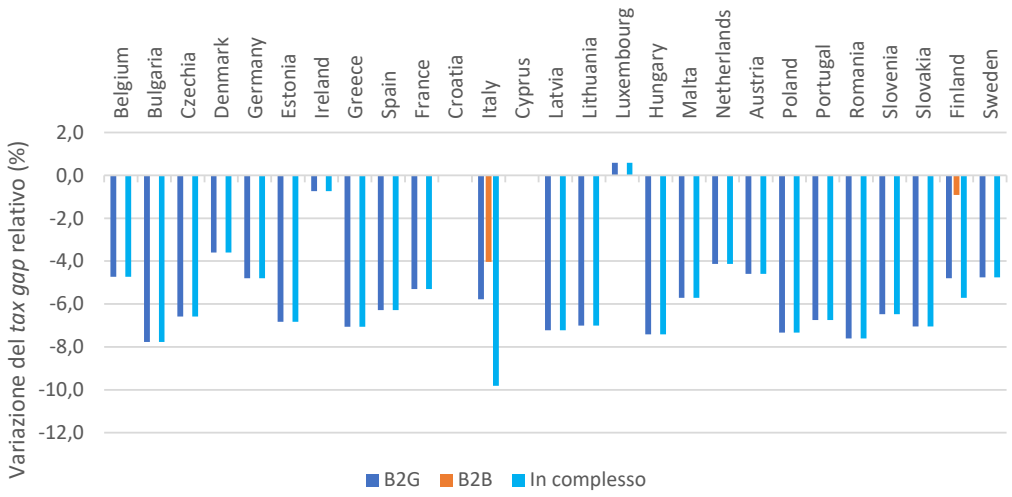
FIGURA I.6: LA FATTURAZIONE ELETTRONICA NEI PAESI MEMBRI DELL'UNIONE EUROPEA (DIFFUSIONE FRA I PAESI MEMBRI)



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

La generalizzazione della fatturazione elettronica all'ambito B2B in tempi molto recenti (se non addirittura futuri, Figura I.6)[10] 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).

FIGURA I.7: IL *VAT GAP* NEI PAESI MEMBRI DELL'UNIONE EUROPEA (IMPATTO, A REGIME, DELLA INTRODUZIONE DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA)



Nota: le informazioni sono assenti nel caso di Croazia e Cipro

La Figura I.7 riporta la riduzione del *VAT gap* stimata nei diversi paesi membri a far data dalla introduzione della fatturazione elettronica B2G[11]. In media, l'attivazione della fatturazione elettronica avrebbe ridotto il *tax gap* relativo nella UE per circa 6 punti percentuali con punte pari a 8 punti percentuali circa nel caso della Romania e della Bulgaria (e cioè dei paesi del sesto allargamento) e a 7 punti percentuali nel caso della Grecia e dei paesi del quinto allargamento. Per converso, paesi con livelli più elevati di sviluppo al momento della introduzione della fatturazione elettronica avrebbero conseguito risultati meno significativi per esempio pari, nel caso dell'Irlanda, a 1 punto percentuale. In altre parole, l'attivazione della fatturazione elettronica o, più correttamente, le modalità di *digital* reporting sarebbero responsabili per qualcosa meno della totalità della riduzione del *tax gap* relativo osservato nell'Unione fra i primi anni '10 ed i primi anni '20 del secolo. In termini assoluti (e ai prezzi del 2023), oltre la metà del recupero di gettito osservato nell'intera Unione europea (al netto, come si è detto, di Croazia e Cipro) sarebbe ascrivibile, in misura pressoché simile, a Germania, Francia e Italia.

Si noti che queste indicazioni risentono, con ogni probabilità, di una diffusione della fatturazione elettronica B2B ancora limitata a pochi stati membri. Di conseguenza, è lecito immaginare che sussistano, in non pochi casi, margini ulteriori e non trascurabili di miglioramento. Al tempo stesso, va sottolineato che le valutazioni di cui alla Figura I.7 fotografano l'impatto a regime della fatturazione elettronica una volta che il processo di aggiustamento si sia esaurito. Fra il 2020 ed

[10] In osservanza alla Direttiva europea 2014/55/EU, i diversi paesi membri hanno introdotto in primo luogo la fatturazione elettronica *business to government* (B2G). Nel 2026 nessun paese europeo ne sarà sprovvisto. Nell'ultimo decennio, inoltre, alcuni paesi membri – due, per la precisione, a tutto il 2023 - hanno volontariamente esteso l'ambito della fatturazione elettronica al caso *business to business* (B2B), estensione che dovrà obbligatoriamente aver luogo entro il 2030 per tutti i paesi membri.

[11] Nicola Rossi, *Il tax gap nell'Unione Europea: l'imposta sul valore aggiunto* (documento preparato ai fini della presente Relazione, febbraio 2026).

il 2023 sono intervenuti, peraltro, solo due casi B2B mentre i casi di fatturazione elettronica B2G più che raddoppiano fra il 2018 ed il 2023 (Figura I.6). Stante un ritardo medio stimato compreso fra i 3 e i 4 anni, è lecito attendersi, in altri termini, che una parte non trascurabile degli impatti debba ancora verificarsi negli anni a venire. In altre parole, le stime di cui alla Figura I.7 - che implicano una riduzione del *VAT gap* relativo pari, nella media dell'Unione, a circa 6 punti percentuali e che corrispondono ad un recupero di gettito complessivo, per l'intera Unione, prossimo agli 80 miliardi di euro – sovrastimano, con ogni probabilità, l'impatto della fatturazione elettronica osservato ad oggi[12]. E ciò al netto degli impatti che potranno verificarsi in futuro una volta che anche la fatturazione B2B fosse stata introdotta nei Paesi membri che ne sono ancora sprovvisti[13].

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).

[12] Nel caso italiano, la *Relazione sull'economia non osservata e l'evasione fiscale contributiva* – anno 2020 - cifra in circa 1,7-2,1 miliardi di euro il recupero di gettito IVA a seguito della introduzione della fatturazione elettronica B2B (Vedi https://www.dt.mef.gov.it/export/sites/sitodt/modules/documenti_it/analisi_progammazione/documenti_programmatici/nadef_2020/Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva__Allegato__NADEF_2020.pdf, pp. 253-255). Se estesa all'intero periodo di vigenza della fatturazione B2B (2019-2023) la valutazione è largamente compatibile con l'informazione contenuta nella Figura I.7. Si noti, peraltro, che - in Italia e non solo - gli impatti appena descritti potrebbero anche includere l'effetto della introduzione – in coincidenza o quasi con l'introduzione della fatturazione economica B2G – del cosiddetto *split payment* e cioè della previsione di versamento dell'imposta non già da parte del fornitore di beni o servizi bensì direttamente da parte dell'acquirente degli stessi, solitamente la Pubblica Amministrazione o una qualche sua articolazione. Si pensi agli esempi dell'Italia (fra il 2015 e il 2017), della Romania (2018) e della Polonia (2019). Così come, nel caso dell'Italia, non si può escludere che l'impatto della fatturazione elettronica B2B includa anche le conseguenze sul *tax gap* delle agevolazioni in ambito edilizio introdotte nel pieno della emergenza pandemica e protrattesi fino a tutto il 2023 (ed oltre).

[13] Va sottolineata la natura ancora preliminare delle valutazioni riportate nel testo derivante, in particolare, dalle proprietà degli stimatori applicabili a *panel* dinamici caratterizzati dalla presenza di eterogeneità negli effetti di breve periodo. In altre parole, stante la contenuta dimensione del campione (tanto nel tempo quanto nello spazio), la prudenza nella valutazione dei risultati è d'obbligo e ciò anche in ragione della assenza di una compiuta diagnostica per la performance del metodo di stima adottato.

II. L'ECONOMIA NON OSSERVATA: CARATTERISTICHE STRUTTURALI ED EVOLUZIONE TEMPORALE 2011-2023

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 SEC[14] 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)[15]; 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 si articola in tre componenti principali:

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

La **sotto-dichiarazione del valore aggiunto** si riferisce all'occultamento intenzionale, da parte delle imprese, di una parte del reddito prodotto attraverso dichiarazioni non veritiere relative al fatturato e/o dei costi presentate alle autorità fiscali. Tale comportamento può riflettersi anche sulle informazioni raccolte con le rilevazioni statistiche ufficiali, determinando, in assenza di specifici interventi correttivi, una sottostima del valore aggiunto. Per stimare il fenomeno si utilizza il registro *Frame-SBS*, una base dati di tipo censuario relativa ai conti economici annuali delle imprese italiane operanti sul mercato, costruita attraverso l'integrazione di fonti amministrative e dati provenienti dalle indagini statistiche. La disponibilità di informazioni a livello di singola impresa consente di applicare procedure di stima differenziate e calibrate su segmenti omogenei del sistema produttivo, in grado di rappresentare correttamente nei modelli di

[14] L'applicazione del SEC 2010 è stabilita dal Regolamento (Ue) del Parlamento europeo e del Consiglio, n. 549/2013, che definisce il Sistema europeo dei conti nazionali e regionali dell'Unione europea. A livello globale, il riferimento metodologico è rappresentato dal System of National Accounts (SNA) delle Nazioni Unite, la cui versione più recente risale al 2008.

[15] In occasione della revisione generale dei Conti nazionali del 2016, l'introduzione di nuove fonti informative e l'adozione di metodologie di stima più avanzate hanno consentito di ridurre significativamente l'incidenza del sommerso statistico, che rappresenta ormai una componente marginale della NOE.

misurazione le specificità economiche e comportamentali delle diverse tipologie di operatori. La popolazione di riferimento comprende tutte le imprese di mercato con meno di 100 addetti, con l'esclusione delle unità che presentano caratteristiche o condizioni particolari che non consentono l'applicazione delle procedure di stima previste.

Il **valore aggiunto generato dall'impiego di lavoro irregolare** costituisce un'altra componente rilevante del sommerso economico. La sua stima si articola in due fasi principali. Nella prima viene quantificato l'input di lavoro irregolare, espresso attraverso diversi indicatori: numero di occupati, posizioni lavorative, ore lavorate e unità di lavoro equivalenti a tempo pieno (ULA). Nella seconda fase viene stimato il valore aggiunto riconducibile all'impiego di tale input di lavoro. Il valore aggiunto complessivamente generato dal lavoro irregolare è determinato considerando tre componenti: la remunerazione dei lavoratori dipendenti irregolari; la remunerazione dell'attività svolta dai lavoratori indipendenti irregolari; il margine (*mark-up*) dell'imprenditore associato all'impiego di lavoratori dipendenti irregolari. La procedura è strutturata in modo da assicurare coerenza e additività tra le stime del valore aggiunto derivante dall'impiego di 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, corrispondente alla quota di IVA regolarmente pagata dall'acquirente e incassata dal venditore, ma successivamente non versata all'erario. Tale componente costituisce una forma di sommerso che determina un'integrazione del margine operativo lordo. La relativa stima viene effettuata separatamente, assumendo come base imponibile il valore aggiunto riconducibile sia alla sotto-dichiarazione sia all'impiego di lavoro dipendente irregolare.

La stima del sommerso economico si completa con l'inclusione di **ulteriori componenti specifiche,** per le quali si ricorre a metodi di stima indiretti. Tra queste rientrano gli affitti percepiti dalle famiglie per immobili concessi in locazione senza un contratto regolarmente registrato. In alcuni settori, in particolare quelli degli alberghi, della ristorazione e dei servizi alla persona, viene inoltre considerata una stima delle mance ricevute dal personale, che concorre alla determinazione del valore aggiunto del datore di lavoro. Un'ulteriore integrazione del valore aggiunto può derivare dalla fase di riconciliazione fra le stime indipendenti degli aggregati dell'offerta e della domanda, effettuata al fine di garantire la coerenza complessiva dei Conti nazionali e di determinare il livello del Pil. Tale integrazione può incorporare, in misura non direttamente identificabile, anche una quota residuale di economia sommersa non intercettata dalle specifiche procedure di correzione precedentemente descritte.

II.2 PRINCIPALI EVIDENZE PER IL 2023

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

Sulla base dei Conti nazionali pubblicati a marzo del 2026, nel 2023 il valore aggiunto generato dall'economia sommersa si è attestato a 197,6 miliardi di euro, in aumento di 15 miliardi (+8,2%) rispetto ai 182,6 miliardi dell'anno precedente (Tabella II.2.1). L'incidenza dell'economia sommersa sul Pil, cresciuto del 7,2% a prezzi correnti, ha registrato un lieve aumento, passando dal 9,1% del 2022 al 9,2% nel 2023.In una prospettiva di più lungo periodo emerge, tuttavia, una progressiva riduzione del peso del sommerso sull'economia nazionale. In questo processo, la crisi pandemica del 2020 ha rappresentato uno spartiacque, avendo contribuito a modificare in modo strutturale alcuni comportamenti economici. Nel triennio 2021-2023, l'incidenza media dell'economia sommersa si è attestata al 9,1% del Pil, risultando inferiore di 2 punti percentuali rispetto al periodo 2011-2014 (11,1%), caratterizzato da una crescita del fenomeno, e di 1,3 punti percentuali rispetto al 2015-2019, fase in cui ha avuto inizio la progressiva riduzione del suo peso (si veda la Tabella II.2.2 e si rimanda all'Appendice statistica per l'intera serie storica).

Nel 2023, la crescita più sostenuta del valore aggiunto generato dal lavoro irregolare rispetto alle altre componenti ha determinato una ricomposizione dell'economia sommersa. La quota riconducibile al lavoro irregolare è salita al 39,1%, con un aumento di 1,1 punti percentuali rispetto al 38% del 2022. Parallelamente, l'incidenza della sotto-dichiarazione del valore aggiunto è scesa dal 55,6% del 2022 al 54,7%, mentre quella relativa alle altre componenti del sommerso si è ridotta dal 6,4% del 2022 al 6,2%.

Il confronto di medio periodo evidenzia, tuttavia, dinamiche differenti nella composizione dell'economia sommersa. Il peso relativo del valore aggiunto generato dall'impiego di lavoro irregolare, pari in media al 40% nel periodo 2011-2014, è aumentato al 41,6%, nel 2015-2019, per poi ridursi al 38,9% nel triennio 2021-2023. La crescita osservata nella fase precedente alla pandemia si è quindi interrotta negli anni più recenti, nei quali il contributo relativo al lavoro irregolare è sceso al di sotto dei livelli registrati in entrambi i periodi precedenti. A questa dinamica si contrappone l'aumento del peso della sotto-dichiarazione del valore aggiunto. Nel triennio 2021-2023 tale componente ha rappresentato in media il 55% dell'economia sommersa, con un'incidenza superiore di 2 punti percentuali superiore rispetto al periodo 2011-2014 e di 3,5 punti percentuali rispetto al 2015-2019. Una tendenza alla riduzione ha interessato le altre componenti del sommerso - mance, fitti non dichiarati e integrazione domanda-offerta - il cui contributo complessivo rimane comunque più contenuto.

Nel complesso, il confronto tra i diversi periodi evidenzia una ricomposizione dell'economia sommersa. Se nella fase precedente alla pandemia era aumentato il peso relativo del lavoro irregolare, nel triennio 2021-2023 tale componente si è ridimensionata, mentre è cresciuta la rilevanza della sotto-dichiarazione del valore aggiunto. Questa evoluzione si inserisce in un contesto caratterizzato, al tempo stesso, da una progressiva riduzione dell'incidenza complessiva dell'economia sommersa sul Pil (Tabella II.2.3).

TABELLA II.2.1: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2020-2023, MILIONI DI EURO

Anni	2020	2021	2022	2023
Economia sommersa	149.900	165.510	182.642	197.616
da Sotto-dichiarazione	79.287	90.467	101.510	108.173
da Lavoro irregolare	60.047	65.509	69.359	77.217
Altro	10.566	9.534	11.773	12.226
Totale valore aggiunto	1.496.322	1.644.016	1.793.607	1.924.940
PIL	1.670.012	1.842.507	1.998.073	2.142.744

TABELLA II.2.2: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO E SUL PIL - ANNI 2020-2023, VALORI PERCENTUALI

Anni	2020	2021	2022	2023
Incidenza economia sommersa su valore aggiunto	10,0	10,1	10,2	10,3
da Sotto-dichiarazione	5,3	5,5	5,7	5,6
da Lavoro irregolare	4,0	4,0	3,9	4,0
Altro	0,7	0,6	0,7	0,6
Incidenza economia sommersa su PIL	9,0	9,0	9,1	9,2

TABELLA II.2.3: COMPOSIZIONE DEL L'ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 2020- 2023, VALORI PERCENTUALI

Anni	2020	2021	2022	2023
Sotto-dichiarazione	52,9	54,7	55,6	54,7
Lavoro irregolare	40,1	39,6	38,0	39,1
Altro	7,0	5,8	6,4	6,2
Incidenza economia sommersa su PIL	100,0	100,0	100,0	100,0

Al fine di cogliere in modo più accurato le caratteristiche dell'economia sommersa, nella Figura II.2.1 e nella Tabella II.2.4 si propone una disaggregazione settoriale che privilegia la funzione economica dei beni e servizi scambiati rispetto alle caratteristiche tecnologiche dei processi produttivi. Tale scelta riflette la natura del fenomeno, che appare maggiormente connesso alle caratteristiche dei soggetti coinvolti nelle transazioni - clienti e fornitori - e al mercato in cui queste si realizzano, piuttosto che alla specifica tipologia di bene o servizio prodotto. Nella classificazione adottata, le attività economiche dell'Industria sono articolate in tre raggruppamenti:

Produzione di beni alimentari e di consumo, Produzione di beni di investimento e Produzione di beni intermedi. In quest'ultimo sono inclusi anche il comparto energetico e le attività di gestione dei rifiuti. Nell'ambito del settore terziario, i Servizi professionali sono distinti dagli Altri servizi alle imprese. Infine, dai 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. Tale scelta risponde all'esigenza di considerare separatamente queste attività, nelle quali, limitatamente alla componente di mercato, la presenza di economia sommersa assume una rilevanza non trascurabile.

La disaggregazione adottata mette in evidenza una marcata eterogeneità settoriale nell'incidenza dell'economia sommersa sul valore aggiunto. I livelli più elevati si registrano negli Altri servizi alla persona, dove nel 2023 il sommerso rappresenta il 32,3% del valore aggiunto del comparto. Seguono Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione (18,8%), Costruzioni (16,5%), Agricoltura (14,9%) e Servizi professionali (13,7%). La Produzione di beni alimentari e di consumo si colloca in una posizione intermedia, con un'incidenza pari al 9,9%. Valori più contenuti si osservano, invece, negli Altri servizi alle imprese (5,4%), nella Produzione di beni d'investimento (4,3%) e, soprattutto, nella Produzione di beni intermedi (1,6%). Nel settore dell'Istruzione, sanità e assistenza sociale, nel quale operano imprese, Amministrazioni pubbliche e Istituzioni sociali private al servizio delle famiglie, l'economia sommersa rappresenta il 6,6% del valore aggiunto ed è interamente riconducibile ai produttori che operano per il mercato (Figura II.2.1).

FIGURA II.2.1: INCIDENZA DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA - ANNI 2020-2023, VALORI PERCENTUALI

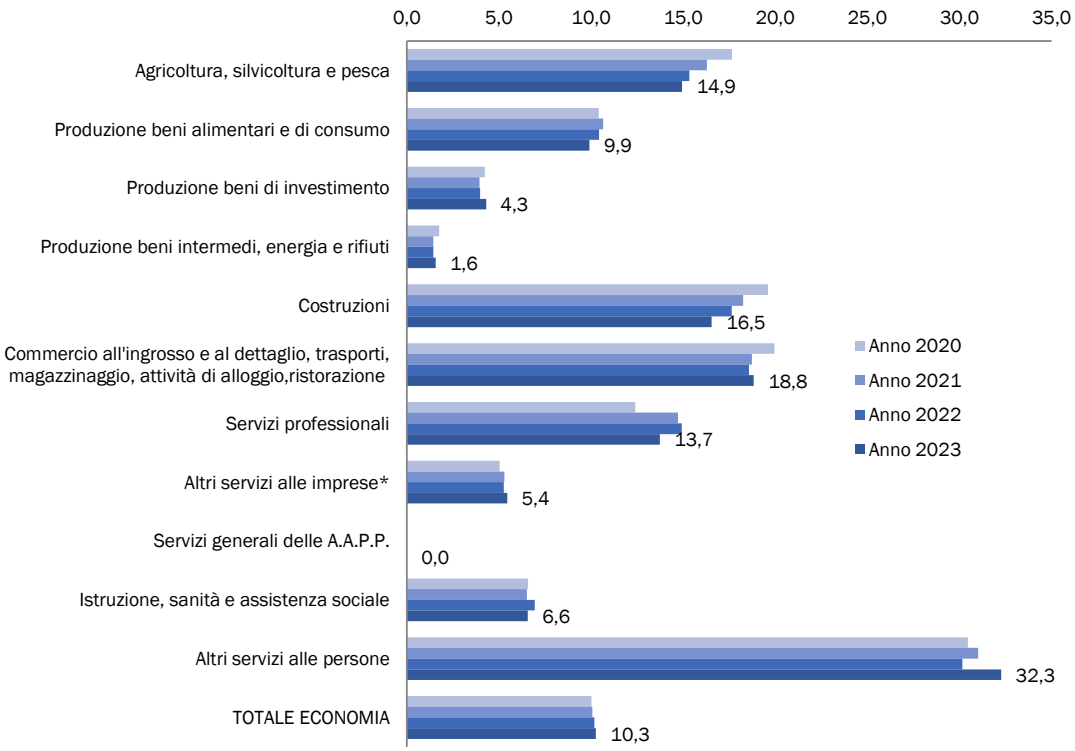


TABELLA II.2.4.: INCIDENZA DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO PER SETTORE DI ATTIVITA' ECONOMICA. ANNI 2020-2023, VALORI PERCENTUALI

Settore di attività economica	2020	2021	2022	2023
	TOTALE ECONOMIA SOMMERSA			
Agricoltura, silvicoltura e pesca	17,7	16,3	15,3	14,9
Produzione beni alimentari e di consumo	10,4	10,7	10,4	9,9
Produzione beni di investimento	4,2	3,9	4,0	4,3
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	1,8	1,4	1,4	1,6
Costruzioni	19,6	18,3	17,6	16,5
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio,ristorazione	20,0	18,7	18,6	18,8
Servizi professionali	12,4	14,7	14,9	13,7
Altri servizi alle imprese*	5,0	5,3	5,3	5,4
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	6,6	6,5	6,9	6,6
Altri servizi alle persone	30,4	31,0	30,2	32,3
TOTALE ECONOMIA	**10,0**	**10,1**	**10,2**	**10,3**
	di cui: ECONOMIA SOMMERSA DA SOTTO-DICHIARAZIONE			
Agricoltura, silvicoltura e pesca	-	-	-	-
Produzione beni alimentari e di consumo	7,7	7,8	7,7	7,1
Produzione beni di investimento	3,0	2,8	2,8	3,0
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	0,6	0,5	0,5	0,6
Costruzioni	11,9	11,1	11,0	10,4
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio,ristorazione	12,4	11,4	11,3	11,1
Servizi professionali	8,7	10,9	11,1	10,0
Altri servizi alle imprese*	2,1	2,5	2,4	2,6
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,3	2,7	3,2	2,9
Altri servizi alle persone	9,9	10,4	10,8	12,1
TOTALE ECONOMIA	**5,3**	**5,5**	**5,7**	**5,6**
	di cui: ECONOMIA SOMMERSA DA LAVORO IRREGOLARE			
Agricoltura, silvicoltura e pesca	17,7	16,3	15,3	14,9
Produzione beni alimentari e di consumo	2,7	2,8	2,8	2,8
Produzione beni di investimento	1,2	1,2	1,2	1,3
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	1,2	0,9	0,9	0,9
Costruzioni	7,7	7,1	6,7	6,2
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio,ristorazione	6,1	6,1	5,9	6,4
Servizi professionali	3,7	3,8	3,8	3,7
Altri servizi alle imprese*	1,5	1,6	1,4	1,6
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	4,3	3,8	3,7	3,7
Altri servizi alle persone	20,0	20,1	18,8	19,6
TOTALE ECONOMIA	**4,0**	**4,0**	**3,9**	**4,0**
	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	1,4	1,2	1,4	1,3
Servizi professionali	-	-	-	-
Altri servizi alle imprese*	1,4	1,2	1,4	1,3
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	-	-	-	-
Altri servizi alle persone	0,6	0,6	0,5	0,5
TOTALE ECONOMIA	**0,7**	**0,6**	**0,7**	**0,6**

Nel 2023, l'incidenza dell'economia sommersa sul valore aggiunto complessivo si è attestata al 10,3%, registrando un lieve aumento di 0,1 punti percentuali rispetto al 10,2% dell'anno precedente. Tale andamento conferma la moderata crescita osservata nell'ultimo triennio, dal 10,1% nel 2021 al 10,2% del 2022, fino al 10,3% del 2023, e riflette dinamiche differenziate a livello settoriale. Da un lato, prosegue la contrazione del sommerso in alcuni settori rilevanti. Nelle Costruzioni, l'incidenza si è ridotta di 1,1 punti percentuali nel 2023, dopo il calo di 0,7 punti registrato nel 2022; nell'Agricoltura la diminuzione è stata di 0,4 punti, dopo quella di 1,0 punti dell'anno precedente. Nel 2023, riduzione significative hanno interessato anche i Servizi professionali (-1,2 punti percentuali), la Produzione di beni alimentari e di consumo (-0,5 punti) e Istruzione, sanità e assistenza sociale (-0,3 punti). D'altro lato, l'incidenza del sommerso è aumentata

negli Altri servizi alle persone (+2,1 punti percentuali), nella Produzione di beni di investimento (+0,3), nel Commercio, trasporti, magazzinaggio, alloggio e ristorazione e nella Produzione di beni intermedi, energia e rifiuti (+0,2 in entrambi), nonché negli Altri servizi alle imprese (+0,1 punti) (Tabella II.2.4).

Considerando separatamente le principali componenti dell'economia sommersa, nel 2023 il valore aggiunto sommerso generato dalla sotto-dichiarazione rappresenta il 5,6% del valore aggiunto nazionale. L'incidenza di questa componente assume particolare rilevanza negli Altri servizi alle persone, dove raggiunte il 12,1% del valore aggiunto del settore, nel Commercio, trasporti, magazzinaggio, alloggio e ristorazione (11,1%), nelle Costruzioni (10,4%) e nei Servizi professionali (10,0%). Nell'industria, la sotto-dichiarazione assume un peso maggiore nella Produzione di beni alimentari e di consumo (7,1%) mentre presenta valori più contenuti nella Produzione di beni di investimento (3,0%) e nella Produzione di beni intermedi, energia e rifiuti (0,6%) (Tabella II.2.4).

Il valore aggiunto generato dall'impiego di lavoro irregolare rappresenta, invece, il 4,0% del valore aggiunto nazionale nel 2023. L'incidenza più elevata si registra negli Altri servizi alle persone, dove raggiunge il 19,6% del valore aggiunto del settore, anche per effetto dell'inclusione del lavoro domestico. Un peso particolarmente significativo si osserva anche nell'Agricoltura, silvicoltura e pesca, dove il valore aggiunto sommerso, riconducibile esclusivamente alla componente di lavoro irregolare, è pari al 14,9% del valore aggiunto complessivo del comparto. Il fenomeno assume, al contrario, dimensioni più contenute nei comparti industriali, nei quali l'incidenza varia tra lo 0,9% e il 2,8%, e negli Altri servizi alle imprese, dove si attesta all'1,6% (Tabella II.2.4).

II.2.2 Il lavoro irregolare nel 2023

Il ricorso al lavoro irregolare da parte di imprese e famiglie rappresenta una caratteristica strutturale del mercato del lavoro italiano. Sono considerate irregolari le posizioni lavorative per le quali non viene rispettata la normativa vigente in materia fiscale e contributiva, nonché quelle riconducibili ad attività illegali. Per loro natura, tali forme di occupazione non possono essere rilevate direttamente attraverso le informazioni fornite dalle imprese e dalle istituzioni, né mediante il ricorso alle fonti amministrative.

Nel 2023 le unità di lavoro a tempo pieno (ULA) in condizione di non regolarità sono state 3 milioni e 132 mila, di cui 2 milioni e 274 mila riferibili a lavoratori dipendenti. Rispetto al 2022, il volume di lavoro irregolare è aumentato del 4,9%, corrispondente a circa 146mila ULA aggiuntive. La crescita ha interessato in misura sostanzialmente analoga entrambe le componenti: le ULA irregolari dei lavoratori dipendenti sono aumentate del 4,9%, pari a poco più di 106mila unità, mentre quelle dei lavoratori indipendenti sono cresciute del 4,8%, corrispondenti a 39,4mila unità (tabella 2.5).

La diffusione del fenomeno può essere valutata attraverso il tasso di irregolarità, definito come il rapporto percentuale delle ULA non regolari sul totale delle unità di lavoro. Nel 2023, l'indicatore si è attestato al 12,7%, in lieve aumento rispetto al 12,5% registrato nel 2022. Tale incremento segna un'inversione di tendenza rispetto ai cinque anni precedenti, caratterizzati da una progressiva riduzione del tasso di irregolarità. L'andamento osservato nel 2023 riflette la crescita più sostenuta della componente non regolare dell'input di lavoro rispetto a quella regolare: a fronte di un aumento del 4,9% delle ULA irregolari, le ULA regolari è cresciuto del 2,4%, pari a circa 509 mila ULA. L'espansione della componente regolare è stata trainata principalmente dal lavoro dipendente, che ha registrato un incremento del 3,1%, corrispondente a circa 463 mila ULA (Tabella II.2.5).

TABELLA II.2.5: UNITÀ DI LAVORO REGOLARI E NON REGOLARI PER POSIZIONE NELLA PROFESSIONE. ANNI 2020- 2023, MIGLIAIA DI UNITÀ E VALORI PERCENTUALI

Anni	Regolari	Non regolari	Totale	Tasso di regolarità	Tasso di irregolarità
			Totale		
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
2023	21.477	3.132	24.609	87,3	12,7
			Dipendenti		
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
2023	15.309	2.274	17.583	87,1	12,9
			Indipendenti		
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
2023	6.168	857	7.025	87,8	12,2

Il tasso di irregolarità si mantiene più elevato tra i lavoratori dipendenti rispetto agli indipendenti, attestandosi, rispettivamente al 12,9% e al 12,2%. Prosegue, tuttavia, la tendenza, in atto dal 2018, verso una graduale riduzione del divario tra le due componenti. Nel 2023, infatti, il tasso di irregolarità è aumentato di 0,2 punti percentuali per le ULA dipendenti e di 0,4 punti percentuali per quelle indipendenti, determinando un ulteriore avvicinamento dei rispettivi livelli (Tabella II.2.5).

In generale, nel 2023 l'incidenza del lavoro irregolare si conferma più elevata nei Servizi e raggiunge livelli particolarmente elevati negli Altri servizi alle persone (40,5%), settore nel quale assume particolare rilievo la domanda di prestazioni lavorative non regolari da parte delle famiglie. Una presenza significativa di lavoro irregolare si osserva anche nell'Agricoltura (17,6%), nel Commercio, trasporti, magazzinaggio, alloggio e ristorazione (15,0%) e nelle Costruzioni (12,8%) (Tabella II.2.6).

Nel 2023, l'aumento del tasso di irregolarità osservato a livello nazionale si riflette in numerosi settori di attività economica, sebbene con intensità e caratteristiche differenti. L'incremento più consistente si registra negli Altri servizi alle persone (+1,2 punti percentuali), seguito dal Commercio, trasporti, magazzinaggio, alloggio e ristorazione (+0,5 punti) e dalla Produzione di beni di investimento e dalle Costruzioni (+0,4 punti in entrambi i casi). Incrementi più contenuti interessano l'Agricoltura e la Produzione dei beni alimentari e di consumo (+0,2 punti percentuali in entrambi i casi). Il tasso rimane, invece, invariato nella Produzione di beni intermedi, energia e rifiuti, negli Altri servizi alle imprese e nell'Istruzione, sanità e assistenza sociale, mentre i servizi professionali rappresentano l'unico settore in cui si registra una lieve diminuzione (-0,1 punti percentuali).

La dinamica complessiva sottende, tuttavia, andamenti differenziati tra la componente dipendente e quella indipendente. Negli Altri servizi alle persone, dove il tasso di irregolarità sale dal 39,3% del 2022 al 40,5% del 2023, l'aumento interessa entrambe le componenti, risultando pari +1,3 punti percentuali per il lavoro dipendente e a +1,7 punti per quello indipendente. Anche nel Commercio, trasporti, alloggio e ristorazione, il tasso di irregolarità complessivo aumenta, passando dal 14,5% del 2022 al 15,0% del 2023, e la crescita risulta più marcata per i lavoratori indipendenti (+0,8 punti percentuali) rispetto ai dipendenti (+0,4 punti).

Una configurazione diversa emerge nelle Costruzioni e nell'Agricoltura, dove l'aumento del tasso di irregolarità complessivo è determinato esclusivamente dalla componente dipendente. Nelle Costruzioni il tasso di irregolarità passa dal 12,4% nel 2022 al 12,8% nel 2023: per i lavoratori dipendenti aumenta di 0,6 punti percentuali, mentre rimane invariato per gli indipendenti. Nell'Agricoltura, il tasso complessivo passa dal 17,4% al 17,6%, per effetto di un incremento di 0,5 punti percentuali della componente dipendente. Per i lavoratori indipendenti si osserva, al contrario, una diminuzione di 0,4 punti percentuali, in controtendenza rispetto agli altri settori e in continuità con il progressivo ridimensionamento del fenomeno osservato per questa componente a partire dal 2020.

Un andamento ancora diverso caratterizza alcuni comparti dei Servizi. Nei Servizi professionali, negli Altri servizi alle imprese e nell'Istruzione, sanità e assistenza sociale, la sostanziale stabilità del tasso di irregolarità complessivo si accompagna a una diminuzione dell'irregolarità del lavoro dipendente. Nel 2023, il relativo tasso di irregolarità diminuisce, rispettivamente di 0,4, 0,2 e 0,1 punti percentuali, a fronte di una sostanziale stabilità o di un aumento per la componente indipendente. Per i lavoratori dipendenti, il tasso di irregolarità raggiunge coì il livello più basso dall'inizio della serie storica in tutti e tre i comparti, attestandosi, rispettivamente, al 7,1%, al 5,6% e al 5,5%.

TABELLA II.2.6: TASSO DI IRREGOLARITÀ DELLE UNITÀ DI LAVORO A TEMPO PIENO PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNI 2020-2023, VALORI PERCENTUALI

Settore di attività economica	2020	2021	2022	2023
	TASSO DI IRREGOLARITA' UNITA' DI LAVORO TOTALI			
Agricoltura, silvicoltura e pesca	19,4	17,8	17,4	17,6
Produzione beni alimentari e di consumo	8,3	7,8	7,5	7,7
Produzione beni di investimento	4,8	4,1	3,8	4,2
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	4,9	4,3	4,3	4,3
Costruzioni	14,9	12,9	12,4	12,8
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio,ristorazione	15,4	14,8	14,5	15,0
Servizi professionali	6,8	6,3	6,2	6,1
Altri servizi alle imprese*	8,9	8,2	7,5	7,5
Servizi generali delle A.A.P.P.	0,0	0,0	0,0	0,0
Istruzione, sanità e assistenza sociale	8,1	7,2	6,6	6,6
Altri servizi alle persone	39,9	39,8	39,3	40,5
TOTALE ECONOMIA	13,6	12,9	12,5	12,7
	TASSO DI IRREGOLARITA' UNITA' DI LAVORO DIPENDENTI			
Agricoltura, silvicoltura e pesca	37,6	35,1	34,5	35,0
Produzione beni alimentari e di consumo	7,2	6,5	6,5	6,5
Produzione beni di investimento	4,3	3,6	3,3	3,6
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	4,6	3,9	3,9	4,0
Costruzioni	16,4	14,5	13,8	14,4
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio,ristorazione	15,8	14,7	14,3	14,7
Servizi professionali	8,8	7,8	7,5	7,1
Altri servizi alle imprese*	7,7	6,5	5,9	5,6
Servizi generali delle A.A.P.P.	0,0	0,0	0,0	0,0
Istruzione, sanità e assistenza sociale	7,2	6,2	5,6	5,5
Altri servizi alle persone	45,2	45,5	45,4	46,7
TOTALE ECONOMIA	14,1	13,2	12,7	12,9
	TASSO DI IRREGOLARITA' UNITA' DI LAVORO INDIPENDENTI			
Agricoltura, silvicoltura e pesca	9,4	8,4	8,1	7,7
Produzione beni alimentari e di consumo	12,8	12,8	11,6	12,7
Produzione beni di investimento	9,9	9,6	9,0	10,1
Produzione beni intermedi, energia e rifiuti	13,8	13,2	13,0	13,0
Costruzioni	12,7	10,6	10,3	10,3
Commercio all'ingrosso e al dettaglio, trasporti, magazzinaggio, attività di alloggio,ristorazione	14,8	14,8	14,9	15,7
Servizi professionali	6,1	5,8	5,7	5,7
Altri servizi alle imprese*	12,6	13,3	12,6	13,2
Servizi generali delle A.A.P.P.	0,0	0,0	0,0	0,0
Istruzione, sanità e assistenza sociale	13,1	12,3	11,3	11,4
Altri servizi alle persone	20,0	19,7	18,8	20,5
TOTALE ECONOMIA	12,4	12,1	11,8	12,2

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 Territoriali pubblicati dall'Istat a dicembre 2025[16]. A livello regionale, tali stime consentono di distinguere le principali componenti del sommerso economico riconducibili alla sotto-dichiarazione del valore aggiunto e dall'impiego di lavoro

[16] I Conti economici territoriali diffusi da Istat il 22 dicembre 2025 sono coerenti con le stime nazionali pubblicate il 22 settembre 2025 (Comunicato stampa - Conti economici territoriali - 2022-2024). I dati presentati in questo paragrafo possono pertanto non risultare pienamente allineati con le informazioni nazionali illustrate nei paragrafi precedenti, che recepiscono invece i Conti nazionali diffusi a marzo 2026.

irregolare. Le altre componenti del sommerso economico - mance, fitti non dichiarati e integrazione tra domanda e offerta – sono invece stimate in forma aggregata insieme all'economia illegale. Nel 2023, a livello nazionale, tale aggregato rappresenta l'1,7% del valore aggiunto complessivo. Considerando separatamente le due componenti singolarmente, l'economia illegale incide per l'1,0% del valore aggiunto mentre le altre componenti del sommerso economico contribuiscono per lo 0,6%; l'eventuale mancata corrispondenza tra la somma delle quote e il valore complessivo è riconducibile agli arrotondamenti. Tali valori costituiscono un riferimento per l'analisi della distribuzione territoriale dell'economia sommersa e consentono di raccordare i risultati regionali con quadro nazionale presentato nei precedenti paragrafi.

L'incidenza dell'economia non osservata presenta marcate differenze territoriali. Nel 2023, il valore più elevato si registra nel Mezzogiorno, dove il fenomeno rappresenta il 16,5% del valore aggiunto complessivo, un'incidenza invariata rispetto al 2022. Segue il Centro, con una quota pari all'11,8%, in lieve aumento rispetto all'11,7% del 2022. Sensibilmente più contenuti, e inferiori alla media nazionale, sono i valori registrati nel Nord-est e nel Nord-ovest, dove l'incidenza si attesta, rispettivamente, al 9,3%, in diminuzione di 0,1 punti percentuale rispetto al 2022, e all'8,9%, invariata rispetto all'anno precedente (Figura II.2.2).

Le differenze territoriali emergono anche considerando separatamente le componenti dell'economia non osservata. In tutte le ripartizioni geografiche, la componente principale è rappresentata dalla sotto-dichiarazione del valore aggiunto, la cui incidenza presenta tuttavia una significativa variabilità territoriale. Il valore più elevato si registra nel Mezzogiorno, dove la sotto-dichiarazione rappresenta il 7,6% del valore aggiunto complessivo, mentre quello più contenuto si osserva nel Nord-ovest, con un'incidenza pari al 4,5%.

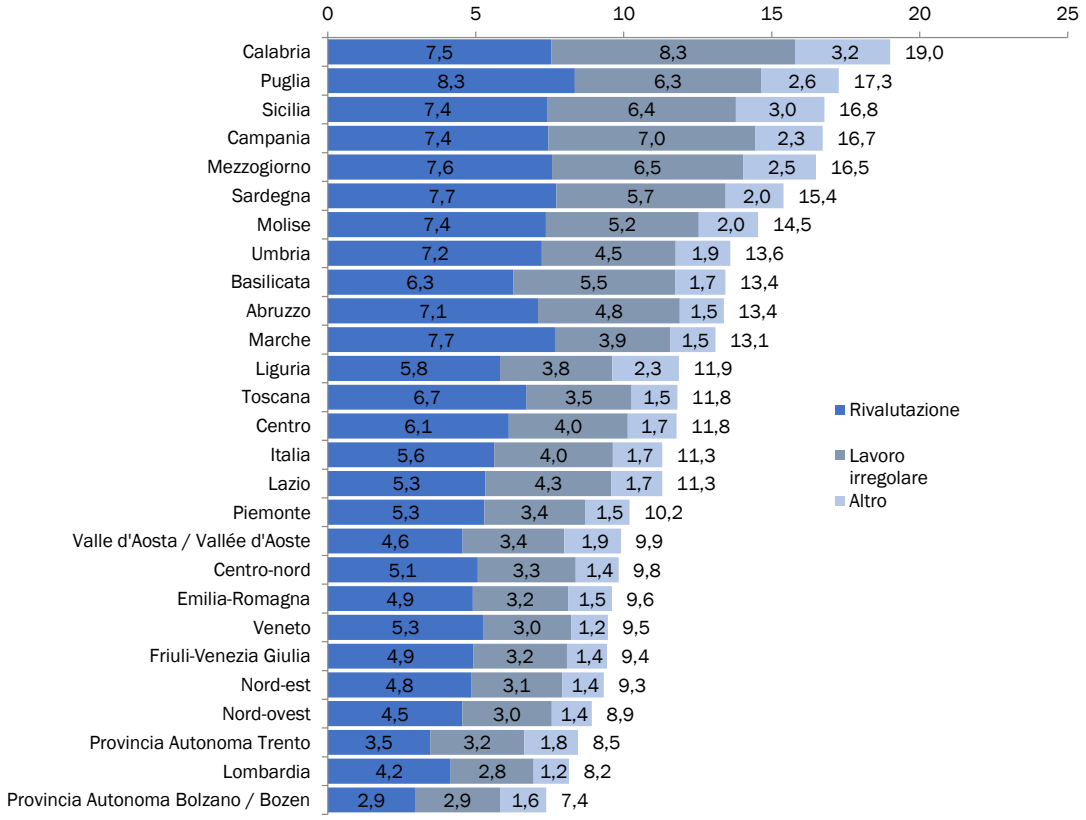
Nel Mezzogiorno assume particolare rilievo anche la componente riconducibile all'impiego di lavoro irregolare, che rappresenta il 6,5% del valore aggiunto complessivo. Nel Centro l'incidenza si attesta al 4,0%, in linea con la media nazionale, mentre risulta più contenuta nelle ripartizioni settentrionali: 3,1% nel Nord-est e 3,0% nel Nord-ovest. Anche per questa componente emerge, pertanto, una marcata differenziazione territoriale, con un'incidenza nel Mezzogiorno più che doppia rispetto a quella osservata nel Nord del Paese.

Le differenze risultano ancora più evidenti considerando il dettaglio regionale. Nel 2023, l'incidenza dell'economia non osservata sul valore aggiunto varia dal 19,0% della Calabria, sostanzialmente stabile rispetto al 19,1% del 2022, al 7,4% della Provincia Autonoma di Bolzano-Bozen, in diminuzione rispetto al 7,7% dell'anno precedente. Rispetto alla media nazionale, gli scostamenti ai due estremi della distribuzione sono pari, rispettivamente, a +7,7 e -3,9 punti percentuali.

La componente riconducibile alla sotto-dichiarazione del valore aggiunto presenta le incidenze più elevate in Puglia (8,3%), Sardegna e Marche (7,7%), Calabria (7,5%) e Sicilia, Campania e Molise (7,4%). I valori più contenuti si registrano, invece, nella Provincia Autonoma di Bolzano-Bozen (2,9%) e nella Provincia Autonoma di Trento (3,5%).

Anche la componente generata dall'impiego di lavoro irregolare presenta una marcata variabilità territoriale. Le incidenze più elevate si osservano in Calabria (8,3%), Campania (7,0%), Sicilia (6,4%) e Puglia (6,3%), mentre i valori più bassi si registrano in Lombardia (2,8%), nella Provincia Autonoma di Bolzano-Bozen (2,9%) e in Veneto (3,0%).

FIGURA II.2.2: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA SUL VALORE AGGIUNTO PER REGIONE E RIPARTIZIONE GEOGRAFICA (PROPENSIONE). ANNO 2023, VALORI PERCENTUALI



Per fornire una rappresentazione più completa della rilevanza territoriale dell'economia sommersa, è opportuno considerare non solo la sua incidenza sul valore aggiunto di ciascuna regione, ma anche il contributo che ogni territorio apporta al totale nazionale del sommerso. All'indicatore di incidenza regionale, che può essere interpretato come misura della "propensione" al sommerso, viene affiancato un secondo indicatore, definito "impatto", che esprime la quota percentuale del valore aggiunto sommerso di ciascuna regione sul corrispondente totale nazionale (tabella 2.7). Quest'ultimo indicatore risente necessariamente della dimensione dell'economia locale e deve quindi essere letto congiuntamente alla propensione: il confronto tra le due misure consente di distinguere i territori nei quali il sommerso presenta una maggiore diffusione relativa da quelli che, per la dimensione del sistema economico, contribuiscono maggiormente al fenomeno a livello nazionale.

TABELLA II.2.7: COMPONENTI DELL'ECONOMIA NON OSSERVATA PER REGIONE. DISTRIBUZIONE PERCENTUALE - ANNO 2023

	Sotto-dichiarazione	Lavoro irregolare	Altro	Totale NOE
Mezzogiorno	29,9	35,7	32,7	32,4
Nord-ovest	26,9	25,2	27,0	26,3
Centro	23,2	21,4	21,1	22,2
Nord-est	19,9	17,8	19,3	19,1
Lombardia	16,9	16,0	16,3	16,5
Lazio	10,7	12,0	11,6	11,3
Campania	8,2	10,8	8,4	9,2
Veneto	8,6	6,8	6,8	7,7
Emilia-Romagna	7,9	7,3	8,0	7,7
Sicilia	6,6	7,9	8,9	7,4
Toscana	7,8	5,8	6,0	6,8
Piemonte	7,0	6,3	6,7	6,7
Puglia	6,4	6,8	6,7	6,6
Calabria	2,4	3,8	3,5	3,1
Liguria	2,8	2,6	3,7	2,9
Marche	3,1	2,2	2,1	2,7
Sardegna	2,7	2,8	2,3	2,7
Abruzzo	2,3	2,2	1,6	2,2
Friuli-Venezia Giulia	1,8	1,7	1,7	1,8
Umbria	1,6	1,4	1,4	1,5
Provincia Autonoma Bolzano / Bozen	0,8	1,1	1,4	1,0
Provincia Autonoma Trento	0,7	0,9	1,3	0,9
Basilicata	0,8	0,9	0,7	0,8
Molise	0,5	0,5	0,4	0,5
Valle d'Aosta / Vallée d'Aoste	0,2	0,2	0,3	0,2
Italia	**100**	**100**	**100**	**100**

Per agevolare il confronto, gli indicatori di propensione e di impatto sono stati ricondotti a una scala ordinale che classifica ciascuna regione in base alla posizione assunta rispetto alla media nazionale. La lettura congiunta dei due indicatori mette in evidenza profili territoriali differenziati (Tabella II.2.8).

La Campania si caratterizza per valori superiori alla media nazionale in entrambe le dimensioni: a un'elevata propensione al sommerso si associa, infatti, un contributo rilevante al valore complessivo del fenomeno a livello nazionale. Una configurazione diversa caratterizza Calabria e Sardegna, dove a una propensione molto superiore alla media nazionale corrisponde un impatto più contenuto, per effetto della minore dimensione delle rispettive economie. In questi territori, pertanto, il sommerso assume una particolare rilevanza rispetto all'economia locale, pur contribuendo in misura relativamente più limitata al totale nazionale.

Una situazione speculare emerge nelle regioni economicamente più grandi. Il Lazio, pur presentando una propensione sostanzialmente in linea con la media nazionale, esercita un impatto elevato sul sommerso complessivo. Ancora più evidente è il caso della Lombardia, dove a una propensione molto inferiore alla media nazionale si associa un impatto molto elevato. In questo caso, la dimensione dell'economia regionale fa sì che anche una minore incidenza relativa del fenomeno si traduca in un contributo rilevante al valore complessivo del sommerso nazionale.

Nel complesso, la lettura congiunta dei due indicatori mostra come un'elevata incidenza del sommerso nell'economia regionale non implichi necessariamente un contributo altrettanto elevato al fenomeno su scala nazionale. Allo stesso modo, le regioni caratterizzate da una minore propensione possono esercitare un impatto significativo in ragione della maggiore dimensione del sistema economico. La distinzione tra propensione e impatto consente quindi di cogliere due dimensioni complementari della distribuzione territoriale dell'economia sommersa: la sua intensità relativa all'interno delle economie locali e il contributo dei singoli territori alla dimensione complessiva del fenomeno.

TABELLA II.2.8: CLASSIFICAZIONE DELLE REGIONI IN BASE AGLI INDICATORI DI PROPENSIONE E DI IMPATTO, ANNO 2023

PROPENSIONE	IMPATTO				
	Molto inferiore	Inferiore	Medio	Superiore	Molto superiore
Molto superiore			Calabria Sardegna	Puglia Sicilia	Campania
Superiore	Basilicata Molise	Abruzzo Umbria			
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 2019-2023

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 dell'imposta potenziale e del 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 2019-2023

	Anno	2019	2020	2021	2022	2023*
Gap IRPEF imprese e lav.aut in mln di euro (IRPEFnv)	Non dichiarato (*)	35.167	33.342	34.324	36.461	35.442
	Non versato	2.203	1.722	2.288	2.756	2.945
	Complessivo	**37.369**	**35.064**	**36.612**	**39.218**	**38.387**
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % dell'imposta potenziale (IRPEFnv / IRPEFp)	Non dichiarato (*)	60,3%	61,7%	57,8%	57,1%	55,1%
	Non versato	3,8%	3,2%	3,9%	4,3%	4,6%
	Complessivo	**64,1%**	**64,9%**	**61,7%**	**61,4%**	**59,7%**
Gap IRPEF imprese e lav.aut in % del PIL (IRPEFnv /PIL)	Non dichiarato (*)	1,9%	2,0%	1,9%	1,8%	1,7%
	Non versato	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	**2,1%**	**2,1%**	**2,0%**	**2,0%**	**1,8%**

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2023 sono da considerarsi semi-definitivi.

Osservando l'andamento complessivo del *gap* nel periodo 2019-2023 si nota come lo stesso presenti un *trend* altalenante con un punto di minimo raggiunto nel 2020, presumibilmente innescato dalla riduzione della platea di riferimento, a sua volta determinata dall'introduzione e progressiva espansione del regime forfetario e accentuato 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 dapprima un incremento della **propensione al *gap*** (ovvero del gap in rapporto all'imposta potenziale) con un picco del 64,9% nel 2020 per poi decrescere nel periodo considerato e attestarsi nel 2023 sul 59,7%.

Osservando poi le propensioni al *gap* della componente non dichiarata e di quella non versata si nota come la prima segua un *trend* di diminuzione, passando dal 60,3% del 2019 al 55,1% del 2023, mentre per quanto concerne la componente dei mancati versamenti, si registra una crescita dopo il 2020 registrandosi dei valori che vanno dal 3,2% al 4,6% di fine periodo.

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 2019-2023) 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, la Campania 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 2019-2023

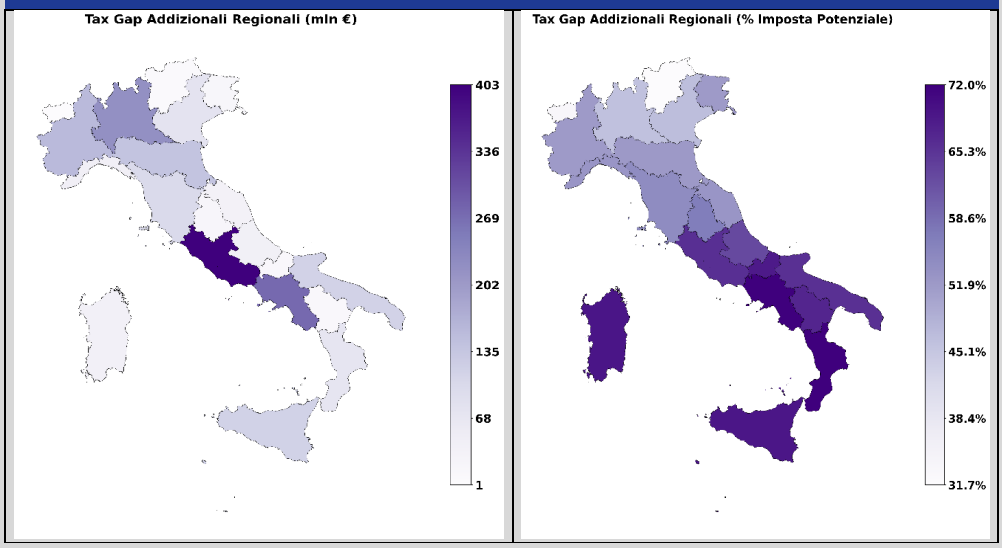
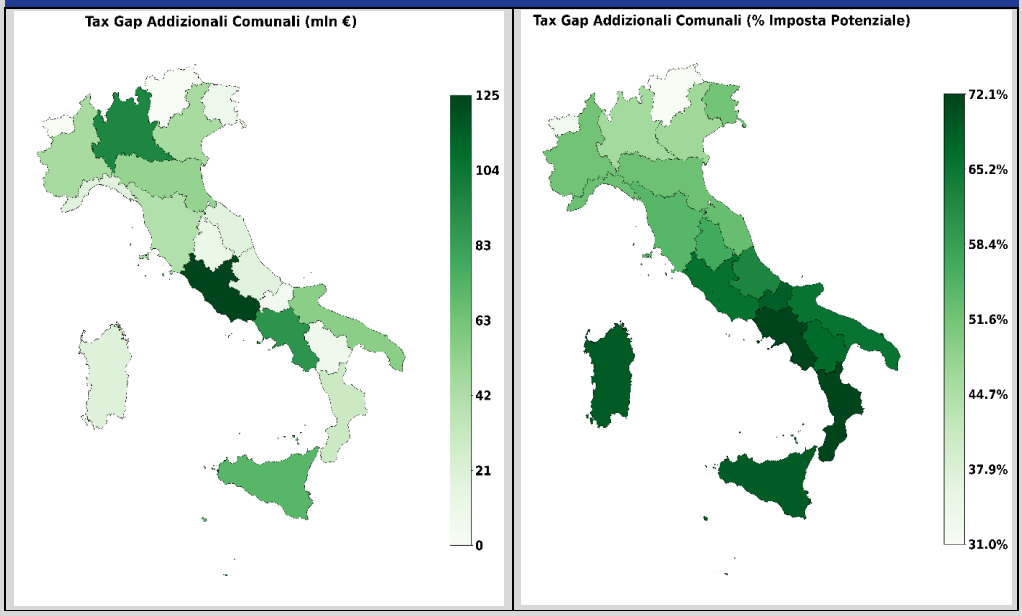


TABELLA 2 -DISTRIBUZIONE REGIONALE DEL *GAP* DELL'ADDIZIONALE COMUNALE ALL'IRPEF IN MILIONI DI EURO (A SINISTRA) E IN PERCENTUALE SULL'IMPOSTA POTENZIALE (A DESTRA). MEDIE 2019-2023



Per quanto riguarda il *tax gap* dell'IRPEF riconducibile ai lavoratori dipendenti irregolari, si riportano, di seguito, le stime relative al periodo 2019-2023.

La stima dell'IRPEF evasa dai lavoratori dipendenti irregolari è complementare rispetto alle stime effettuate dall'Agenzia delle entrate per calcolare il *tax gap* dell'IRPEF riconducibile ad altre categorie di soggetti. I lavoratori dipendenti irregolari rappresentano una quota rilevante

del mercato del lavoro irregolare[17] 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 2019-2023, 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 nazionale[18] 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 2019-2023. 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 2023, un aumento pari a 567 milioni di euro rispetto al 2022. 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.

[17] 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.

[18] 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 ottobre2016; 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 2019-2023

VARIABILE	2019		2020		2021		2022		2023	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1))	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
Base imponibile evasa totale	39.075	28.208	33.514	23.914	32.904	24.776	34.947	26.251	38.293	28.480
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.830	1.755	2.667	1.747	2.454	1.759	2.501	1.830	2.775	2.035
Personale Domestico Famiglie	7.690	7.527	6.773	6.538	6.463	6.718	6.717	6.811	7.336	7.356
Base imponibile IRPEF evasa	36.057	26.123	30.943	22.161	30.284	22.883	32.157	24.230	35.210	26.193
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	2.593	1.608	2.445	1.601	2.237	1.604	2.279	1.668	2.530	1.855
Personale Domestico Famiglie	7.392	7.235	6.512	6.285	6.192	6.432	6.435	6.521	7.021	7.028
Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	**4.675**	**3.324**	**3.882**	**2.738**	**3.997**	**2.956**	**3.606**	**2.616**	**4.173**	**3.003**
di cui:										
Agric. Allev. Silvic. e Pesca	219	136	209	136	198	141	181	132	221	161
Personale Domestico Famiglie	889	870	791	764	760	790	568	576	673	673
GAP addizionale regionale lavoratori dipendenti irregolari	**570**	**413**	**487**	**349**	**479**	**362**	**517**	**389**	**580**	**431**
GAP addizionale comunale lavoratori dipendenti irregolari	**235**	**170**	**203**	**145**	**200**	**151**	**216**	**163**	**237**	**176**
Totale Gap IRPEF lavoratori dipendenti irregolari	**5.479**	**3.907**	**4.573**	**3.233**	**4.676**	**3.469**	**4.339**	**3.168**	**4.989**	**3.610**
n. posizioni lavorative irregolari*	2.897		2.671		2.562		2.615		2.754	

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 2018 al 2023 evidenzia un ammontare degli omessi versamenti che passa da 1.221 a 1.329 milioni di euro, con un andamento decrescente, che raggiunge il punto di minimo in corrispondenza dell'anno d'imposta 2020, e una successiva inversione di tendenza fino all'ultimo anno considerato. Rapportando tale valore all'imposta dichiarata, l'incidenza denota un andamento decrescente fino al 2020 per poi risalire e attestarsi su un valore dello 0,5% dal 2021 al 2023.

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 2018-2023

	Anno	2018	2019	2020	2021	2022	2023*
Non titolari di partita IVA	Ammontare	1.221	1.191	935	1.072	1.215	1.329
	Propensione	0,6%	0,5%	0,4%	0,5%	0,5%	0,5%

(*) I dati relativi all'anno 2023 sono da considerarsi provvisori

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 (2012-2019) e forfettari (2015-2019) 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 2012-2019.

TABELLA 1: NUMERO DI CONTRIBUENTI– ANNI 2012-2019

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Numero contribuenti minimi	399.716	343.100	389.548	318.703	234.317	159.679	103.990	62.555
Numero contribuenti falsi minimi	44.338	139.764	184.826	193.328	177.887	155.132	132.336	80.204
Numero contribuenti forfettari	-	-	-	143.638	423.182	514.789	632.356	1.181.624
Numero contribuenti falsi forfettari	-	-	-	13.671	31.828	131.685	209.224	314.958
Numero contribuenti regime agevolato	399.716	343.100	389.548	462.341	657.499	674.468	736.346	1.244.179
Numero contribuenti falsi minimi + falsi forfettari	44.338	139.764	184.826	206.999	209.715	286.817	341.560	395.162

Per quanto riguarda il regime dei minimi, si osserva un incremento costante del numero di contribuenti aderenti nel triennio 2012-2014[19], 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'accesso[20] al regime dei minimi. L'introduzione del regime forfettario ha 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 a partire dal 2018 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 2019 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 1).

Infine, nel 2015 si registra una significativa riduzione della propensione all'evasione totale, che si stabilizza intorno al 57% nei successivi anni, fino al 2018. Nel 2019, con l'introduzione di soglie di ricavi più elevate e non più differenziate per Ateco, la propensione scende al 42%. Tale diminuzione è confermata anche dalle stime *top-down*[21], non pubblicate perché si tratta di una metodologia ancora in fase di sperimentazione.

TABELLA 2: AMMONTARE DEL *GAP* REGIMI AGEVOLATI E RAPPORTO RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) in milioni di euro – ANNI 2012-2019

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Gap minimi	280	266	271	107	87	60	38	33
Gap minimi in % dell'imposta potenziale	69,8%	75,7%	76,1%	54,7%	55,6%	55,9%	54,1%	60,6%
Gap forfettari	-	-	-	171	528	540	638	1.176
Gap forfettari in % dell'imposta potenziale	-	-	-	61,5%	58,1%	58,0%	57,6%	41,4%
Gap regimi agevolati	280	266	271	278	615	600	676	1.208
Gap in % dell'imposta potenziale regimi agevolati	69,8%	75,7%	76,1%	56,9%	57,3%	57,6%	57,2%	42,2%

[19] Vedi Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva - anno 2022.

[20] 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.

[21] Per la metodologia della stima *top-down* consultare le Appendici metodologiche.

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 dell'imposta potenziale e del 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 2019-2023

	Anno	2019	2020	2021	2022	2023*
Gap IRES in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato (*)	7.575	6.976	5.794	7.629	10.061
	Non versato (**)	1.581	1.231	1.739	2.075	1.902
	Complessivo	**9.156**	**8.207**	**7.533**	**9.704**	**11.963**
Gap IRES in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato (*)	19,9%	20,4%	13,8%	14,7%	16,7%
	Non versato (**)	4,1%	3,6%	4,1%	4,0%	3,2%
	Complessivo	**24,3%**	**24,0%**	**18,0%**	**18,6%**	**19,8%**
Gap IRES in % del PIL (IRESNV/PIL)	Non dichiarato (*)	0,4%	0,4%	0,3%	0,4%	0,5%
	Non versato (**)	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%
	Complessivo	**0,5%**	**0,5%**	**0,4%**	**0,5%**	**0,6%**

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2023 sono da considerarsi semi-definitivi.
(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2023.

Nel periodo 2019-2023, la serie storica del *gap* presenta un *trend* complessivamente decrescente nella propensione (dal 24,3% nel 2019 al 19,8% nel 2023).

In particolare, per l'anno 2021, si evidenzia una intensificazione di tale tendenza, con un netto calo dell'importo del *gap* e una 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)[22].

Nei due anni successivi, invece, si osserva un'inversione di tendenza. Con riferimento all'aumento del *gap* in valore assoluto giova ricordare che, trattandosi di grandezze nominali, le stime subiscono l'effetto dell'elevato tasso d'inflazione registrato negli ultimi due anni d'imposta analizzati. Più significativo, invece, è l'indicatore della propensione (*gap* IRES su imposta potenziale), il cui aumento risulta decisamente meno marcato (dal 18% nel 2021 al 19,8% nel 2023) ed è riconducibile probabilmente all'esaurimento degli effetti del bonus edilizio[1].

La componente dei mancati versamenti, infine, presenta un andamento analogo a quello del non dichiarato.

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*[23] deriva, in estrema sintesi, dalla differenza tra l'IVA potenziale, ricavata dai dati di Contabilità nazionale[24] resi coerenti con la normativa tributaria, e quella effettivamente generata dal sistema economico a seguito delle transazioni gravate dal tributo nel periodo di riferimento. Quest'ultimo aggregato, coerentemente con i criteri di contabilizzazione dei Conti nazionali[25], corrisponde **all'IVA effettiva di competenza** (IVAEC), riportato nella Tabella III.1.3.1 (colonna 5), calcolato scontando l'IVA lorda da adempimento spontaneo (Tabella III.1.3.1, colonna 1)[26] dei rimborsi, delle compensazioni e della variazione dello stock di credito rispetto all'anno precedente (Tabella III.1.3.1, colonna 4).

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

[23] Per ulteriori approfondimenti si veda il capitolo 1 dell'Appendice Metodologica.

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

[25] 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.

[26] 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 2019-2023 (MILIONI DI EURO)

Anni	IVA lorda (1)	IVA competenza economica (2)	*Stock* crediti (3)	Variazione *stock* crediti (4)	IVA effettiva di competenza (IVAEC) (5)
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	133.392	46.612	5.301	128.091
2023	174.890	133.604	45.502	-1.110	134.714

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)[27] presentano una **dinamica crescente**, ad eccezione del biennio 2019-2020 in cui si registra una **battuta d'arresto** legata alla pandemia da Covid-19, quantificabile in una riduzione dell'IVA lorda di circa 10 miliardi. Occorre tenere presente che tale aggregato 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)[28].

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 2021, 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).

La variazione degli **aggregati di finanza pubblica nel 2023 si distingue rispetto all'intero quinquennio considerato**: a fronte di un incremento del 2% dell'IVA lorda, l'IVAEC registra una crescita del 5%, riconducibile principalmente alla riduzione dello stock di crediti IVA (-1,1 miliardi di euro). Tale riduzione è probabilmente imputabile al **progressivo esaurimento degli effetti del Superbonus edilizio, attraverso due canali principali:** 1) la riduzione degli acquisti nel settore delle costruzioni, che comporta una minore IVA detraibile[29]; 2) il completamento dei cantieri, che genera maggiori incassi e consente di assorbire più facilmente l'IVA detraibile e i crediti accumulati. A ciò si aggiunge il sostenuto andamento dei rimborsi, che contribuisce ulteriormente all'erosione dello stock di crediti IVA.

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 complessivamente di circa 3,2 miliardi tra il 2019 e il 2020** (di cui 2,2 miliardi dovuti al *gap* da dichiarazione e 1 miliardo agli omessi versamenti), e, a partire dal 2020 registra un trend crescente, passando da 28,4 miliardi nel 2020 a 34,3 miliardi

[27] 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.

[28] 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.

[29] Il settore delle costruzioni è strutturalmente caratterizzato da una posizione creditoria ai fini IVA, a causa dell'effetto "scaletta", ovvero del differenziale tra le aliquote applicate agli acquisti (22%) e quelle applicate alle vendite (10%), per cui una riduzione degli acquisti implica, per definizione, una minore IVA detraibile e, quindi, una potenziale riduzione dei crediti a fine esercizio.

nel 2023, imputabile principalmente all'incremento del *gap* da dichiarazione (+3,7 miliardi tra il 2020 e il 2023).

TABELLA III.1.3.2: *GAP* IVA IN VALORE ASSOLUTO (MLN DI EURO) E INCIDENZA RISPETTO AL POTENZIALE (PROPENSIONE IN %) E AL PIL - ANNI 2019-2023

	Anno	2019	2020	2021	2022	2023
Gap IVA	Non dichiarato	21.899	19.628	21.519	21.377	23.358
in mln di euro	Dichiarato e non versato [1]	9.867	8.844	8.395	9.359	10.998
(IVANV)	**Totale non versato**	**31.766**	**28.473**	**29.915**	**30.736**	**34.355**
Gap IVA	Non dichiarato	15,6%	15,7%	15,1%	13,5%	13,8%
in % dell'imposta potenziale	Dichiarato e non versato [1]	7,0%	7,1%	5,9%	5,9%	6,5%
(IVANV/IVAT)	**Totale non versato**	**22,6%**	**22,8%**	**21,0%**	**19,4%**	**20,3%**
Gap IVA	Non dichiarato	1,2%	1,2%	1,2%	1,1%	1,1%
in % del PIL	Dichiarato e non versato [1]	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%
(IVANV/PIL)	**Totale non versato**	**1,8%**	**1,7%**	**1,6%**	**1,5%**	**1,6%**

(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. Tale importo è stimato per gli anni 2019 e 2020.

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 tra il 2019 e il 2022 (-3,3 punti percentuali)**, sospinti in misura preponderante dalla riduzione del *gap* da mancata dichiarazione (-2,1 punti percentuali tra il 2019 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 2019 e il 2021 e alla congiuntura economica**: nel 2019[30], **l'obbligo di fatturazione elettronica** è stato generalizzato a tutte le operazioni tra partite IVA e consumatori finali residenti, stabilii o identificati nel territorio dello Stato, incluse le cessioni di beni e prestazioni di servizi.

Inoltre, la riduzione del *gap* 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 1,8 punti percentuali nel 2021** rispetto al 2020, pari a circa **1,9 miliardi**, 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'evasione[31].

La **spinta inflattiva e la complessiva ripresa economica**, insieme al consolidarsi dei comportamenti *compliant* dei contribuenti, hanno determinato, nel 2022, un miglioramento della propensione pari a -1,6 punti percentuali, guidata dalla componente del non dichiarato (-1,6 punti percentuali)

Nel 2023, invece, si registra **un'inversione del *trend*** con un **peggioramento della *compliance* quantificabile in + 1 punto percentuale,** di cui 0,4 punti percentuali ascrivibili alla componente del non dichiarato, e il restante 0,6 alla componente del "non versato".

In particolare, 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)[32]. Attualmente, i dati relativi al 2019 e al 2020 sono stimati in ragione della dinamica del *gap* complessivo e della serie storica antecedente al 2018.

[30] Per una quantificazione degli effetti della fatturazione elettronica si veda Relazione Evasione edizione 2020.

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

[32] 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.

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

La disciplina per gli scambi intracomunitari, introdotta in Italia dal D.L. 331/93[33], prevede che in caso di scambi tra Stati Membri dell'Unione Europea, non si applichi l'Iva sulle cessioni a partite Iva registrate in un altro paese. L'imposta è dovuta da colui che acquista nello stato di destinazione del bene, che potrà contemporaneamente portarla in detrazione nei modi e nei limiti previsti dalla citata normativa.

La non imponibilità delle cessioni intracomunitarie, con la conseguente assenza di Iva addebitata dal cedente al cessionario a titolo di rivalsa, determina un salto di imposta che rende il sistema fiscale vulnerabile a comportamenti fraudolenti.

Le frodi intracomunitarie per *missing trader*, o MTIC (*Missing Trader Intra-Community fraud*), 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, appositamente costituito, una volta incassata l'Iva dal cessionario, non effettui il relativo versamento all'Erario.

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'imposta dovuta 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 drink*s) e delle autovetture.[34]

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.

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.

L'impatto delle frodi MTIC sul gettito IVA è un tema di grande rilievo in ambito nazionale ed internazionale. Negli ultimi anni, 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*.[35]

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 *bottom-up* supervisionato, basato sulla modellizzazione del fenomeno a partire dai micro-dati a disposizione

[33] Il D.L. 331/93, approvato dalla Legge 427/199, ha recepito in Italia le direttive comunitarie che hanno dettato le regole fondamentali ai fini dell'armonizzazione Iva in ambito comunitario.

[34] 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*).

[35] Per approfondimenti si veda: TADEUS; *Towards a common approach to tax gap estimation in the EU – Fiscalis Project Group 008: Final report*; Publications Office of the European Union; Luxembourg; 2025.

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.[36]

Nella Tabella 1 sono riportati i risultati della stima dell'IVA evasa da frodi MTIC per gli anni di imposta dal 2020 al 2024.

TABELLA 1. STIMA DELL'IVA EVASA PER MTIC (MLN €)

Anno	Stima (mln €)
2020	1.386
2021	1.435
2022	1.611
2023	1.541
2024	1.409

L'analisi svolta ha consentito di quantificare il gettito IVA sottratto all'erario per effetto delle frodi IVA MTIC in circa 1,5 miliardi di euro, per ogni anno di imposta studiato, con un valore minimo di 1.386 miliardi nel 2020 e un valore massimo di 1.611 miliardi nel 2022.

Al fine di valutare la relazione esistente tra frodi MTIC e *gap* IVA calcolato con la stima *top down* a livello nazionale, è necessario comprendere se quest'ultima includa la sottrazione di gettito attribuibile alle frodi intracomunitarie. A tal proposito, giova ricordare che la metodologia di stima *top down* si basa essenzialmente sul confronto tra l'IVA effettiva di competenza versata nelle casse dello Stato e l'imposta potenziale che sarebbe versata in caso di perfetto adempimento. Il calcolo di quest'ultima si basa sull'applicazione di opportune aliquote alla stima dell'ammontare delle operazioni imponibili (consumi finali, costi intermedi, investimenti, ecc.) e delle corrispondenti quote di indetraibilità. Le stime degli aggregati rilevanti ai fini dell'imposta potenziale sono indipendenti dai comportamenti dichiarativi dei contribuenti e dunque dalle frodi intracomunitarie (ad esempio, l'imposta derivante dalle operazioni B2C è ricavata, in ultima analisi, dall'indagine Istat sui consumi delle famiglie). È da considerare, d'altra parte, che il *gap* da frodi MTIC si crea nel momento in cui il MT non versa l'IVA ricevuta dal suo acquirente. In questo caso, l'IVA non versata rientra nel calcolo del *gap* IVA di tipo *top down* dal momento che il valore finale della filiera va nel consumo oppure in qualche altro aggregato (investimenti, spese delle PA o consumi intermedi) da cui poi derivano le grandezze potenziali (BIT e IVAT). Per tale motivo, si può ragionevolmente ritenere che la stima del *gap* IVA, ottenuta con metodo top-down, includa la componente ascrivibile alle frodi intracomunitarie.

III.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.

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 miliardi del 2019 ed i 3,3 miliardi del 2023. Di questi, circa il

[36] Per approfondimenti si rinvia all'Appendice metodologica.

30% è costituito da mancati versamenti (tale percentuale sul gap complessivo è aumentata in conseguenza della modifica normativa entrata in vigore per l'a.i. 2022).

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 negli ultimi due anni intorno al 10%, con una riduzione di circa 5 punti percentuali rispetto gli anni precedenti alla suddetta riforma.

TABELLA III.1.4.1: AMMONTARE DEL *GAP* IRAP E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL. ANNI 2019-2023

	Anno	2019	2020	2021	2022	2023*
Gap IRAP	Non dichiarato (*)	4.023	3.768	3.816	1.915	2.239
in mln di euro	Non versato (**)	1.016	728	1.090	1.021	1.108
(IRAPNV)	**Complessivo**	**5.039**	**4.497**	**4.906**	**2.937**	**3.347**
Gap IRAP	Non dichiarato (*)	14,2%	13,9%	12,1%	6,8%	6,9%
in % dell'imposta potenziale	Non versato (**)	3,7%	2,8%	3,8%	3,5%	3,4%
(IRAPNV/IRAPp)	**Complessivo**	**17,9%**	**16,7%**	**15,9%**	**10,3%**	**10,4%**
Gap IRAP	Non dichiarato (*)	0,2%	0,2%	0,2%	0,1%	0,1%
in % del PIL	Non versato (**)	0,1%	0,0%	0,1%	0,1%	0,1%
(IRAPNV/PIL)	**Complessivo**	**0,3%**	**0,3%**	**0,3%**	**0,1%**	**0,2%**

(*) I dati delle stime del *gap* relativi all'anno 2023 sono da considerarsi semi-definitivi.
(**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2023

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 attuali per il 2023 mostrano una sostanziale stabilità del *gap* rispetto al 2022, soprattutto in termini di propensione, che passa da 10,3% a 10,4%.

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 e diminuire nuovamente nel 2023 attestandosi sui 773 milioni di euro, corrispondenti ad una propensione al *gap* dell'8,6%, il secondo valore più basso dell'intera serie storica.

TABELLA III.1.5.1: AMMONTARE DEL *GAP* SULLE LOCAZIONI DELLE PERSONE FISICHE E RAPPORTI RISPETTO ALL'IMPOSTA POTENZIALE (PROPENSIONE) E AL PIL. ANNI 2019-2023

	2019	2020	2021	2022	2023
Gap locazioni in mln di euro	935	716	625	875	773
Gap locazioni in % dell'imposta potenziale	10,9%	9,0%	7,8%	10,1%	8,6%
Gap locazioni in % del PIL	0,05%	0,04%	0,04%	0,03%	0,01%
Gettito dichiarato in % del PIL	0,42%	0,43%	0,40%	0,39%	0,39%

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 tra il 2021 ed il 2023. Tale riduzione è il risultato dell'incremento

degli iscritti a ruolo, in particolar modo dei soggetti per i quali il canone è inserito nella fattura elettrica (cfr. Tabella III.1.6.1).

TABELLA III.1.6.1: CALCOLO DELLE FAMIGLIE CHE EVADONO COMPLETAMENTE IL CANONE

Anno	Famiglie residenti (a)	Famiglie soggette a canone utenti potenziali (b)	Iscritti a ruolo (c)	Evasori (d)=(b) - (c)
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
2023	26.400.326	24.698.904	23.159.943	1.538.961

Rispetto al 2022 si nota tuttavia una netta diminuzione del canone effettivamente versato, che passa dagli oltre 2 miliardi di euro ai circa 1,96 del 2023 e tale valore risulta altresì il più basso di tutta la serie storica considerata. Il sensibile decremento degli introiti e il corrispondente aumento della morosità è molto probabilmente sintomo di una crescente difficoltà delle famiglie a far fronte al pagamento delle imposte in un contesto socioeconomico complesso. Gli utenti che versano il canone sono, di fatto, diminuiti tra il 2022 ed il 2023 di oltre 300 mila unità, passando da 22,3 milioni a circa 22 milioni (Tabella III.1.6.2).

TABELLA III.1.6.2: CALCOLO DEL CANONE ANNUO MEDIO

Anno	Canone effettivamente versato - Euro*1.000 (a)	Utenti che versano Canone (b)	Canone annuo medio – Euro (c) =(a)/(b)*1.000
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
2023	1.964.697	22.015.232	89,2

La conseguenza evidente di queste tendenze è la netta crescita nel 2023 del *gap* del canone RAI che va in controtendenza rispetto ai miglioramenti registrati nei due anni precedenti. Se si considera, infatti, il *gap* (dato dal prodotto fra il canone annuo medio e il numero di evasori e morosi), con il dettaglio dei mancati versamenti, si nota come complessivamente lo stesso sia cresciuto dai 208,6 milioni del 2022 agli oltre 239 milioni del 2023 e che i mancati versamenti sono passati da 68,7 milioni ad oltre 102 milioni (Tabella III.1.6.3).

In riferimento alla numerosità degli evasori e morosi si osserva, poi, come gli stessi abbiano superato la soglia dei 2,68 milioni di famiglie nel 2023 con un incremento di oltre 364 mila unità familiari rispetto ai 2,32 milioni del 2022. Considerando, invece, solo la componente dei morosi, si osserva come gli stessi aumentino di oltre 380 mila unità rispetto al 2022: 1,14 milioni di soggetti nel 2023 a fronte dei 764 mila dell'anno precedente. Il valore registrato nel 2023, inoltre, è notevolmente superiore rispetto ai valori registrati nell'intero periodo esaminato e per la prima volta dal 2018 è stata superata la soglia del milione di utenti morosi (Tabella III.1.6.3).

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

Nei Conti nazionali, le stime dell'*input* di lavoro includono il numero di lavoratori dipendenti irregolari, espresso sia in termini di occupati sia di posizioni lavorative, e le ore da essi lavorate. Tali stime sono ottenute tramite un modello statistico che confronta, a livello individuale, le posizioni lavorative registrate dai datori di lavoro con la condizione occupazionale dichiarata nell'indagine sulle forze di lavoro.

TABELLA III.1.6.3: CALCOLO DEL *GAP* DEL CANONE

Anno	Evasori e morosi (a)	Di cui morosi (b)	Canone annuo medio - Euro (c)	*Gap* del Canone – Euro*1.000 (d) = (a)*(c)/1.000	Di cui mancati versamenti (e) = (b)*(c)/1.000
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
2023	2.683.672	1.144.711	89,2	239.491	102.154

Osservando, da ultimo, la propensione al gap del canone RAI - rapporto fra *gap* e gettito potenziale – si nota come nel 2023 tale valore torni ad attestarsi sopra la soglia del 10% (sfiorando addirittura l'11%), registrando un incremento rispetto al 2022 di 1,5 punti percentuali (Tabella III.1.6.4).

TABELLA III.1.6.4: CALCOLO DELLA PROPENSIONE AL *GAP* DEL CANONE. ANNI 2018-2023

Anno	*Gap* del Canone – Euro*1.000 (a)	Canone effettivamente versato- Euro*1.000 (b)	Propensione al *gap* (c)=(a)/((a)+(b))*100
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%
2023	239.491	1.964.697	10,9%

Una procedura basata su un approccio analogo permette di stimare, per settore di attività economica (98 branche) e per classe dimensionale di impresa, definita in termini di addetti, il differenziale di retribuzione oraria tra lavoratori regolari e irregolari. La procedura assume che i lavoratori irregolari siano presenti esclusivamente nelle imprese con meno di 20 addetti. Il differenziale retributivo così stimato viene applicato alla retribuzione oraria dei lavoratori regolari occupati nello stesso settore di attività economica e nella medesima classe dimensionale di impresa, al fine di ottenere una stima della retribuzione oraria corrisposta ai lavoratori irregolari. Moltiplicando tale valore per le ore da essi lavorate si ottiene il costo complessivo del lavoro irregolare, sul quale, per definizione, i datori di lavoro non versano contributi né sostengono altri oneri sociali. Nel caso del lavoro dipendente irregolare, pertanto, la retribuzione corrisposta coincide con il costo complessivo del lavoro sostenuto dal datore di lavoro e, allo stesso tempo, con il salario netto percepito dal lavoratore, che non versa contribuiti né imposte correnti sul reddito da lavoro.

Nella Tabella III.1.7.1 sono riportate, per il 2023, le stime delle retribuzioni orarie lorde dei lavoratori regolari e irregolari per macro-settore di attività economica, riferite al complesso dei datori di lavoro delle imprese *market*, nonché i relativi differenziali impliciti, calcolati come rapporto tra la retribuzione oraria della componente irregolare e quella della componente regolare. Nel 2023, tale rapporto risulta pari al 51% per il totale delle imprese del settore *market*, con un valore più contenuto nell'Industria in senso stretto (46%) e più elevato in Agricoltura (72%) e nel macro-settore Commercio, trasporti, alberghi e ristorazione (63%). A partire dalle stime delle retribuzioni si ottiene, come già illustrato, la stima del monte salariale relativo al lavoro irregolare. Nel 2023 le retribuzioni corrisposte ai lavoratori irregolari dalle imprese market ammontano a 28,2 miliardi di euro (pari al 4,6% delle retribuzioni lorde ricevute dai lavoratori dipendenti totali), in aumento rispetto al 2022 in cui erano 27,6 miliardi di euro (4,7% del totale).

TABELLA III.1.7.1: STIMA DI CONTABILITÀ NAZIONALE DEI SALARI ORARI MEDI DEI LAVORATORI DIPENDENTI REGOLARI E IRREGOLARI. ANNO 2023, EURO E VALORI PERCENTUALI

2023	Retribuzione lorda dei regolari (imprese market)	Retribuzione degli irregolari	Differenziali (retribuzione lorda regolari =1)
Agricoltura	11,3	8,1	0,72
Industria senso stretto	20,2	9,4	0,46
Costruzioni	16,2	9,9	0,61
Servizi	17,6	9,3	0,53
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	17,0	10,8	0,63
servizi alle imprese	20,7	10,7	0,51
altri servizi	12,9	8,0	0,62
Totale settore imprese market	18,1	9,2	0,51

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, etc).

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 2017-2023, 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 2023, la stima dell'evasione contributiva nell'ipotesi massima si porta a 12,7 miliardi di euro. Nell'ipotesi minima (Ipotesi2), che considera come imponibile la retribuzione effettiva stimata per i lavoratori irregolari, l'evasione contributiva è stimata in 9,2 miliardi di euro, in ripresa rispetto all'anno precedente (8,4 miliardi di euro) e nuovamente sui livelli registrati nel 2019.

TABELLA III.1.7.2: STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA NELLE DUE IPOTESI - ANNI 2017-2023. IMPORTI IN MILIONI DI EURO

Anno 2017	Stima ipotesi 1			Stima ipotesi 2		
	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale	Contributi carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale
Agricoltura	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 carico datore di lavoro	Contributi carico lavoratore	Totale	Contributi carico datore di lavoro	Contributi 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 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**

Anno 2023	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	595	245	840	436	180	617
Industria senso stretto	1.058	326	1.383	726	233	959
Costruzioni	1.463	344	1.807	984	243	1.228
Servizi	6.532	2.167	8.699	4.771	1.631	6.402
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	3.139	1.050	4.188	2.163	748	2.911
servizi alle imprese	991	327	1.318	678	237	915
altri servizi	2.402	791	3.193	1.930	646	2.576
Totale economia	**9.648**	**3.083**	**12.730**	**6.917**	**2.288**	**9.205**

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

Stima del *tax gap* delle accise sui carburanti

Nella presente edizione della Relazione, in considerazione degli approfondimenti metodologici in corso, di cui si discorrerà nel seguito del presente paragrafo, si è scelto di focalizzare l'analisi del *tax gap* delle accise sul settore della distribuzione dei carburanti (benzina, gasolio e GPL) nell'anno d'imposta 2023, rinviando alla Relazione 2027 la stima per l'anno d'imposta 2024.

Si ripropone, pertanto, la sintesi dei risultati per l'anno d'imposta 2023, già illustrati nella Relazione del 2025.

La serie storica analizzata è relativa al periodo 2019-2023 e la metodologia attualmente utilizzata è riconducibile a un approccio *top-down* di riconciliazione dei flussi, basato sul confronto tra i quantitativi immessi in consumo a monte della catena distributiva e quelli erogati dalla rete di distribuzione stradale, ovvero è basata sul confronto tra dati fiscali (base imponibile effettiva) e un corrispondente aggregato macroeconomico (in generale rappresentato dai flussi di Contabilità nazionale), che incorpora al suo interno una stima dell'economia non osservata, opportunamente

selezionato al fine di costruire una base imponibile teorica onnicomprensiva, con la quale confrontare la base dichiarata.

Nel caso delle accise, la base imponibile effettiva è costituita dalle quantità immesse in consumo[37], pubblicate, nell'ambito delle Statistiche dell'Energia, dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, sulla base delle rilevazioni statistiche effettuate mediante il Questionario sul Petrolio, la cui compilazione è prevista dal decreto legislativo n. 249 del 2012[38].

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 nel sistema informativo AIDA (Automazione Integrata Dogane Accise) dei quantitativi indicati nei Prospetti di chiusura che i gestori dei distributori sono obbligati a compilare al momento della chiusura annuale o dell'esaurimento del registro di carico e scarico[39].

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). Il differenziale tra i due macro-aggregati costituisce una *proxy* del quantitativo potenzialmente non assoggettato ad accisa, fermo restando che una parte dello scostamento può essere riconducibile a differenze temporali, statistiche o di misurazione tra le due fonti (Tabella III.1.8.1)[40].

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

[37] 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.

[38] 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. Trattasi di competenza allo stato attribuita al Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica.

[39] Ai sensi degli artt. 4 e 5 del D.M. 01/8/1980 e del telescritto MF =Prot. 4010 del 04/11/1996.

[40] 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).

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 da 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 all'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.

Per il gasolio, la propensione al *tax gap* in termini di gettito non coincide necessariamente con il differenziale percentuale delle quantità, in quanto il calcolo incorpora il trattamento delle agevolazioni riconosciute al gasolio commerciale.

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

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 base effettiva è rappresentata dai quantitativi immessi in consumo destinati alla rete di distribuzione stradale e la base teorica/*proxy* di consumo è costituita dai quantitativi erogati ai consumatori finali.

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 .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	64	32	14	32
		%	3,1%	4,9%	2,3%	0,9%	2,1%

Il gettito teorico e quello effettivo sono stati calcolati moltiplicando le basi imponibili, espresse in tonnellate[32], 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 in concomitanza con le rilevanti alterazioni dei flussi di consumo e delle scorte determinate dalla 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%

Il modello di stima del *tax gap* appena descritto si fonda sul confronto tra i quantitativi immessi in consumo e quelli erogati, assumendo che il differenziale osservato costituisca un'approssimazione del mercato non assoggettato a imposizione.

Si tratta di un approccio che ha garantito negli anni la continuità delle serie storiche e l'omogeneità delle elaborazioni, ma che, per sua natura, risente dell'evoluzione del mercato dei carburanti. Tuttavia, la sempre maggiore disponibilità di dati amministrativi e statistici relativi al parco veicolare, alle percorrenze, ai consumi medi e ai bilanci energetici induce a valutare, come accennato in premessa, l'opportunità di integrare la metodologia attuale con modelli fondati sulla ricostruzione del consumo teorico di carburanti.

Tali approcci, già oggetto di sperimentazione presso numerose amministrazioni fiscali europee, permettono di stimare il gettito potenziale partendo dalla domanda effettiva di carburante anziché esclusivamente dai flussi commerciali del prodotto.

In tal senso, un importante punto di riferimento metodologico è rappresentato dal *Technical Notes and Manuals 17/05 dell'International Monetary Fund (IMF), The Revenue Administration—Gap Analysis Program: An Analytical Framework for Excise Gap Estimation*, pubblicato nel 2017. Lo studio non si limita a definire un modello di stima dell'*excise gap*, ma delinea un quadro metodologico organico fondato su criteri di qualità delle fonti statistiche, coerenza dei dati, corretta rappresentazione della disciplina tributaria e trasparenza nell'interpretazione dei risultati. Particolare attenzione è inoltre dedicata alla validazione delle stime mediante analisi di sensitività e alla rappresentazione esplicita dei margini di incertezza, elementi ritenuti essenziali per garantire la robustezza metodologica dell'intero processo estimativo.

Nell'ambito di tale *framework*, uno dei casi di studio più significativi è rappresentato dalla metodologia elaborata dall'Amministrazione finanziaria slovacca per la stima del *mineral oils excise gap*. L'approccio ricostruisce il consumo interno di carburanti attraverso un modello di tipo *vehicle stock*, nel quale il fabbisogno complessivo di carburante è stimato combinando il numero

di veicoli circolanti, i chilometri medi annui percorsi (desunti dai dati delle revisioni), i consumi medi specifici per categoria di veicolo e la tipologia di carburante utilizzata. A tali informazioni si aggiungono i dati provenienti dal sistema dei pedaggi autostradali, impiegati per stimare il consumo attribuibile ai veicoli pesanti esteri che transitano sul territorio nazionale, così da ricostruire il consumo complessivo assoggettabile ad accisa. Il gettito potenziale, riferito ad una specifica finestra temporale, è quindi determinato applicando le aliquote vigenti ai consumi stimati, secondo una formulazione[41] sintetizzabile come:

$$EG = [\sum_{i=1}^{n}(N_i \cdot KM_i \cdot C_i) \cdot \tau_i] - R$$

con:

EG= *Excise Gap*;

N_i= numero di veicoli appartenenti alla categoria i;

KM_i= percorrenza media annua della categoria i, desunta dai dati delle revisioni tecniche;

C_i= consumo medio di carburante (litri/km) della categoria i;

τ_i= aliquota di accisa applicabile al carburante utilizzato dalla categoria i;

R= gettito effettivamente riscosso.

Il consumo di carburante di ciascuna categoria veicolare è ottenuto dal prodotto tra consistenza del parco circolante, percorrenza media annua e consumo unitario, mentre il *tax gap* corrisponde alla differenza tra il gettito potenziale così stimato e quello effettivamente riscosso.

La revisione metodologica in corso va letta, inoltre, alla luce della partecipazione dell'Italia alle attività di cooperazione promosse dalla Commissione europea - DG TAXUD nell'ambito del programma Fiscalis[42]. Tali iniziative riflettono la crescente attenzione a livello europeo verso la definizione di metodologie condivise, robuste e maggiormente comparabili tra gli Stati membri, basate sulla disponibilità di basi informative di qualità, sull'integrazione delle diverse fonti dati e sull'armonizzazione dei criteri utilizzati per la stima dei fenomeni di rischio e di *tax gap*.

All'interno del Programma Fiscalis, è stato, in particolare, avviato il progetto *Excise gap & risk* al fine di individuare metodologie armonizzate di stima del *tax gap* sui prodotti soggetti ad accisa, con particolare riguardo a prodotti energetici, tabacco e alcol. Tali metodologie mirano a individuare un framework comune di azione per tutti i 27 Stati membri, proponendo sia stime per ogni singolo Paese, sia per tutti i 27 considerati nel loro complesso.

In linea con tali evoluzioni, la nuova metodologia in fase di elaborazione[43] prevede l'affiancamento del già rodato approccio *top-down* con uno *bottom-up*, basato sulla ricostruzione dei consumi di carburanti. I due approcci saranno utilizzati come metodologie indipendenti di validazione incrociata e non necessariamente come componenti di un'unica stima media.

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 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, come nell'edizione 2025 della Relazione, è relativa al periodo

[41] Trattasi di una metodologia frutto del lavoro congiunto del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento delle finanze con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

[42] Le informazioni pubbliche, inerenti al Programma Fiscalis, sono puntualmente pubblicate sulla pagina ufficiale della Commissione Europea: Fiscalis Programme - Taxation and Customs Union - European Commission.

[43] Trattasi di una metodologia frutto del lavoro congiunto del Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento delle finanze con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

2021-2023. Tale scelta è finalizzata, da un lato, ad allineare l'ultima annualità presa in considerazione ai fini della stima del *tax gap* delle accise nei settori del gas naturale e dell'energia elettrica a quella fissata per gli altri tributi oggetto di analisi nella presente Relazione, e, dall'altro, a operare una complessiva revisione delle stime in considerazione dell'aggiornamento metodologico che ha interessato il settore del gas naturale e del consolidamento dei dati delle dichiarazioni annuali e delle comunicazioni mensili che si è realizzato per entrambi i settori, come più dettagliatamente esposto nel seguito della trattazione.

La metodologia di calcolo del *gap* è di tipo *top-down*, analogamente a quella adottata per le accise sui carburanti. Essa si basa 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 vettoriamento, 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 calcolato sulla base delle bollette emesse nel periodo di riferimento, e i distributori, ossia i soggetti che svolgono attività di vettoriamento.

In considerazione della riforma attuata dal decreto legislativo 28 marzo 2025, n. 43, è in corso un complessivo ripensamento del sistema dichiarativo. Tuttavia, le stime esposte nella presente sezione si riferiscono a un arco temporale non impattato dalla nuova normativa[44].

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 attuazione[45], alle dichiarazioni annuali sul quantitativo di gas naturale ed energia elettrica forniti dai distributori e fatturati dai venditori ai consumatori finali, si sono affiancate, a partire dall'annualità 2021, le comunicazioni 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 ai quali i distributori hanno dichiarato di aver svolto attività di vettoriamento e quelli riportati dai venditori nelle dichiarazioni ai fini fiscali, corrispondenti a quanto fatturato ai consumatori finali. Al fine di ottenere un'espressione in termini monetari, il *gap* calcolato sulle quantità viene valorizzato mediante 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.

Ai fini della quantificazione del *tax gap* relativo al gas naturale, aggiornando l'impostazione metodologica introdotta nella Relazione 2025, è stata adottata una procedura di ricostruzione dei consumi effettivamente fatturati, basata sull'esame sistematico dei dati contenuti nelle dichiarazioni annuali. Più specificamente, l'analisi ha previsto la rilevazione dei volumi indicati nel quadro D, tipologia E, riferiti alle cessioni commerciali ai consumatori finali e il loro confronto con il totale dei quantitativi riportati nei quadri E e G, che includono anche i consumi per usi propri

[44] Per la definizione di venditore e distributore si fa, quindi, riferimento alla previgente disciplina e, conseguentemente, al testo anteriforma 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.

[45] 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.

dell'operatore, non direttamente individuabili dalle suddette dichiarazioni, e che costituiscono una componente rilevante dei quantitativi movimentati dagli operatori del settore.

Pertanto, al fine di determinare il totale dei consumi fatturati, i volumi attribuibili agli usi propri, stimati dal confronto tra quanto riportato nei quadri E e G e i quantitativi presenti nel quadro D, tipologia E, sono stati detratti dai volumi complessivi presenti nei quadri E e G. I quantitativi così ricostruiti sono stati successivamente valorizzati mediante l'applicazione dell'aliquota media ponderata riferita a ciascun anno, consentendo di pervenire alla stima monetaria del *tax gap* afferente al gas naturale, in linea con le esigenze di monitoraggio e presidio dell'imposizione sui prodotti energetici.

Con riferimento al gas naturale, la determinazione del *quantum* riferibile agli usi propri e la sua sottrazione dal totale appaiono, dunque, determinanti per la formulazione delle stime quantitative finali del *tax gap*. Da tale aggiornamento metodologico è conseguita una revisione dell'intera serie storica, con rideterminazione delle stime riferite alle annualità 2021, 2022 e 2023.

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

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

Le dichiarazioni annuali (e le comunicazioni mensili), con riferimento sia ai venditori sia ai distributori, sono ricalibrate annualmente sulla base del fisiologico consolidamento che intercorre all'interno degli anni presi in considerazione dalla presente Relazione. Tale ricalcolo, permette di affinare le stime finali del *tax gap* e di irrobustirne la validità scientifica.

A tal proposito, con riferimento agli anni 2021, 2022 e 2023, lo scostamento tra i dati presentati nella Relazione del 2025 e quelli contenuti nella presente edizione, è giustificabile proprio in base al richiamato meccanismo del consolidamento.

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	71,7	64,1	57,0
	Base imponibile effettiva (Volumi fatturati dai venditori)	mld gsmc	66,2	59,4	53,3
	Differenza	**mld gsmc**	**5,5**	**4,7**	**3,7**
		%	**7,7%**	**7,3%**	**6,5%**
ENERGIA ELETTRICA	Base imponibile teorica (Volumi comunicati dai distributori)	TWh	253,3	250,4	250,9
	Base imponibile effettiva (Volumi fatturati dai venditori)	TWh	237,0	225,0	214,8
	Differenza	**TWh**	**16,3**	**25,4**	**36,1**
		%	**6,4%**	**10,1%**	**14,4%**

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: si precisa che, per quanto attiene al settore

impositivo del gas naturale, l'aliquota media in parola attiene all'impiego del gas naturale per uso combustione.

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	0,04818	0,04867	0,04365
	Differenza	5,5	4,7	3,7
	Tax gap (mln €)	264,6	228,8	161,0
ENERGIA ELETTRICA	Aliquota media	0,01171	0,01174	0,01175
	Differenza	16,3	25,4	36,1
	Tax gap (mln €)	191,1	297,8	424,6
TOTALE	*Tax gap* (mln €)	**455,7**	**526,6**	**585,6**

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 €)	32,3	25,4	42,4
ENERGIA ELETTRICA	*Tax gap* (mln €)	31,8	35,5	43,2
TOTALE	***Tax gap* (mln €)**	**64,1**	**60,9**	**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.[46]

[46] Per il dettaglio della metodologia si veda l'Appendice metodologica.

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.

In questa Relazione, a differenza di quanto è stato fatto in precedenza, si riportano coerentemente soltanto i risultati per l'anno di imposta 2023 per tutte le tipologie di imposte e contributi. Di seguito, vengono, quindi, sintetizzati i risultati già illustrati nella precedente Relazione.

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 miliardi[47].

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

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
tax gap IMU altri fabbricati	5.377	5.381	5.110	4.976	4.925	4.908
Indicatore *tax gap* IMU altri fabbricati	22,8%	22,8%	22,2%	21,4%	20,9%	20,8%

Dati in milioni di euro.

Innovazioni metodologiche nella Relazione 2027

Nella Relazione che sarà pubblicata nel 2027 si propone di affinare la quantificazione del *gap* delle imposte immobiliari attraverso l'introduzione di un intervallo di confidenza dei risultati del *tax gap*. Tale intervallo sarà espresso mediante la stima di un valore minimo e di un valore massimo, sia in termini assoluti sia in rapporto all'imposta teorica.

La revisione risponde all'esigenza di rappresentare in modo statisticamente più robusto l'incertezza connessa all'identificazione del *policy gap*, ossia delle esenzioni e delle agevolazioni fiscali deliberate dai Comuni per specifiche tipologie di soggetti e di immobili. Considerata la diversa natura delle informazioni catastali, dichiarative e di versamento, l'utilizzo di un intervallo consente di distinguere tra una stima più prudenziale del gettito teorico e una stima che incorpora anche le fattispecie agevolative plausibilmente riconducibili al *policy gap*, quando la loro identificazione richiede una valutazione integrata degli elementi disponibili.

[47] 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.

Ferma restando la ricostruzione puntuale dei casi specifici, che sarà illustrata nell'Appendice metodologica, la quantificazione continuerà quindi a fondarsi su due ipotesi. L'ipotesi massima considera imponibili gli immobili per i quali le basi catastali e i versamenti risultano certi, trasparenti e coerenti tra loro. L'ipotesi minima include, invece, anche le possibili esenzioni e agevolazioni che, pur in presenza di una discordanza tra le diverse fonti amministrative, possono essere ritenute plausibili secondo un approccio probabilistico e di robustezza statistica.

In questo quadro, l'ampliamento del *policy gap* nell'ipotesi minima determina una corrispondente riduzione del *gap* delle imposte immobiliari. L'innovazione metodologica consente pertanto una lettura più cauta e articolata dei risultati, in particolare con riferimento al gettito che sarebbe teoricamente riscuotibile in condizioni di pieno adempimento da parte dei contribuenti.

Più in dettaglio, nel calcolo del gettito teorico occorre, da un lato, determinare l'imposta generata dalle singole basi imponibili e, dall'altro, individuare le fattispecie che danno luogo a esenzione. A livello catastale, tuttavia, l'applicabilità dell'esenzione non è sempre immediatamente riconoscibile e dipende dalla qualità e dalla coerenza delle informazioni disponibili. Per questa ragione, nella metodologia finora adottata, gli immobili caratterizzati da situazioni di incertezza sono stati considerati imponibili in via cautelativa, concorrendo alla definizione dell'ipotesi massima.

La metodologia proposta prevede, in primo luogo, la quantificazione del gettito derivante dall'applicazione piena delle aliquote deliberate alle basi catastali di ciascun comune e per ciascun soggetto. In secondo luogo, vengono considerate le specificità dei casi particolari, al fine di stimare un *range* di variazione entro il quale dovrebbe collocarsi, con ragionevole plausibilità, l'imposta teorica.

In coerenza con la revisione metodologica del *tax gap* utilizzata per la stima della capacità fiscale dei Comuni, è stato inoltre definito un elenco puntuale di immobili, riferibili a specifici soggetti, per i quali l'esenzione è stata identificata attraverso l'analisi congiunta delle dichiarazioni e delle caratteristiche soggettive e oggettive rilevanti.

Nel processo di determinazione dell'imposta teorica, i soggetti sono quindi classificati in sottogruppi distinti, utilizzando le informazioni disponibili e tenendo conto, per quanto possibile, della normativa applicabile alle diverse fattispecie di esenzione.

III.1.10 Il *tax gap* nel lungo periodo

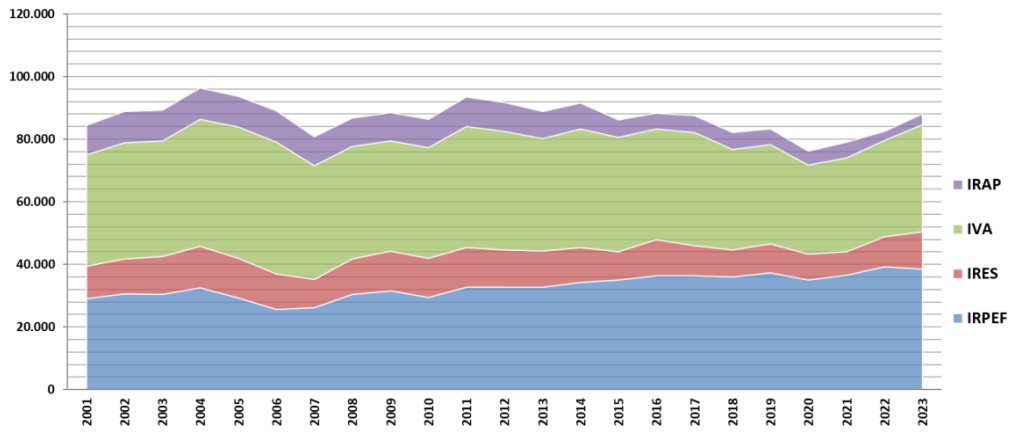
La serie storica dei dati del *tax gap* degli ultimi 23 anni consente di analizzare le tendenze di lungo periodo della *compliance* fiscale in Italia. L'analisi è di carattere descrittivo ed è limitata alle principali imposte che incidono sul mondo delle imprese e del lavoro autonomo (IRAP, IVA, IRES 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 2023 in Italia si attesta sugli 87,2 miliardi di euro. Pur se la variazione complessiva è relativamente modesta (una riduzione di circa 5,4 miliardi di euro tra il 2001 e il 2023) 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 anche con l'inflazione e la generale ripresa dell'attività economica.

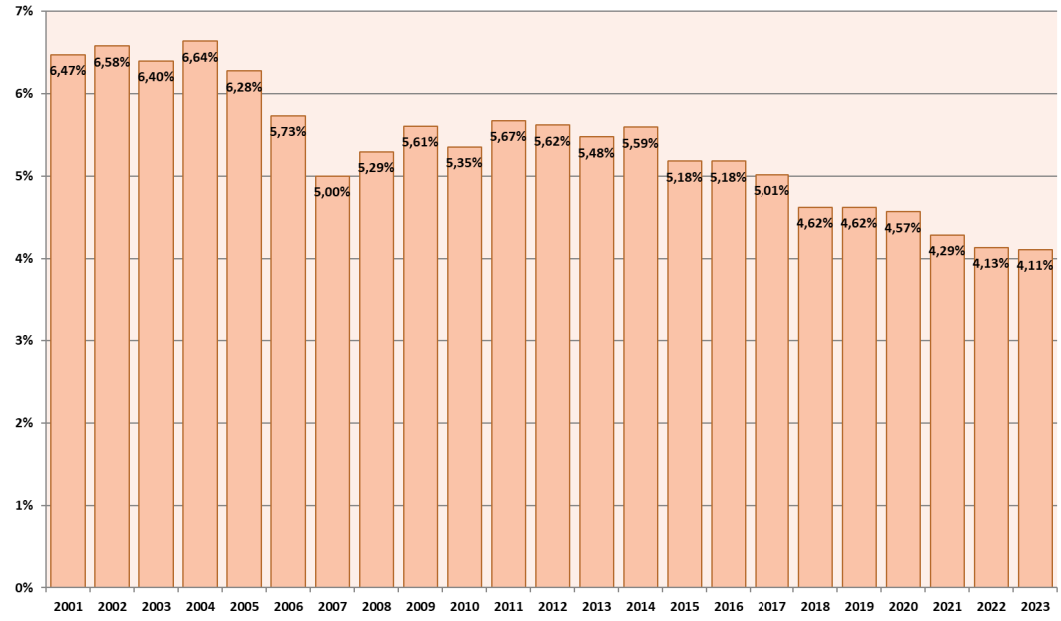
Nella stessa Figura III.1.10.1 è raffigurata anche la disaggregazione del *tax gap* per tipologia di imposta. Considerando la media sul totale del periodo considerato, l'IVA fornisce il contributo maggiore ovvero circa 36,1 miliardi all'anno. A seguire si trovano l'evasione IRPEF da lavoro autonomo e impresa, che ammonta a circa 32,4 miliardi all'anno, quella IRES, con in media 10,8 miliardi, e infine il *gap* IRAP con una media di 7,6 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 2001-2023



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 (2007-2023) il valore medio scende al 5%. Inoltre, se si sofferma l'attenzione sui periodi più recenti si coglie una significativa fase di contrazione a partire dal 2014, anno in cui il *tax gap* rappresentava il 5,6% del Pil, che continua fino al 2023, anno in cui il rapporto scende fino al 4,1%.

FIGURA III.1.10.2: INCIDENZA *TAX GAP* SUL PIL (VALORI PERCENTUALI - ANNI 2001–2023)



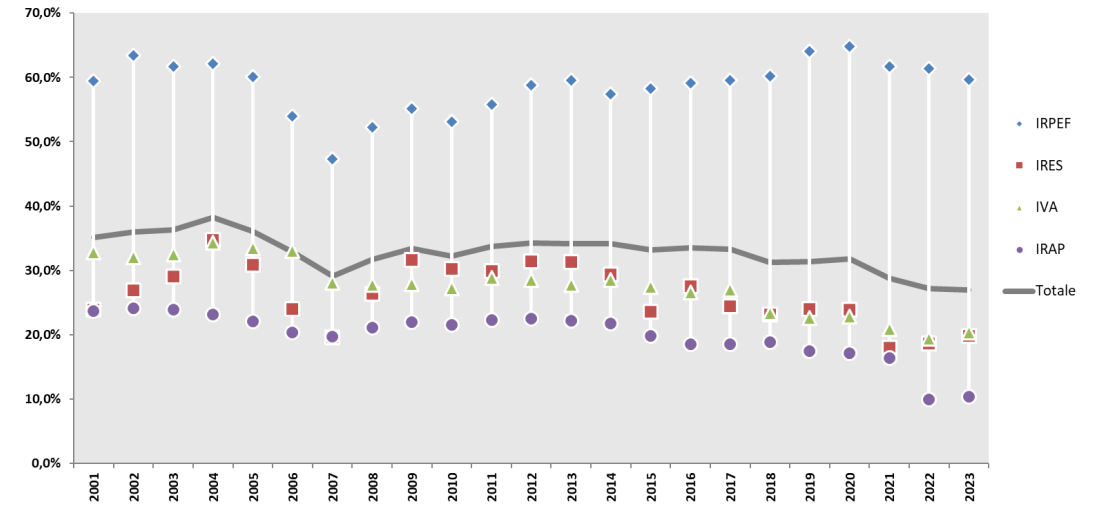
Il rapporto tra imposta evasa e imposta potenziale (Figura III.1.10.3) mette in evidenza l'evoluzione della propensione al *gap*, una *proxy* dell'attitudine dei contribuenti a non adempiere agli obblighi fiscali. Questo indicatore, per come è costruito, può muoversi anche in controtendenza rispetto 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 33,1%), tuttavia si è sostanzialmente ridotta passando dal 35,1% nel 2001 al 27% nel 2023. La riduzione maggiore a livello complessivo è avvenuta tra il 2004 e il 2007 (da 38,2% a circa 29,2%) ed è 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 2023.

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 58,6% di quella potenziale. Essa presenta inoltre un andamento divergente rispetto alle altre imposte, considerando la crescita complessiva osservata dal 2006 in poi (in particolare la propensione ad evadere l'IRPEF passa da circa 47% nel 2007 a quasi 65% nel 2020). Tuttavia, è doveroso segnalare che negli ultimi 3 anni si è registrato un discreto abbassamento di questo indicatore: dal 61,7% del 2021 al 59,7% del 2023%. 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 19,9%). L'IVA e l'IRES presentano un tasso di propensione in media abbastanza simile (rispettivamente 27,5% e 26,2%), ed un *trend* complessivo in calo negli ultimi cinque anni.

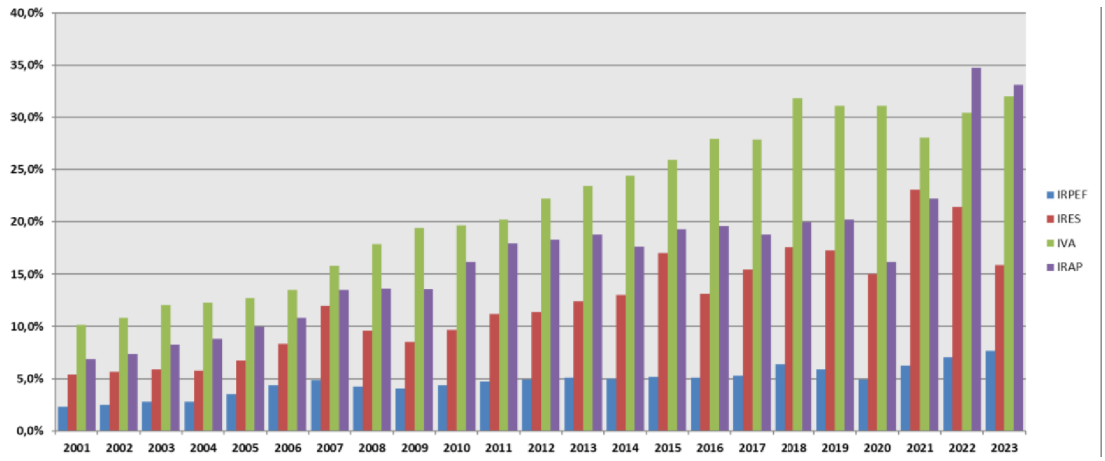
I valori per il 2023, attualmente ancora provvisori, segnano un valore della propensione al *gap* complessivamente stabile rispetto al 2022.

FIGURA III.1.10.3: PROPENSIONE AL *GAP* IN ITALIA (VALORI PERCENTUALI - ANNI 2001-2032)



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 più di 15 miliardi nel 2022 (i dati per il 2023 non sono ancora pienamente definitivi), 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.

FIGURA III.1.10.4: INCIDENZA MANCATI VERSAMENTI SU *TAX GAP* COMPLESSIVO VALORI PERCENTUALI - ANNI 2001-20223



III.2 QUANTIFICAZIONE DELLE MAGGIORI ENTRATE DA ADEMPIMENTO SPONTANEO NELL'ANNO D'IMPOSTA 2023

Sulla base della metodologia utilizzata dalla Commissione incaricata di redigere la Relazione, delle *best practices* internazionali e delle principali evidenze della letteratura teorica ed empirica in materia, la variazione della *tax compliance* è costituita dalla variazione (col segno negativo) del *tax gap* nel 2023 rispetto al 2022. 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 2023 rispetto a quello registrato nel 2022, ma come prodotto tra la variazione della *propensione al gap* (assunta come *proxy* della propensione all'evasione) tra il 2023 e il 2022 e il gettito teorico dell'imposta nel 2023. Come evidenziato anche in un recente contributo della Relazione[48], 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 2023 se l'incidenza dell'evasione sul gettito potenziale fosse stata quella registrata nel 2022.

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 2023 rispetto al 2022, 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 una crescita del *tax gap* pari a circa 5 miliardi di euro in valore assoluto e a circa 1,2 miliardi di euro in termini relativi all'imposta potenziale. Tale dinamica si inserisce in un contesto caratterizzato da una normalizzazione dei livelli di *tax compliance* rispetto agli esiti particolarmente positivi osservati negli anni immediatamente successivi alla pandemia. Si tratta di un andamento che interessa gran parte dei Paesi membri dell'Unione europea e che è pertanto oggetto di specifico monitoraggio e approfondimento a livello europeo.

TABELLA III.2.1: LA VARIAZIONE DELLA *TAX COMPLIANCE* - 2023-2022 - DATI IN MILIONI DI EURO

		Anno	IVA	IRPEF	IRES	Totale
Propensione al *gap*	a)	2022	19,4%	61,4%	18,6%	
	b)	2023	20,3%	59,7%	19,8%	
Gettito teorico	c)	2022	158.827	63.841	52.052	
	d)	2023	169.069	64.304	60.291	
Tax gap	e)	2022	30.736	39.218	9.704	
	f)	2023	34.355	38.387	11.963	
Variazione *tax compliance*	g) = - (f) - e))	*Approccio tax gap*	-3.619	831	-2.259	-5.048
	h) = - (b) - a)) * d)	**Approccio Propensione al *tax gap***	**-1.637**	**1.115**	**-723**	**-1.245**

[48] 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 2025

Nel corso del 2025 l'Italia ha rafforzato il proprio impegno riformatore per garantire un sistema fiscale certo, trasparente e semplificato, indirizzando le azioni di *policy*, in accordo con le raccomandazioni del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), verso una complessiva riforma fiscale, nella prospettiva di realizzare un sistema più efficiente ed efficace, in grado di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale, consentendo la riduzione della pressione fiscale sul lavoro, compensata dalla revisione delle agevolazioni fiscali e dal recupero di gettito.

Le misure di efficientamento dell'Amministrazione finanziaria si sono dispiegate lungo tre direttrici prioritarie:

1) **proseguire nel processo di attuazione della legge delega di riforma fiscale**: sono state introdotte e adottate alcune misure nella legge di bilancio per l'anno 2025 come la riduzione strutturale delle aliquote IRPEF e il taglio del cuneo fiscale e sono state emanati i seguenti decreti legislativi:
   - D.lgs. n. 33 del 24 marzo 2025, recante "*Testo unico in materia di versamenti e di riscossione*", con il quale si è riorganizzata l'intera disciplina del sistema tributario;
   - D.lgs. n. 43 del 28 marzo 2025, recante "*Revisione delle disposizioni in materia di accise*" con il quale si è provveduto a revisionare le disposizioni in materia di accise e di altre imposte indirette che gravano sulla produzione e sui consumi;
   - D.lgs. n. 81 del 12 giugno 2025, recante "*Disposizioni integrative e correttive in materia di adempimenti tributari, concordato preventivo biennale, giustizia tributaria e sanzioni tributarie*" con il quale si è provveduto ad apportare modifiche ad alcuni decreti legislativi già approvati nell'ambito della riforma fiscale;
   - D.lgs. n. 123 del 12 agosto 2025, recante *"Testo unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti"*, il quale contiene la disciplina dell'imposta di registro e degli altri tributi indiretti diversi dall'IVA e, nello specifico, delle imposte ipotecarie e catastali, delle imposte di bollo e sulle successioni e donazioni;
   - D.lgs. n. 186 del 4 dicembre 2025, recante "*Disposizioni in materia di Terzo settore, crisi d'impresa, sport e imposta sul valore aggiunto",* con il quale si sono ridefiniti i regimi IVA per enti non commerciali, sportivi e sociali, che modificano alcune regole fiscali per il mondo sportivo e dilettantistico;
   - D.lgs. n. 192 del 18 dicembre 2025, noto come correttivo IRPEF-IRES, recante "*Disposizioni integrative e correttive in materia di IRPEF e IRES, di fiscalità internazionale, di imposta sulle successioni e donazioni e di imposta di registro, nonché di modifica allo statuto dei diritti del contribuente ai testi unici delle sanzioni tributarie amministrative e penali, dei tributi erariali minori, della giustizia tributaria e in materia di versamenti e di riscossione".*
2) **promuovere la *tax compliance* al fine di aumentare il gettito derivante da attività di prevenzione e contrasto**, con l'introduzione di alcune misure di *policy*, considerate ai fini dell'estensione del periodo di consolidamento del Piano Strutturale di Bilancio, che hanno

contribuito alla costruzione di un sistema integrato e incentivante per il contrasto all'evasione fiscale, fondato principalmente sull'ampliamento e sull'interoperabilità delle basi informative, sul rafforzamento degli strumenti di prevenzione e su metodologie avanzate di analisi dei dati, usando anche strumenti di intelligenza artificiale. Tra queste si ricordano:

- **l'eliminazione dei vantaggi fiscali** in caso di accertata evasione fiscale ("compensazione orizzontale", "rimborsi di imposte", "regimi premiali");
- l'introduzione di un **Codice Identificativo Nazionale (CIN)** per gli immobili soggetti a locazione breve a finalità turistica;
- l'obbligo di collegamento tra le informazioni derivanti dai **pagamenti elettronici** e dalla registrazione dei corrispettivi;
- la correlazione tra la deducibilità delle spese sostenute per trasporti, alberghi e ristoranti e i pagamenti tracciabili, incluso l'utilizzo dei **c.d. "bonifici parlanti"**;
- il rafforzamento dei **controlli catastali**, anche tramite la mappatura delle proprietà che non risultano aggiornate in catasto e avvio delle attività di ricognizione degli immobili non censiti nei registri catastali (c.d. immobili fantasma).

Le nuove tecnologie e gli strumenti di *data analysis* avanzati, attraverso un processo più accurato di analisi del rischio e di selezione preventiva delle posizioni da sottoporre ad accertamento, hanno costituito una leva strategica nel potenziamento dei processi interni dell'Amministrazione, consentendo una selettività dei controlli con l'obiettivo di migliorare l'efficacia delle attività di contrasto all'evasione, incrementando il tasso di positività e il recupero di gettito.

Inoltre, il processo di modernizzazione tecnologica intrapreso dall'Amministrazione finanziaria ha permesso di ottenere benefici rilevanti. La disponibilità in tempo reale di dati precisi e affidabili, unitamente all'adozione sempre più ampia di tecnologie digitali particolarmente orientate alla gestione della *compliance* – anche tramite tecniche di Intelligenza Artificiale, quali *machine learning*, *text mining* e *network analysis* – ha consentito di:

- aumentare il gettito spontaneo;
- instaurare un dialogo preventivo con i contribuenti, ad esempio tramite lettere di *compliance,* al fine di aiutare a correggere errori o anomalie prima della formale contestazione della violazione;
- ridurre significativamente i margini per l'evasione fiscale;
- intercettare tempestivamente casi di frode o anomalie, grazie all'analisi puntuale delle transazioni.

Per migliorare ulteriormente la *compliance* volontaria dei contribuenti, particolare attenzione è stata riservata alla promozione dei diversi strumenti di dialogo preventivo che il sistema fiscale mette a disposizione al fine di minimizzare i rischi interpretativi capaci di incidere negativamente sulle decisioni di *business*.

Nella medesima direzione di promuovere l'adempimento volontario a costi ridotti è stato ulteriormente incoraggiato il ricorso agli strumenti, anche premiali, previsti dalla legge per migliorare l'affidabilità fiscale dei contribuenti proseguendo nell'ottica del passaggio da una verifica *ex post* a quella *ex ante*. In tale ambito vanno ricompresi:

- il **concordato preventivo biennale** per i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che ha registrato un incremento di 59.306 nuovi contribuenti soggetti agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) rispetto al 2024 (anno nel quale l'adesione è stata pari a 460.922) con un totale di soggetti aderenti pari a 520.228;
- il regime di **adempimento collaborativo** per i soggetti di maggiori dimensioni (221 società ammesse al regime su 286 richieste) con un incremento di 79 nuove imprese aderenti rispetto al 2024 e un imponibile presidiato di circa 49 miliardi di euro.

3) **provvedere al completamento della riforma di efficientamento della riscossione**, attraverso il riordino del sistema nazionale della riscossione con definizione degli *stock* dei crediti pregressi non riscossi e non recuperabili; a tal fine, è stata elaborata la prima Relazione della

Commissione tecnica per il riordino della riscossione[49]. Il documento presenta un'analisi approfondita del magazzino dei crediti affidati all'Agenzia delle entrate-Riscossione nel periodo 2000-2024, distinguendo il carico residuo tra crediti riscuotibili e crediti di difficile esazione. Per questi ultimi, la Relazione formula specifiche proposte relative ai crediti da discaricare e alle modalità operative per l'attuazione del discarico. Sono inoltre avanzate ulteriori proposte finalizzate a migliorare l'efficacia complessiva della riscossione pubblica.

Da ultimo, al fine di garantire attività di riscossione ancora più efficaci e il miglioramento del processo per generare risorse aggiuntive, in coerenza con quanto previsto in attuazione della legge delega di riforma del sistema fiscale, è prevista un'accelerazione dell'attività di riscossione coattiva.

Strategico e trasversale rispetto a tutte le predette linee di azione è il completamento del processo di **transizione digitale** dei processi, che ha recato e continuerà a recare beneficio in modo significativo ai soggetti direttamente coinvolti (cittadini, imprese) e, più in generale, al contesto nazionale, consentendo un aumento dell'efficienza operativa grazie alla riduzione dei costi amministrativi relativi ad attività a basso valore aggiunto (come la stampa, la notifica e la conservazione degli atti) e la promozione di una maggiore qualità nel dialogo tra contribuenti, intermediari e Amministrazione.

Sul piano degli **assetti organizzativi e operativi**, gli interventi sono stati finalizzati sia a rafforzare le competenze e conoscenze delle risorse già presenti nell'Amministrazione, sia a integrare nuovi profili professionali dotati di competenze multidisciplinari e trasversali, con particolare attenzione alle discipline comportamentali, alla tutela dei dati personali, alla *cybersicurezza* e all'analisi avanzata dei dati attraverso strumenti innovativi di *data science*.

Anche sul piano europeo e internazionale, la lotta all'evasione è proseguita orientando i controlli verso quei fenomeni maggiormente insidiosi, quali i casi di evasione totale, le frodi IVA (soprattutto di tipo organizzato ovvero attuate attraverso piattaforme digitali) e le forme più aggressive di evasione fiscale internazionale, attuate attraverso l'esterovestizione della residenza fiscale, le stabili organizzazioni non dichiarate e l'occultamento di patrimoni all'estero. L'attività di controllo è stata, dunque, rivolta prioritariamente nei confronti dei contribuenti ad elevata pericolosità fiscale e, in particolare, verso coloro che realizzano schemi frodatori per sottrarsi agli obblighi fiscali ovvero per percepire rimborsi o contributi a fondo perduto e aiuti non spettanti.

Per i settori Energie e Alcoli si è osservato un progressivo rafforzamento dell'attività di controllo, in linea con l'evoluzione degli strumenti di analisi del rischio e con una più ampia copertura dei segmenti maggiormente sensibili delle filiere produttive e logistiche. Nell'anno 2025, sono state condotte verifiche sia in materia di accise sia in relazione all'IVA connessa alle operazioni di immissione in consumo, con particolare attenzione alla gestione dei depositi fiscali, dei depositi commerciali e dei distributori stradali.

Sul fronte dei risultati conseguiti, da parte delle Agenzie fiscali, in termini di recupero di gettito, sono stati recuperati complessivamente 30,4 miliardi di gettito erariale, di cui 3,3 miliardi derivanti da versamenti diretti da attività di promozione della *compliance*, 16,4 miliardi relativi a incassi da versamenti diretti da contrasto all'evasione, 1 miliardo derivante da disconoscimento di crediti e rimborsi e 9,7 miliardi derivanti dalla riscossione tramite ruoli.

Gli indirizzi del triennio 2026-2028

L'atto di indirizzo per le politiche fiscali, adottato il 25 febbraio 2026, definisce le strategie e gli obiettivi nei quali si declina l'azione dell'Amministrazione finanziaria nel triennio 2026-2028.

Per quanto riguarda la gestione dei tributi e l'attuazione delle politiche fiscali, viene perseguito l'obiettivo di riduzione strutturale dell'evasione fiscale, da un lato, attraverso l'adozione di

[49] La relazione è disponibile al seguente link:
https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg19/attachments/documento_evento_procedura_commissione/files/000/434/261/Relazione_Commissione_Riordino_Riscossione.pdf

un approccio più collaborativo tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti che promuova la semplificazione degli adempimenti, aumenti la *compliance* volontaria e ne riduca i costi e, dall'altro, mediante l'introduzione di strategie di controllo ancora più efficaci e sanzioni tempestive. In tale prospettiva, proseguiranno le azioni di *policy* e le misure di efficientamento dell'Amministrazione finanziaria lungo tre direttrici prioritarie:

i) finalizzare il processo di attuazione della legge di delega di riforma fiscale;
ii) promuovere la *tax compliance*, al fine di aumentare il gettito derivante da attività di prevenzione e contestualmente rafforzare l'attività di contrasto all'evasione;
iii) continuare l'efficientamento del sistema della riscossione.

Per la gestione dei tributi e l'attuazione delle suddette politiche fiscali, in particolare, saranno perseguiti gli obiettivi e le azioni riportati nell'ambito delle seguenti aree strategiche di intervento:

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

  Rilevano al riguardo le azioni dirette a **supportare la *compliance* volontaria** dei contribuenti/utenti, ai quali devono essere assicurati le informazioni e il supporto necessari per conformarsi spontaneamente agli obblighi fiscali **a costi ragionevoli**, in coerenza con le riforme previste dal PNRR e dal PSB. In tale prospettiva, sono importanti anche le azioni volte a supportare la *compliance* volontaria nel settore doganale per facilitare e ridurre i costi degli adempimenti e delle dichiarazioni doganali degli operatori economici e delle imprese che operano nei contesti internazionali.

  Nella medesima direzione, **sarà migliorata la qualità dei servizi** resi, attraverso l'ampliamento e diversificazione dei canali di comunicazione messi a disposizione dall'amministrazione in ragione delle diverse categorie di contribuenti/utenti, secondo un'ottica *customer oriented*.

  In tale ottica, continuerà l'ampliamento e il rafforzamento dei **servizi digitali**, nonché dei contenuti del **cassetto fiscale**, al fine di garantire ai contribuenti e ai loro intermediari appositamente delegati, la possibilità di consultare le informazioni fiscali di loro interesse, compresi gli atti notificati emessi digitalmente e lo **stato di lavorazione dei rimborsi**, migliorandone la fruibilità.

  Un'importante linea di intervento in favore dei contribuenti è certamente la **dichiarazione dei redditi precompilata**, già consolidata nel nostro Paese; l'obiettivo è quello di aumentare la diffusione di questo strumento, fino a una sua progressiva generalizzazione, in modo tale che, nel corso del tempo, possa diventare la **modalità ordinaria per la fruizione e la presentazione della dichiarazione, sia per dipendenti e pensionati sia per imprese e professionisti**.

  In questa specifica direzione si colloca l'impegno di **consolidare il numero di modelli di dichiarazione precompilati trasmessi direttamente dai contribuenti e di quelli scaricati dai loro intermediari**, significativamente apprezzabile in termini di riduzione dei tempi e dei costi di reperimento delle informazioni rilevanti per il completamento della dichiarazione e l'effettuazione dei connessi pagamenti.

  In continuità con l'approccio *customer oriented*, si inquadrano gli sforzi tesi a migliorare i procedimenti che consentono all'Amministrazione finanziaria di immettere liquidità nel sistema (anche quello produttivo), *in primis* quelli riguardanti i **rimborsi spettanti ai contribuenti**, per i quali sempre maggiore attenzione andrà posta alla **riduzione dei tempi medi di erogazione, in particolare per quanto riguarda i rimborsi IVA** che dovranno essere progressivamente **allineati alle *best practice* internazionali**.

- **Certezza del diritto e stimolo della *tax compliance***

  Al fine di promuovere un incremento dell'adempimento spontaneo attraverso specifici regimi caratterizzati dall'**interlocuzione costante e preventiva tra Amministrazione finanziaria e**

contribuenti, verrà assicurato un adeguato presidio nella fase di dialogo con questi ultimi, favorendo un approccio coerente e unitario verso quei soggetti che decidono di aderire agli strumenti di cooperazione con il fisco, così da contribuire a migliorare la **trasparenza** e la **certezza del sistema tributario**.
In tale ambito, saranno aumentati gli sforzi diretti a fornire supporto ai contribuenti nell'applicazione delle disposizioni tributarie mediante la tempestiva adozione dei **documenti di prassi** nonché attraverso la **consultazione semplificata** e l'**interpello**, ivi compreso quello sui **nuovi investimenti**, per minimizzare i rischi interpretativi capaci di incidere negativamente sulle decisioni di *business*.
Sempre in tale ambito devono essere inquadrate le misure dirette a favorire l'attrattività degli investimenti in Italia per le imprese estere che intendono operare nel territorio nazionale, nonché ad incentivare la rilocalizzazione nello stesso territorio di quelle italiane che in passato hanno investito in altre giurisdizioni, migliorando la certezza e tempestività dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti. In questa direzione, verrà potenziato, negli anni, il ricorso allo strumento degli **accordi preventivi per le imprese con attività internazionale** quale istituto di *compliance* che consente di garantire, nell'ambito di operazioni transnazionali complesse, trasparenza e certezza nei rapporti tra fisco e imprese.
Saranno, inoltre, opportunamente pianificate e monitorate le attività svolte per sostenere, da un lato, il **concordato preventivo biennale** per i contribuenti di dimensioni medio-piccole esercenti attività d'impresa, arti o professioni e, dall'altro, l'ampliamento del regime di **adempimento collaborativo** per i soggetti di maggiori dimensioni che si dotano di un sistema di controllo del rischio fiscale (con fatturato superiore a 500 milioni nel 2026 e superiore a 100 milioni nel 2028).
L'adempimento spontaneo dei contribuenti sarà stimolato anche attraverso lo strumento delle **lettere di *compliance*** che punterà a favorire l'emersione delle basi imponibili ai fini dell'IVA e delle imposte dirette, nonché della tassazione immobiliare su base catastale. Al riguardo, **saranno ulteriormente migliorati gli algoritmi di selezione** delle posizioni da verificare in modo da circoscrivere esattamente la platea di contribuenti verso i quali indirizzare le azioni di stimolo alla *compliance* e **contenere i casi di "falsa positività"**.

- **Prevenzione degli inadempimenti fiscali e contrasto all'evasione**
  Nell'ambito di tale area di intervento verranno svolte azioni dirette a prevenire gli inadempimenti tributari e contrastare l'evasione fiscale mediante l'attività di controllo, agevolate dai processi di digitalizzazione in atto e, in particolare, dagli obblighi per i contribuenti di trasmettere all'Amministrazione finanziaria, in formato digitale, i dati delle transazioni, inclusa la fatturazione elettronica. L'efficacia di tali azioni sarà valutata in relazione alla **capacità di accertamento degli imponibili generati dall'economia sommersa che avrà significative ricadute in termini di recupero di gettito sottratto all'erario** e, quindi, di **riduzione della quota di *tax gap* riconducibile ai tributi gestiti dall'Agenzia delle entrate e dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli**.
  L'attività di prevenzione e contrasto punterà su una **gestione efficace dei rischi legati alla *compliance* fiscale**, avuto particolare riguardo ai principali obblighi del contribuente di registrarsi correttamente in Anagrafe tributaria, di presentare tempestivamente le dichiarazioni fiscali, di pagare puntualmente le imposte e di non trasmettere dichiarazioni infedeli, errate o incomplete. In particolare, si baserà sull'**analisi del rischio** e permetterà di individuare i **soggetti sconosciuti al fisco** o **quelli fiscalmente pericolosi** e, in generale, i **contribuenti sui quali svolgere una vera e propria attività di controllo, formale o sostanziale**.
  L'analisi strategica dei dati contenuti nelle banche dati a disposizione, anche attraverso l'ausilio dell'intelligenza artificiale e sotto il controllo umano, consentirà un affinamento delle tecniche di analisi del rischio e una **migliore selezione delle posizioni da sottoporre a controllo**. Per promuovere sinergie ed evitare sovrapposizioni, le varie componenti dell'Amministrazione finanziaria (in particolare Agenzia delle entrate, Agenzia delle dogane e dei

monopoli e Guardia di finanza) effettueranno un'**analisi congiunta del rischio**, soprattutto in materia di contrasto degli inadempimenti nel campo dell'IVA. L'analisi del rischio sarà sviluppata, infine, anche per realizzare una **mappatura più analitica dei rischi** basata sui seguenti fattori: disaggregazione anche **su base provinciale**; articolazione secondo i **diversi settori economici**; capacità di **distinguere il "rischio di evasione" e il "rischio di frode"**.
Per rafforzare l'efficacia delle attività di contrasto, saranno **velocizzate le procedure di controllo** delle dichiarazioni, in modo tale da recuperare prontamente le quote di gettito dichiarate, ma non versate spontaneamente dai contribuente e anticipando, al contempo, i tempi per l'erogazione dei rimborsi.
Sarà assicurata, inoltre, una **maggiore frequenza dei controlli sostanziali** in tema di IVA e imposte dirette, soprattutto per le tipologie di attività a maggior rischio di evasione, **utilizzando in chiave predittiva**, anche in ottica di valutazione delle prospettive di effettivo recupero delle somme evase, **i dati e le informazioni a disposizione** dell'Amministrazione finanziaria, tra i quali, i dati delle **fatture elettroniche** emesse e ricevute, i movimenti risultanti dall'**Anagrafe dei rapporti finanziari** e dai **pagamenti elettronici**, nonché i **corrispettivi comunicati telematicamente**, anche alla luce dell'obbligo di collegamento tra le informazioni derivanti dai pagamenti elettronici e dalla registrazione dei corrispettivi (c.d. **transato elettronico**). Sempre in tema di IVA, verranno attuate le disposizioni previste dalla legge di bilancio per il 2026 in tema di liquidazione automatizzata dell'imposta in caso di dichiarazione omessa.
I controlli saranno aumentati anche nel **settore doganale, delle accise e dei giochi**, con particolare riguardo a quei fenomeni maggiormente pericolosi, come: i) i casi di evasione totale dei dazi, sottofatturazione e frodi IVA all'importazione, attuate anche attraverso piattaforme digitali (dichiarazioni di modico valore nel settore dell'*e-commerce*), all'uopo utilizzando anche i dati della fatturazione elettronica; ii) l'evasione dell'IVA e delle accise su prodotti energetici e tabacchi lungo la filiera produttiva e commerciale; iii) le varie forme di frodi nel settore dei giochi e di scommesse illegali, comprese quelle effettuate attraverso punti di raccolta "misti".
Sempre in chiave di contrasto all'evasione, saranno potenziati i **controlli catastali** (anche attraverso la mappatura degli immobili sconosciuti al catasto ovvero diversi da quanto censito e l'aggiornamento dei valori catastali per gli immobili sottoposti a interventi di efficienza energetica e/o di miglioramento strutturale, finanziati in tutto o in parte da fondi pubblici dal 2019) e le **attività di presidio che generano, in termini di finanza pubblica, una minore spesa per l'erario** rafforzando le azioni dirette ad accertare la sussistenza dei crediti dichiarati dai contribuenti e, conseguentemente, a **rigettare le richieste di rimborsi indebiti ovvero recuperare quelli indebitamente erogati nei vari settori**.
Il dimensionamento e la qualità dei controlli saranno valutati anche in relazione alla **capacità di accertamento e di recupero del *gap* tributario,** come stimato nella *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva*. A tal fine, avuto riguardo alle principali imposte amministrate dalle Agenzie; queste ultime, in sede di verifica sui risultati di gestione, daranno evidenza, per i singoli anni di imposta, degli importi accertati e recuperati, anche coattivamente, negli anni successivi.

- **Gestione delle controversie erariali**
  In tale ambito, l'obiettivo prioritario sarà quello di migliorare la sostenibilità in giudizio della pretesa erariale e ridurre la conflittualità con i contribuenti.
  A tal fine, verranno intraprese azioni volte ad **ottimizzare la qualità degli atti notificati** e a **promuovere una sistematica valutazione della sostenibilità della pretesa erariale**, unitamente a un efficace **utilizzo degli strumenti deflattivi e definitori del contenzioso normativamente previsti,** ivi compreso l'istituto dell'**autotutela obbligatoria o facoltativa**.
  Sotto il profilo del miglioramento della sostenibilità in giudizio della pretesa, i risultati conseguiti dall'Amministrazione finanziaria in tema di contenzioso erariale saranno misurati

prioritariamente attraverso appositi **indicatori che terranno conto del numero e del valore dei contenziosi definiti a favore dell'erario** e, soprattutto per quanto riguarda il contenzioso c.d. esattoriale, anche dei costi di soccombenza e di quelli necessari a sostenere la pretesa in giudizio.

- **Riscossione coattiva dei crediti fiscali e misure di definizione agevolata**
  Con riguardo alle attività di riscossione coattiva dei crediti, un'importante linea di intervento sarà rappresentata dal costante **miglioramento della relazione con il contribuente**, in modo da favorire il crescente utilizzo dei servizi digitali disponibili e il miglioramento della qualità/accessibilità per cittadini, imprese e intermediari al fine di **supportare i contribuenti che intendono regolarizzare le posizioni debitorie verso il fisco**, anche attraverso le **misure di definizione agevolata**.
  Inoltre, per quanto concerne le attività volte a **garantire l'efficacia della riscossione**, oltre alla salvaguardia dei crediti mediante atti idonei a evitarne la decadenza e la prescrizione, si punterà a **rendere più tempestivo il processo per il recupero dei crediti riducendo il tempo intercorrente tra il momento di rilevazione del debito e quello di iscrizione a ruolo/affidamento del credito.**
  Per migliorare l'efficacia della riscossione, oltre a intervenire sulla tempestività del processo di recupero, si agirà secondo una logica di risultato, **indirizzando l'attività prioritariamente verso i crediti con maggiori possibilità di incasso** e sfruttando, a tal fine, oltre alle eventuali priorità di indirizzo comunicate dagli enti creditori, anche i dati e le informazioni a disposizione dell'Agente della riscossione nelle varie banche dati, ivi compresi i dati della fatturazione elettronica resi disponibili dall'Agenzia delle entrate.
  Proseguirà, inoltre, lo **scambio informativo tra Agente della riscossione ed enti impositori o beneficiari sullo stato della riscossione**, garantendo loro la fruibilità dei dati e il tempestivo aggiornamento delle informazioni, nonché la gestione integrata delle richieste avanzate dai contribuenti, attraverso il progressivo allineamento delle diverse banche dati.

- **Legalità negli ambiti di competenza**
  Al fine di presidiare le esigenze di legalità negli ambiti di competenza dell'Amministrazione finanziaria, con particolare riguardo alle operazioni doganali, a quelle del settore delle accise, dei tabacchi, nonché al settore dei giochi pubblici, comprese quelle dirette a contrastare fenomeni criminali connessi, nonché contrastare l'economia sommersa, saranno perseguite prioritariamente le seguenti linee di intervento:
  - **proteggere cittadini, imprese e territorio**, controllando le merci in ingresso nell'Unione europea e contrastando fenomeni criminali quali il contrabbando, la contraffazione e l'alterazione della sicurezza dei prodotti, il riciclaggio di denaro di provenienza illecita e il traffico illecito di armi, droga, rifiuti, alimenti e farmaci non rispondenti alla normativa sanitaria vigente;
  - **elevare la qualità dell'offerta dei giochi pubblici e assicurare un ambiente di gioco sicuro e responsabile**, combattendo il gioco illegale, proteggendo i soggetti vulnerabili e ponendo particolare attenzione alle attività funzionali a rendere effettivo il divieto di gioco da parte dei minori;
  - **contribuire al contrasto del lavoro irregolare.**

L'atto d'indirizzo per il triennio 2026-2028 prevede, inoltre, che la Guardia di finanza orienti la propria azione sui fenomeni di illegalità economico-finanziaria maggiormente lesivi per il bilancio dell'Unione europea, dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali, impiegando l'articolato *set* di strumenti di cooperazione internazionale a disposizione del Corpo e ricorrendo anche a forme di collaborazione "rafforzata" con gli organi collaterali esteri, coerentemente con il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e il Piano d'azione della Commissione Europea per la competitività delle imprese per il periodo 2024-2029 (Competitiveness Compass), nonché con la peculiare

proiezione investigativa e internazionale di una forza di polizia con competenza generale in materia economico-finanziaria.
In particolare, il Corpo, valorizzando i dati acquisiti attraverso le indagini di polizia giudiziaria e di polizia economico-finanziaria, l'attività di *intelligence* e di analisi di rischio, l'uso di sistemi di intelligenza artificiale, il controllo economico del territorio, il costante ricorso agli strumenti di cooperazione fiscale e la rete di Esperti dislocati presso le ambasciate italiane:

- nel settore della tutela delle entrate, contrasterà, in modo mirato e selettivo, l'evasione, l'elusione e le frodi fiscali, concentrando prioritariamente la propria azione sui comportamenti maggiormente lesivi degli interessi erariali, come le frodi fiscali in tutte le loro forme, il contrabbando, l'economia sommersa, soprattutto nella forma dell'evasione c.d. "con consenso", il lavoro sommerso e la grande evasione ed elusione fiscale internazionale, con specifico riferimento al segmento delle piattaforme digitali. Sarà potenziata l'azione di controllo e rafforzato il contributo volto a stimolare la *compliance* dei contribuenti, valorizzando il ruolo di unica forza di polizia nazionale a competenza generale in materia economico-finanziaria, nonché di componente a vocazione "investigativa" dell'Amministrazione finanziaria. Nei settori di rispettiva competenza, rafforzerà le sinergie con l'Agenzia delle entrate e con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli;
- nel settore della tutela delle uscite, attribuirà priorità al presidio di tutela delle uscite di bilancio dell'Unione europea, dello Stato, delle Regioni e degli Enti locali, contrastando le frodi nella gestione, erogazione, percezione e impiego delle risorse pubbliche, ponendosi altresì, conformemente all'assetto normativo nazionale, come interlocutore privilegiato della Procura europea e avendo particolare riguardo ai fondi erogati nell'ambito del PNRR, al fine di rafforzare la prevenzione, l'individuazione e il contrasto delle più gravi irregolarità e scongiurare casi di frode, corruzione, conflitto d'interesse e doppio finanziamento, valorizzando anche la cornice collaborativa declinata dal protocollo d'intesa stipulato, a livello centrale, con la Ragioneria Generale dello Stato e le Amministrazioni centrali titolari di interventi di spesa;
- intensificherà l'azione di contrasto alla criminalità economica e organizzata, al fine di intercettarne le infiltrazioni nel tessuto sociale, finanziario, economico e negli apparati amministrativi pubblici, mediante interventi volti a reprimere fenomeni di accumulazione non giustificata di ricchezze e patrimoni, di riciclaggio di denaro e di finanziamento del terrorismo, nonché gli illeciti previsti dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza e le violazioni in materia di contraffazione, diritto d'autore e *Made in Italy*. Saranno assicurati l'attuazione delle misure di congelamento di beni disposte dalle Nazioni Unite e dall'Unione europea e il supporto all'Autorità di Governo nelle attività a tutela degli *asset* strategici nazionali, in materia di esercizio dei poteri speciali (c.d. "*golden power*") per il controllo degli investimenti stranieri in Italia;
- assicurerà, in mare, le funzioni di polizia economica e finanziaria, la tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica, il contrasto ai traffici illeciti e la sorveglianza delle frontiere.

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

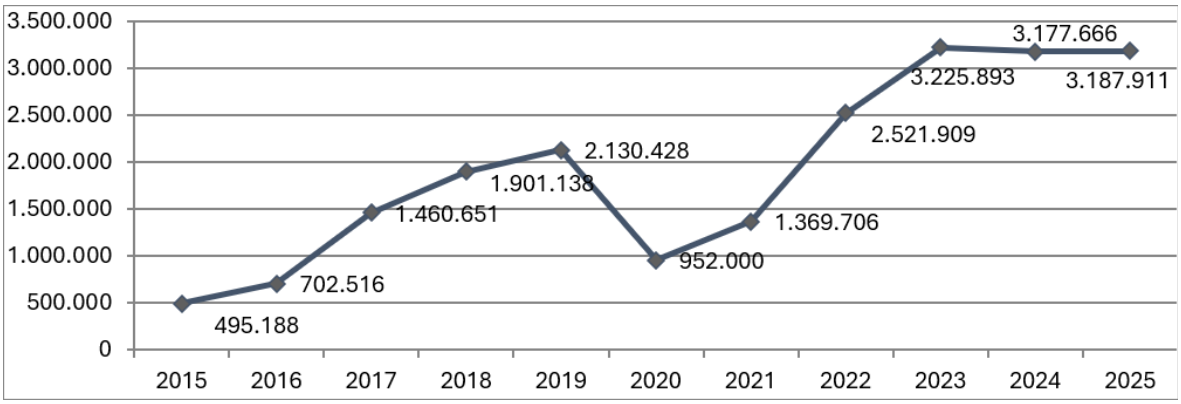
Nel 2025 sono state ulteriormente intensificate le attività di promozione dell'adempimento spontaneo e di prevenzione e contrasto all'evasione, rispetto al 2024.

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: oltre 10.000 comunicazioni inviate in più nel 2025 rispetto all'anno precedente. 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 2024 (Figura IV.1.1.1); complessivamente sono state inviate 3.187.911 lettere per la promozione della *compliance,* 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* – 2015 - 2025



Si rimanda alla "Relazione sulla gestione" del Bilancio d'esercizio 2025, redatto dall'Agenzia delle entrate, per un approfondimento in merito alle tipologie di lettere di *compliance* inviate, nonché alle novità introdotte per favorire sempre più l'assolvimento spontaneo.

Dall'adesione alle strategie di *compliance* sono stati complessivamente incassati 1,3 miliardi di euro (solo Divisione Contribuenti).

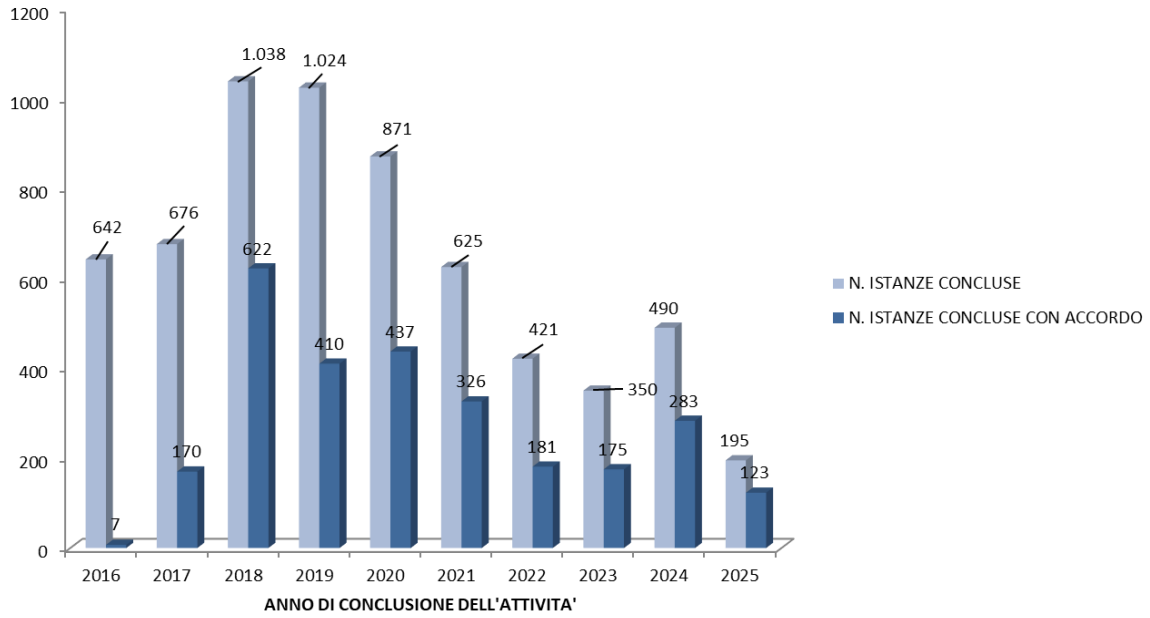
Nell'ambito delle richieste di accesso ai regimi agevolati, nel corso dell'anno è proseguita l'attività di esame delle istanze di adempimento collaborativo presentate nell'anno, con la costante e preventiva interlocuzione con le società già ammesse per una comune valutazione delle situazioni suscettibili 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 2025 risultano complessivamente ammesse al programma di adempimento collaborativo 221 società, di cui 79 ammesse nel 2025.

TABELLA IV.1.1.1: *COOPERATIVE COMPLIANCE* – ANNI 2016-2025

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Numero soggetti che hanno presentato istanza	9	14	17	13	22	14	22	35	82	58
Soggetti ammessi al regime di adempimento collaborativo	5	5	9	22	12	24	15	19	31	79

Per quanto attiene al regime agevolato di *patent box*, nel corso del 2025 è stata pressoché conclusa la lavorazione delle istanze presentate nel 2020 (98,69% delle 506 istanze ammissibili), è proseguita la lavorazione delle istanze presentate nel 2021 (n. 173 istanze ammissibili), che registrano una percentuale di concluse pari al 84,42%. È altresì proseguito l'esame delle istanze presentate nel 2022 che registrano una percentuale di concluse pari al 71,43%. 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 2025, con il dettaglio di quelle concluse con accordo.

FIGURA IV.1.1.2: ISTANZE *PATENT BOX* CONCLUSE – ANNI 2016 – 2025



L'attività di contrasto

Nel 2025 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 29 miliardi di euro, con la seguente ripartizione per tipologia di area di recupero (Tabella IV.1.1.2):

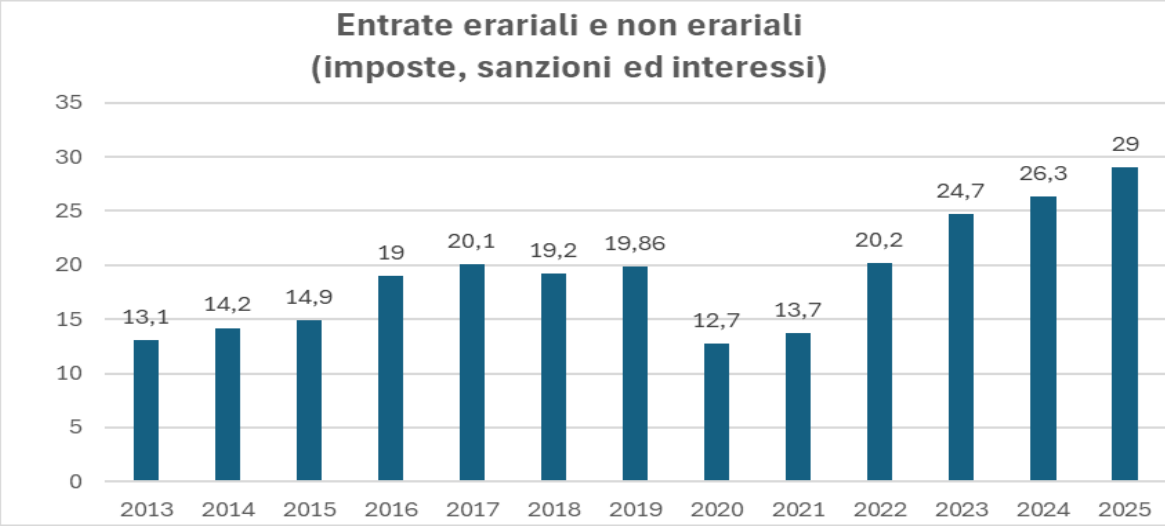
- 16,1 miliardi derivanti dai versamenti diretti a seguito dell'attività di accertamento per diversi settori impositivi (II.DD., IVA, IRAP e Registro), di controllo formale delle dichiarazioni dei redditi (articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600), degli atti e delle dichiarazioni sottoposte a registrazione, nonché di liquidazione automatizzata delle dichiarazioni ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600 e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633;
- 3,3 miliardi derivano dall'attività di promozione della *compliance*;
- 9,6 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 – 2025

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Entrate complessive	**13,1**	**14,2**	**14,9**	**19**	**20,1**	**19,2**	**19,86**	**12,7**	**13,7**	**20,2**	**24,7**	**26,3**	**29**
di cui:													
da versamenti diretti	9,2	10,1	10,2	9,6	10,2	11,3	12,6	8,2	8	11,2	12,4	12,9	16,1
da attività di promozione della *compliance*			0,3	0,5	1,3	1,8	2,13	1,2	1,7	3,2	4,2	4,5	3,3
da *Voluntary disclosure* 1 e 2				4,1	0,4	0,3	0,03						
definizione delle controversie tributarie					0,8	0,1							
tramite agenti della riscossione	3,9	4,1	4,4	4,8	7,4	5,7	5,1	3,3	4	5,8	8,1	8,9	9,6

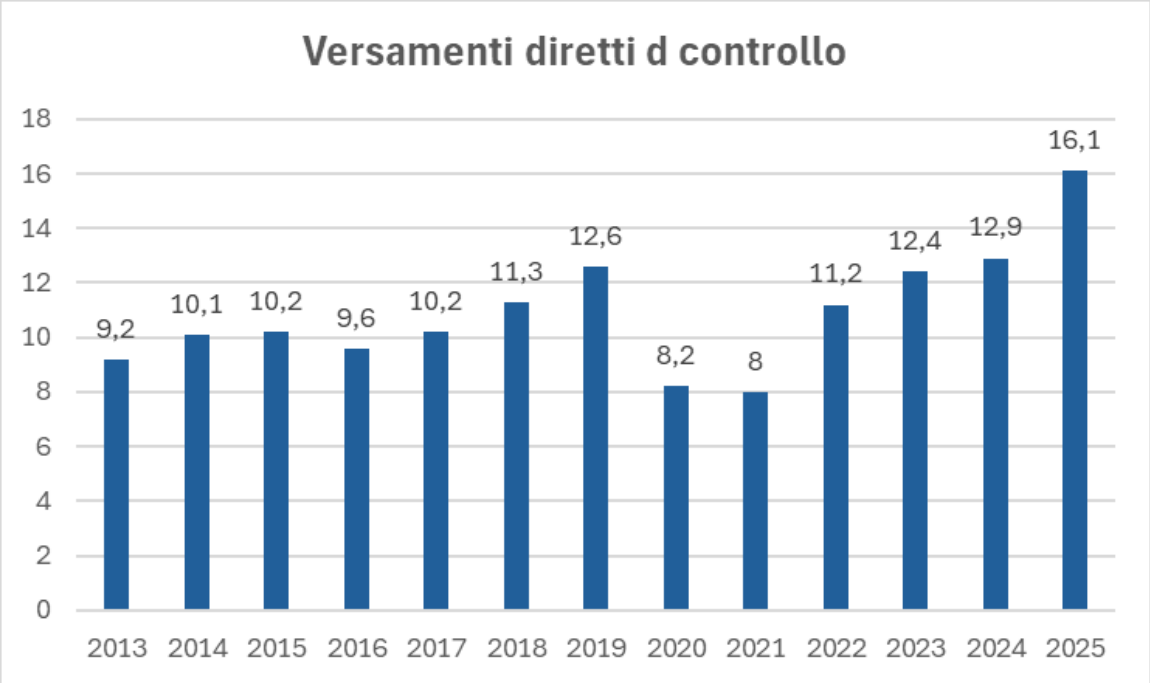
Nei grafici che seguono è riportato l'andamento nel periodo 2013-2025 delle entrate complessive erariali e non erariali, dei versamenti diretti e delle riscossioni connesse alla promozione della *compliance*.

FIGURA IV.1.1.3: ENTRATE ERARIALI E NON ERARIALI (IMPOSTE, SANZIONI ED INTERESSI) – ANNI 2013 - 2025



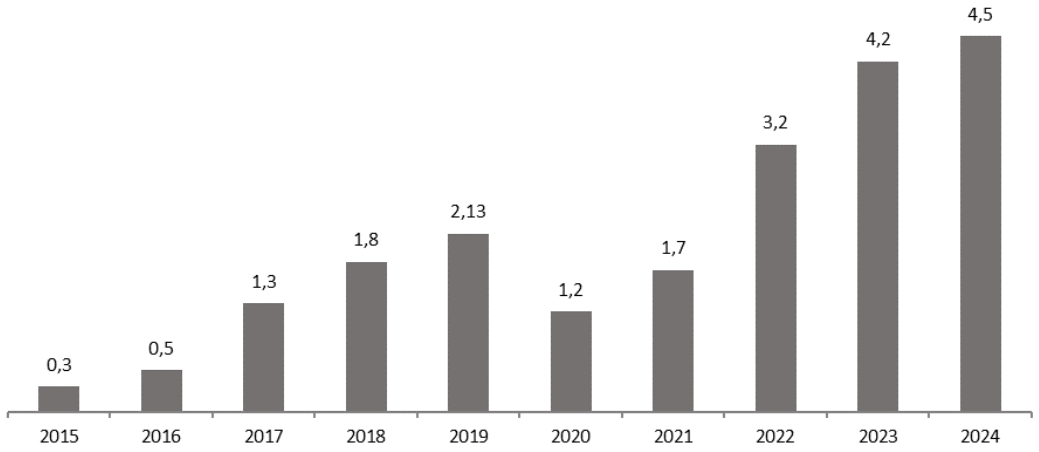
Importi in miliardi di euro

FIGURA IV.1.1.4: VERSAMENTI DIRETTI DA CONTROLLO – ANNI 2013 – 2025



Importi in miliardi di euro

FIGURA IV.1.1.5: VERSAMENTI DA ATTIVITA' DI PROMOZIONE DELLA *COMPLIANCE* – ANNI 2015-2025



Importi in miliardi di euro

L'attività di controllo nel 2025 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.

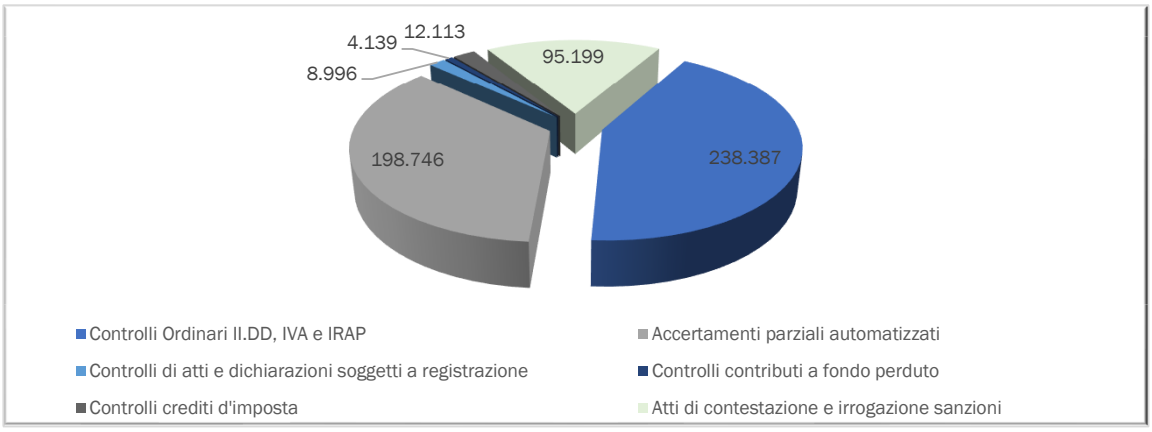
Sono state inoltre rafforzate le attività di controllo in ottica di prevenzione e contrasto delle operazioni fraudolente di cessione dei crediti di imposta; particolare attenzione ed impegno è stata riservata alle attività mirate alla prevenzione delle frodi IVA intracomunitarie e a quelle riguardanti 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 557.580 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: 238.387 accertamenti ordinari relativi a II.DD., IVA e IRAP; 8.996 accertamenti di atti e dichiarazioni soggetti a registrazione; 12.113 controlli dei crediti d'imposta; 4.139 controlli contributo a fondo perduto; 198.746 accertamenti parziali automatizzati; 95.199 atti di contestazione e irrogazione sanzioni.

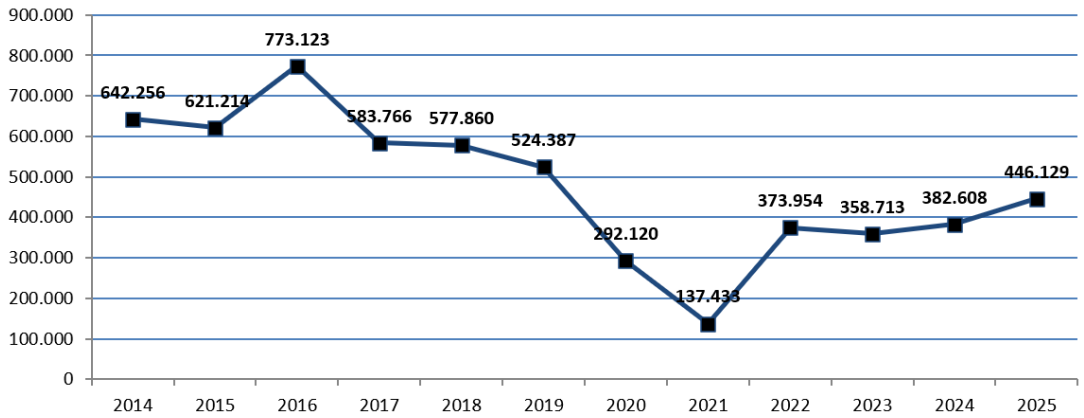
FIGURA IV.1.1.6: CONTROLLI ESEGUITI NEL 2025 – DETTAGLIO PER TIPOLOGIA



Importi in miliardi di euro

Se si analizzano unicamente i controlli relativi a II.DD., IVA, IRAP, sul settore registro, nonché gli accertamenti parziali automatizzati, il numero di controlli effettuati nel 2025 è pari a 446.129, in aumento rispetto al triennio 2022/2023/2024, come si evince dalla Figura IV.1.1.7, nella quale è riportato l'andamento dal 2014 al 2025 dei controlli c.d. "sostanziali" in valore assoluto.

FIGURA IV.1.1.7: NUMERO COMPLESSIVO DEI CONTROLLI SOSTANZIALI EFFETTUATI – ANNI 2014-2025

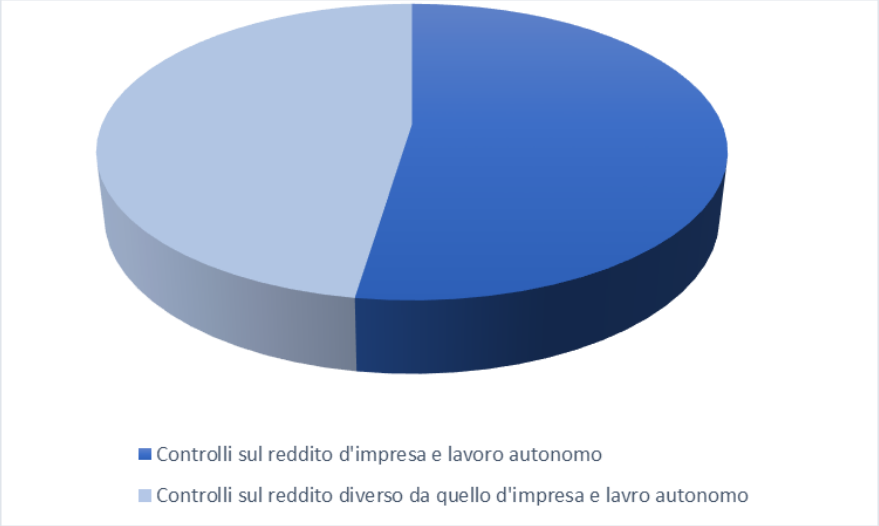


Importi in miliardi di euro

La maggiore imposta complessivamente accertata (MIA) nel 2025 è risultata pari a 16,4 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 245 milioni di euro e 506 milioni di euro.

L'attività di controllo sostanziale ordinaria del 2025, come si evince dalla Figura IV.1.1.8, si è svolta per il 52,4% nei confronti dei soggetti che svolgono attività d'impresa o attività professionali; per il 47,6% il controllo è stato invece finalizzato all'accertamento 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 2025 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 2025 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 2025 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 2025 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 2025 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
2025	170	407	577

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
2025	140	727	867

Emersione dell'evasione ottenuta con l'utilizzo dei dati dell'Archivio dei rapporti finanziari

Premessa

L'Archivio dei rapporti finanziari rappresenta un'apposita sezione dell'Anagrafe tributaria nella quale affluiscono i dati – anagrafici e contabili – che gli operatori sono tenuti a rilevare e comunicare all'Agenzia delle entrate, con riferimento ai soggetti che intrattengono rapporti di natura finanziaria, in base a quanto prevedono l'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, e l'articolo 11, comma 2, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Il comma 4 del citato art. 11 del D.L. n. 201 del 2011, come modificato dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015), dispone che le informazioni comunicate all'Archivio dei rapporti finanziari siano utilizzate, tra l'altro, per le analisi del rischio di evasione.

Attraverso diversi interventi normativi succedutisi negli anni, il patrimonio informativo di tale speciale sezione dell'Anagrafe tributaria è stato progressivamente accresciuto e, allo stesso tempo, ne sono stati ampliati gli ambiti e le modalità di utilizzo, anche per fini extra-fiscali.

In particolare, con la disposizione contenuta nell'art. 1, comma 682, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio per il 2020), l'utilizzo delle informazioni finanziarie nell'ambito dell'attività di analisi del rischio di evasione è stato potenziato con la previsione della facoltà di avvalersi « […] *delle tecnologie, delle elaborazioni e delle interconnessioni con le altre banche dati di cui dispone, allo scopo di individuare criteri di rischio utili per far emergere posizioni da sottoporre a controllo e incentivare l'adempimento spontaneo* […]»; finalità, quest'ultima, richiamata anche dall'articolo 2, comma 3, del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, nel contesto della razionalizzazione e del riordino delle disposizioni normative in materia di attività di analisi del rischio.

L'Archivio dei rapporti ha assunto, quindi, un ruolo sempre più rilevante per le attività di contrasto all'evasione e di promozione della *tax compliance*.

Tutele per il contribuente

All'indomani dell'introduzione dell'art. 11 del D.L. n. 201 del 2011, l'Agenzia ha avviato un dialogo costante con il Garante per la protezione dei dati personali, al fine di poter disporre di "linee guida" sulle esatte modalità di trasmissione dei dati, nonché – su esplicita prescrizione della predetta Autorità – per la verifica preliminare dei criteri selettivi basati sull'utilizzo dei dati contenuti nell'Archivio dei rapporti finanziari, ai fini di quanto previsto dagli artt. 14 e 17 del decreto legislativo 30 giugno 2003, n. 196 (*Codice in materia di protezione dei dati personali*).

Inoltre, sin dalla costituzione dell'Archivio, l'Agenzia si è dotata di specifiche procedure per l'effettuazione di attività di controllo degli adempimenti previsti a carico degli operatori finanziari e di verifica della qualità e completezza dei dati trasmessi.

Nel rispetto del principio di responsabilizzazione cui è improntato il Regolamento (UE) 2016/679 (Regolamento generale sulla protezione dei dati), il comma 684 della citata legge 27

dicembre 2019, n. 160, ha altresì previsto che, prima di avviare il trattamento, l'Agenzia delle entrate effettuasse una valutazione unitaria di impatto sulla protezione dei dati, sentito il Garante per la *privacy*. Nel documento unitario di DPIA (*Data protection impact assessment*) sono descritte le diverse metodologie di analisi e le corrispondenti misure, organizzative e tecnologiche, volte a tutelare i diritti degli interessati. Con il provvedimento n. 276 del 30 luglio 2022 il Garante per la protezione dei dati personali ha espresso parere favorevole rispetto alla summenzionata valutazione di impatto *privacy*[50].

Esiti delle attività di controllo

Al termine del 2025, gli avvisi di accertamento emessi sono pari a 27.197 e hanno permesso di intercettare imposte evase per quasi un miliardo di euro.

A tali esiti positivi delle attività di controllo, vanno aggiunti oltre 3.500 casi in cui il contribuente – destinatario dell'invito a comparire o dello schema d'atto – si è avvalso dell'istituto del ravvedimento operoso, provvedendo a presentare una dichiarazione dei redditi integrativa e a versare, contestualmente, le maggiori imposte dovute, gli interessi e le sanzioni in misura ridotta, al fine di evitare la successiva fase di accertamento (Tabella IV.1.1.5).

TABELLA IV.1.1.5: ESITI DEI CONTROLLI DERIVANTI DALL'UTILIZZO DEI DATI FINANZIARI

Anno	Ravvedimenti	Avvisi di accertamento	Maggiore Imposta accertata (MIA)
2023	154	2.049	108.506.442
2024	1.561	9.275	371.371.661
2025	1.863	15.873	513.708.567
Totale	**3.578**	**27.197**	**993.586.670**

Non va trascurato, inoltre, l'effetto indiretto di deterrenza, esercitato con le attività di controllo in parola, che potrà essere misurato con metodi statistici, calcolando l'incremento del livello di *compliance*, per gli anni d'imposta successivi a quello oggetto di segnalazione, con riferimento alla platea considerata, nonché all'intera popolazione dei contribuenti interessati.

Occorre ricordare, infine, che le informazioni contenute nell'Archivio dei rapporti sono utilizzate esclusivamente nell'ambito dell'attività di analisi del rischio, essendo la valutazione dell'effettiva capacità dei contribuenti sempre subordinata all'esercizio degli ordinari poteri istruttori dell'Amministrazione e al contraddittorio preventivo.

In conclusione, il censimento dei rapporti finanziari, inizialmente concepito per fini tributari e per la lotta al riciclaggio di denaro, ha assunto nel tempo una portata più ampia, diventando uno strumento strategico per contrastare l'evasione fiscale e per incentivare l'adempimento spontaneo.

Il patrimonio informativo dell'Archivio dei rapporti rappresenta, per l'Amministrazione finanziaria e per gli altri enti che ne possono fruire, una importante risorsa per il raggiungimento dei fini istituzionali e costituisce uno strumento conoscitivo di ampie dimensioni e di sicura valenza per una migliore percezione della realtà economico-finanziaria.

Adesioni al Concordato preventivo biennale e basi imponibili concordate

Il Concordato preventivo biennale (CPB) è un istituto di adempimento collaborativo mediante il quale l'Agenzia delle Entrate formula ai contribuenti lavoratori autonomi e imprese di minori dimensioni, soggetti agli Indici sintetici di affidabilità (ISA), una proposta di determinazione preventiva, per due periodi d'imposta, del reddito d'impresa o di lavoro autonomo e, ove applicabile, del valore della produzione netta ai fini IRAP.

[50] Per maggiori informazioni, si rinvia al *link* tematico presente sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate: https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/analisi-basate-sui-dati-archivio-dei-rapporti-finanziari.

Natura e finalità dell'istituto

Il CPB è disciplinato dal decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13. È stato introdotto per razionalizzare gli obblighi dichiarativi, favorire l'adempimento spontaneo e attribuire maggiore stabilità alla determinazione dell'obbligazione tributaria.

I soggetti destinatari della proposta sono gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni ai quali si applicano gli Indici sintetici di affidabilità fiscale, ISA. Per accedere all'istituto occorre essere in possesso dei requisiti previsti dalla norma istitutiva.

La proposta e l'adesione

La proposta è elaborata dall'Agenzia delle entrate mediante una metodologia approvata con decreto ministeriale, basata sui dati dichiarativi, sulla applicazione degli ISA, sulle informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria e su ulteriori elementi individuati dalla norma di riferimento. Il contribuente compila i dati rilevanti mediante un apposito modello (modello CPB) e utilizzando l'applicativo reso disponibile dall'Amministrazione finanziaria, calcola e trasmette la proposta di reddito e, ove applicabile, del valore della produzione netta ai fini IRAP riferita a due periodi d'imposta.

Le caratteristiche portanti dell'istituto sono che:

- l'adesione è volontaria; il contribuente può accettare o rifiutare senza necessità di motivare la scelta basandosi sostanzialmente su una valutazione di convenienza;
- l'accettazione è unitaria; se la proposta viene accettata, il concordato opera per entrambi gli anni del biennio e per entrambe le basi imponibili (redditi e IRAP).

Oggetto del concordato e determinazione del reddito

Reddito d'impresa o derivante da attività di lavoro autonomo	Per ciascun anno del biennio oggetto del CPB è considerato rilevante la parte di reddito di impresa o di lavoro autonomo riconducibile alla gestione caratteristica della attività. Restano dunque escluse da tale reddito rilevante le componenti non riconducibili alla gestione ordinaria quali, ad esempio, le componenti straordinarie.
Valore della produzione netta	Analogamente anche la base imponibile concordata ai fini IRAP, quando il tributo è dovuto, è quella riferibile alla ordinaria gestione dell'impresa.
Componenti straordinarie	Restano, come detto, escluse dalle basi imponibili oggetto di concordato quelle componenti non riferibili alla gestione ordinaria: plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze e altre componenti individuate dalla normativa di riferimento. Tali componenti restano fuori dalla proposta e si sommano o sottraggono analiticamente al reddito concordato.
IVA	Non è oggetto della proposta di concordato l'imposta sul valore aggiunto. Tale imposta anche per i contribuenti che aderiscono al CPB continua a essere determinata e versata secondo le regole ordinarie.

Effetti fiscali dell'accettazione

Per i periodi d'imposta oggetto di concordato, la base imponibile per la determinazione delle imposte sui redditi e dell'IRAP è calcolata tenendo conto degli importi concordati, rettificati con le componenti che la norma definisce come estranee alla proposta.

Per chi aderisce a tale istituto, dunque, sono del tutto irrilevanti gli eventuali maggiori o minori redditi effettivamente conseguiti atteso che, come detto, ai fini della determinazione delle imposte interessate dal CPB si tiene conto dei valori concordati.

Resta fermo il rispetto del reddito e/o del valore della produzione netta minimi da dichiarare, pari a duemila euro, previsti dalla normativa di riferimento.

Come accennato, l'adesione al CPB dipende da una valutazione di opportunità del contribuente che, in ragione di rilevanti premialità, accetta di vincolarsi per un biennio a degli importi che potrebbero anche essere maggiori di quelli effettivamente conseguiti.

In particolare, i vantaggi riconosciuti dalla normativa di riferimento a chi aderisce al CPB sono i seguenti:

- **Possibilità di optare per una imposta sostitutiva**. Il contribuente può scegliere, alle condizioni previste dalla norma, di assoggettare a imposta sostitutiva la differenza positiva tra il reddito concordato e quello del periodo precedente, con aliquote differenziate in base al livello di affidabilità fiscale determinato a seguito della applicazione degli ISA;
- **Compensazione dei crediti**. È riconosciuto l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 70.000 euro annui relativamente all'imposta sul valore aggiunto e per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive;
- **Rimborsi.** È previsto l'esonero dall'apposizione del visto di conformità ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto per un importo non superiore a 70.000 euro annui;
- **Disapplicazione della disciplina delle società non operative**. È riconosciuta l'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative;
- **Attività di accertamento**. È prevista, infine, l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici, l'anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento e l'esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo salvo che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.

Obblighi e attività di controllo

L'adesione al CPB non sospende né modifica gli ordinari obblighi fiscali e contabili connessi all'esercizio dell'attività. Il contribuente è pertanto tenuto a:

- tenere regolarmente la contabilità e conservare la relativa documentazione;
- emettere le fatture o certificare i corrispettivi;
- presentare le dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA;
- versare, entro le scadenze previste, imposte, contributi, ritenute e IVA;
- comunicare dati completi, corretti e veritieri ai fini ISA e, ovviamente, ai fini dello stesso CPB.

Cause di cessazione e decadenza

Cessazione. Il Concordato cessa di avere efficacia se si verificano situazioni in grado di modificare in modo significativo i presupposti sulla base dei quali era stato stipulato l'accordo tra Fisco e contribuente.

Si tratta, in particolare, a titolo esemplificativo delle fattispecie di cessazione dell'attività; modifica dell'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso; presenza di particolari circostanze eccezionali, individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che determinano minori redditi effettivi o minori valori della produzione netta effettivi, eccedenti la misura del 30 % rispetto a quelli oggetto del Concordato.

Decadenza. Sono previste, infine, alcune fattispecie ritenute potenzialmente sintomatiche di comportamenti scarsamente affidabili al verificarsi delle quali il Concordato cessa di produrre effetti per entrambi i periodi di imposta.

A titolo esemplificativo, si tratta di ipotesi di attività non dichiarate (o inesistenza o indeducibilità di passività non dichiarate) a seguito di accertamento, omessi versamenti se non regolarizzati a seguito del ricevimento della comunicazione di irregolarità ex art. 36-bis comma 3 DPR n. 600/1973, casi di infedeltà dichiarativa e violazioni di natura penale.

Nel caso di decadenza dal Concordato restano dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati se maggiori di quelli effettivamente conseguiti.

Il ruolo del Concordato Preventivo Biennale nel primo biennio

La metodologia di calcolo delle proposte di CPB è disciplinata, per ciascun biennio, all'interno di un apposito decreto ministeriale.

Per quella relativa al primo biennio (periodi d'imposta 2024/2025), per i soggetti ISA, occorre fare riferimento al decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del14 giugno 2024.

In estrema sintesi la metodologia definita nel citato decreto ministeriale utilizza quale base di partenza i dati dichiarati dal contribuente per il p.i. 2023 all'interno dei modelli ISA per effettuare una valutazione economica dei risultati raggiunti dal contribuente nel p.i. 2023.

Terminata questa prima fase di analisi vengono effettuati ulteriori passaggi metodologici finalizzati, ad esempio, a verificare la coerenza con i valori di riferimento settoriali e a valorizzare le proiezioni macroeconomiche per i periodi d'imposta 2024 e 2025.

Questo percorso metodologico fortemente basato sulle dinamiche applicate degli ISA, garantisce che, rispetto all'anno base utilizzato per effettuare il calcolo delle proposte (nel caso di specie il p.i. 2023 per calcolare le proposte per i pp.i 2024 e 2025), i contribuenti siano gradualmente condotti in un'area di massima affidabilità fiscale.

Tale soluzione metodologica determina, in buona sostanza, i seguenti effetti:

- per coloro che già si trovano ad un livello di massima affidabilità fiscale tale situazione di virtuosità viene confermata anche per le due successive annualità: in termini pratici il contribuente rimane vincolato per due annualità al reddito – opportunamente rivalutato – ed al VPN IRAP – se dovuta tale imposta – che hanno garantito il raggiungimento della piena affidabilità del p.i. 2023;
- per coloro che nel p.i. 2023 non raggiungono un livello di piena affidabilità, le basi imponibili proposte per il 2024 e 2025 vengono gradualmente aumentate fino al livello di massima affidabilità.

Il numero di contribuenti tenuti all'applicazione degli ISA che hanno aderito al CPB per il biennio d'imposta 2024/2025 ammonta a 460.922 soggetti pari ad una percentuale del 16,84% rispetto alla platea complessiva dei soggetti potenzialmente aventi diritto.

Nel complesso, con riferimento a coloro che hanno aderito, l'incremento di base imponibile ai fini del reddito di impresa e di lavoro autonomo, rispetto al 2023, è stato rispettivamente di 4,4 € miliardi per il 2024 e di 7,9 € miliardi per il 2025.[51]

Reddito rilevante ai fini del CPB dichiarato per il p.i. 2023	Reddito proposto ai fini del CPB p.i. 2024	Reddito proposto ai fini del CPB p.i. 2025
33,0 €	37,4 €	40,9 €

Importi in miliardi di euro

[51] Un'opportuna valutazione *ex post* dell'impatto di gettito dell'introduzione del Concordato Preventivo Biennale richiederebbe, tuttavia, la stima del controfattuale, ovvero di quanto sarebbe comunque variata la base imponibile ai fini del reddito d'impresa e di lavoro autonomo nel caso in cui non fosse stata introdotta la misura di *policy*.

Stessa dinamica si è registrata per il VPN ai fini dell'IRAP. Infatti, l'incremento di valore della produzione netta ai fini dell'IRAP rispetto al 2023 è stato rispettivamente di 2,4 € miliardi per il 2024 e di 4,9 € miliardi per il 2025.

Valore della produzione netta IRAP rilevante ai fini del CPB dichiarato per il p.i. 2023	Valore della produzione netta IRAP proposto ai fini del CPB p.i. 2024	Valore della produzione netta IRAP proposto ai fini del CPB p.i. 2025
30,8 €	33,2 €	35,7 €

Importi in miliardi di euro

IV.1.2. L'attività dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli[52]

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 2025-2027, adottato dal Ministro dell'economia e delle finanze, nonché con i contenuti del PNRR, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli opera secondo una strategia orientata alla semplificazione dei rapporti con gli operatori economici, alla promozione della *compliance* volontaria e al rafforzamento dell'efficacia dell'azione di prevenzione e contrasto dell'evasione fiscale, delle frodi e degli illeciti extra-tributari nei settori di competenza.

In tale contesto, l'Agenzia indirizza le attività di *risk management* e controllo verso le aree maggiormente esposte a rischi di non conformità, valorizzando l'evoluzione tecnologica delle procedure, l'interoperabilità delle banche dati e l'utilizzo di strumenti avanzati di analisi, anche al fine di ridurre l'invasività dei controlli nei confronti degli operatori virtuosi.

Coerentemente con tali indirizzi, il Piano pluriennale degli investimenti individua gli interventi funzionali al conseguimento degli obiettivi di politica fiscale, con particolare riguardo alla digitalizzazione dei processi, al potenziamento dei sistemi informatici e al miglioramento della qualità dei servizi resi ai contribuenti-utenti.

Nel settore "Accise e Monopoli", i principali interventi effettuati nel corso del 2025 riguardano:

- l'attuazione della convenzione tra Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Ministero delle imprese e del made in Italy e Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica in materia di carburanti, che ha consentito l'avvio dell'interoperabilità tra le rispettive banche dati, favorendo lo scambio strutturato delle informazioni, il rafforzamento delle attività di controllo e una maggiore efficienza amministrativa;
- il proseguimento del percorso di digitalizzazione dei processi amministrativi e operativi connessi alla gestione delle rivendite di tabacchi, attraverso l'implementazione di strumenti informatici finalizzati a semplificare le procedure, migliorare la tracciabilità delle attività e ottimizzare l'interazione con gli operatori del settore;
- lo sviluppo e l'implementazione di sistemi di controllo dei giochi che consentano l'automazione dei controlli strutturati, attraverso la reingegnerizzazione dei flussi delle verifiche amministrative e tributarie, nonché il monitoraggio sistemico dei giochi fisici (AWP, Bingo, GNTN).

[52] 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 2025, sono proseguite le attività di digitalizzazione e di rafforzamento dei sistemi informatici a supporto delle procedure doganali e dei controlli. In particolare, l'Agenzia ha assicurato:

- l'implementazione dello sdoganamento centralizzato nazionale, che consente agli operatori autorizzati di centralizzare le formalità doganali presso un unico ufficio, pur in presenza di merci presentate presso diversi punti del territorio nazionale. Tale istituto è volto a semplificare e razionalizzare la catena logistica, contribuendo ad aumentare la competitività delle imprese e favorendo il rafforzamento del ruolo dell'Italia quale *hub* logistico europeo;
- la prosecuzione delle iniziative di implementazione dei servizi di *port tracking* e di integrazione con il sistema SU.Do.CO., finalizzate al tracciamento degli spostamenti delle merci all'interno dei porti, il monitoraggio della posizione fisica e doganale delle merci, rafforzando l'interoperabilità tra i soggetti coinvolti, la trasparenza dei flussi e l'efficienza dei processi di controllo e sdoganamento;
- l'attuazione e l'implementazione delle attività unionali connesse allo sviluppo dello Sportello Unico europeo per le dogane *EU CSW-CERTEX*;
- l'ulteriore potenziamento dei sistemi di analisi, monitoraggio e gestione dei controlli, anche mediante strumenti informatici finalizzati a rendere più trasparente, misurabile ed efficiente il processo di sdoganamento;
- l'implementazione del progetto *European Maritime Single Window environment* (EMSWe), finalizzato a garantire il principio *"once only"* nella trasmissione delle informazioni relative alle navi e alle merci, con riduzione degli oneri amministrativi e miglioramento dell'efficienza del sistema portuale nazionale ed europeo.
- l'introduzione della dichiarazione anticipata (*Smart Terminal*), che consente agli operatori di conoscere, prima dell'arrivo della merce, l'esito delle analisi e dei controlli, migliorando la pianificazione logistica;
- la progressiva digitalizzazione del *Carnet ATA*, documento doganale internazionale per l'ammissione temporanea delle merci, la cui introduzione in formato elettronico, prevista a partire dal 2026, è stata anticipata da attività di sperimentazione già nel corso del 2025.

Inoltre, ADM ha consolidato la reingegnerizzazione di AIDA per la gestione digitale delle dichiarazioni doganali, con particolare riferimento ai processi di importazione e alle funzioni di registrazione, accettazione, controllo e svincolo delle merci:

- per l'*import* sono stati valorizzati i nuovi messaggi H1-H7, I1 e I2 (dichiarazioni semplificate e notifiche di presentazione della merce), l'invio incrementale dei dati, lo svincolo per articolo e il colloquio S2S con gli operatori.
- Sul versante *export*, le applicazioni reingegnerizzate nell'ambito Dichiarazioni Export/AES supportano acquisizione, rettifica e annullamento delle dichiarazioni, invio parcellizzato o completo, dichiarazioni standard, pre-dichiarazioni, semplificate e complementari.

Un intervento centrale del 2025 è stato l'adeguamento dei tracciati delle dichiarazioni di importazione alla versione EUCDM 6.2, messo in produzione a fine anno. Tale adeguamento ha coinvolto i tracciati *import*, la relativa documentazione tecnica e l'interoperabilità con i sistemi unionali, in particolare EU CSW-CERTEX per i certificati CBAM (*Carbon Border Adjustment Mechanism*) per la tutela dell'ambiente e la compensazione delle emissioni di carbonio, CHED (*Common Health Entry Document*) per la tutela della salute, ODS (*Ozone Depleting Substances*) e FGAS (*Fluorinated Greenhouse Gases*) per il controllo e il contenimento di sostanze gassose clima alteranti.

Nel complesso, gli aggiornamenti 2025 hanno rafforzato l'allineamento degli applicativi doganali ADM agli standard UE, potenziando l'interoperabilità, la digitalizzazione documentale e la semplificazione procedurale per operatori e uffici.

L'attività di contrasto

Fiscalità

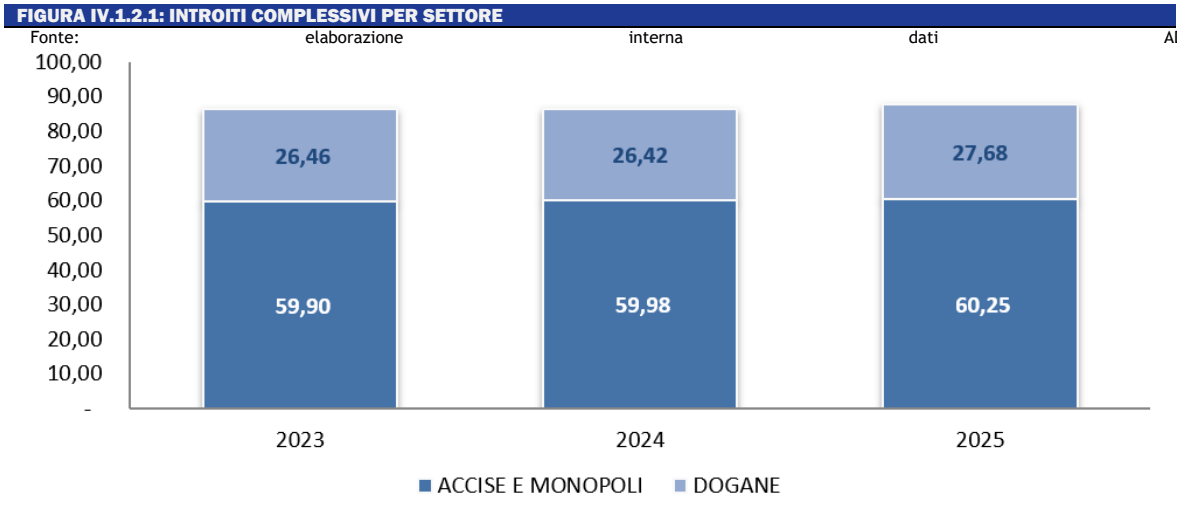
Nel 2025, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha registrato introiti complessivi di circa 87,93 miliardi di euro, in linea con il risultato del 2024 (+ 1,77%).

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

	2023	2024	2025
• **TOTALE AGENZIA DOGANE E MONOPOLI**	**86,36**	**86,40**	**87,93**
• **ACCISE E MONOPOLI**	**59,90**	**59,98**	**60,25**
• **Energie e Alcoli**	**33,46**	**33,08**	**33,15**
• Prodotti Energetici e altri tributi*	26,25	26,66	26,93
• Gas naturale	3,12	2,54	2,24
• Energia Elettrica	2,67	2,49	2,61
• Prodotti alcolici	1,42	1,39	1,37
• **Tabacchi**	**14,82**	**15,34**	**15,63**
• di cui: IVA	3,73	3,84	3,95
• di cui: accisa	11,00	11,38	11,52
• di cui: imposta di consumo**	0,09	0,12	0,16
• **Giochi*** **	**11,62**	**11,56**	**11,47**
• **DOGANE**** **	**26,46**	**26,42**	**27,68**
di cui: dazi	3,47	3,59	4,08
di cui: IVA all'importazione	22,55	22,39	23,13
di cui: altri diritti doganali	0,44	0,44	0,47

Fonte: elaborazione interna dati ADM
Note:
*Sono ricompresi in questa voce anche altri tributi di competenza ADM connessi ai prodotti sottoposti ad accisa o a imposta di consumo per un valore di 0,006 mld di €.
** 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 8,52 mln di € per l'anno 2025) 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 (1.092,78 mln di € per l'anno 2025).
**** 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 (+1,01% rispetto al 2024 e +2,59 rispetto al 2023) e una diminuzione delle stesse nel settore del gas naturale (-11,81% rispetto al 2024).

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:

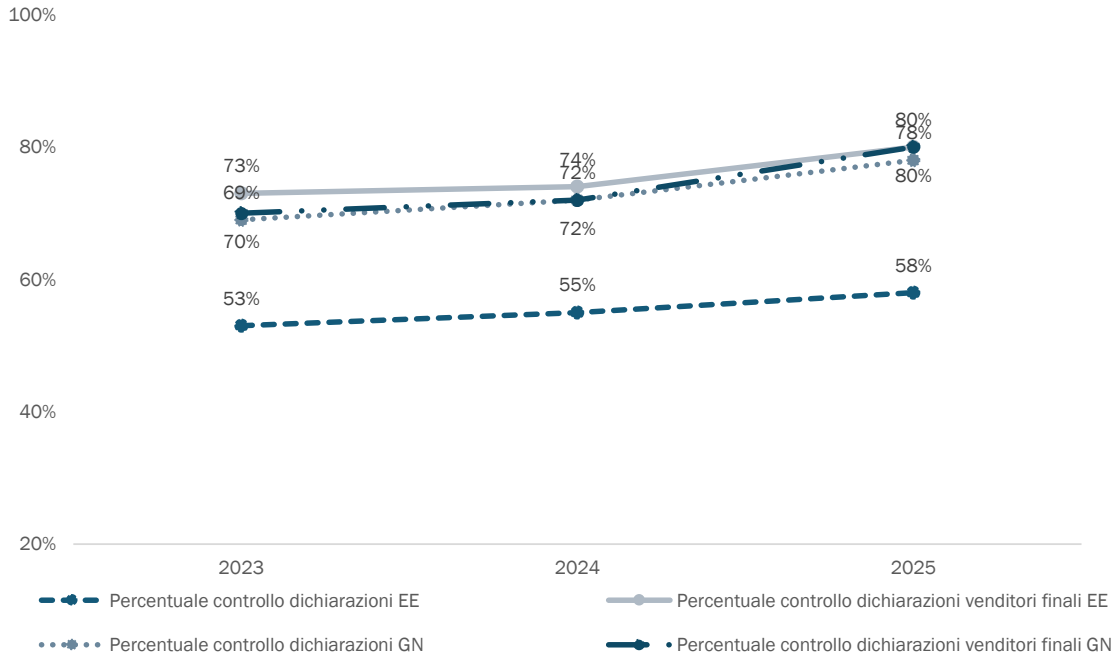
- l'indice di presidio del territorio che costituisce l'indicatore di sintesi delle verifiche effettuate sugli impianti di stoccaggio dei prodotti energetici e alcolici, nonché degli oli lubrificanti e dei bitumi in relazione al numero di verifiche atteso nell'anno, tenendo conto del termine quinquennale 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 2025 per i prodotti energetici si attesta intorno al 29%, 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 2025 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 2025 si attesta al 27%, in lieve calo rispetto all'anno 2024 (28%).

Nel corso del 2025, l'attività di vigilanza nel settore delle energie e degli alcoli ha portato al sequestro all'interno degli spazi doganali di 46.736 litri di prodotti energetici e 584 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 2023-2025 ammontano a un totale di 422,55 milioni di euro.

Nel 2025, l'importo recuperato è di quasi 75 milioni di euro, di cui circa 40 milioni di euro relativi al settore dei prodotti energetici, più di 28 milioni di euro dal settore dell'energia elettrica e del gas naturale e circa 6 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, compreso un rafforzamento della vigilanza atta a garantire la *compliance* degli operatori, in applicazione delle norme proposte dall'Agenzia 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 dell'Agenzia, con 15 sedi distribuite su tutto il territorio nazionale e una struttura centrale, oltre a 8 laboratori mobili.

Nel corso del 2025, sono stati analizzati 8.152 campioni di prodotti petroliferi, con una percentuale di non conformità del 7,88%.

Per gli alcolici, sono state accertate 270 non conformità su 5.046 campioni analizzati, con una percentuale di non conformità del 5,35%.

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 2025 circa 0,70 milioni di euro derivanti da svincoli irregolari, di cui il 20,75% per mancanze inventariali o durante il trasporto e il 79,25% per mancanze all'origine. Per quanto concerne le attività di recupero dell'imposta evasa sono stati emessi nel settore dei prodotti liquidi e dei prodotti accessori ai tabacchi da fumo 202 processi verbali di constatazione a fronte dei quali sono stati riscossi 334.967,44, euro comprensivi di imposta, interessi e sanzioni e nelle ipotesi in cui non vi sia stato un adempimento spontaneo da parte dei contribuenti delle somme indicate nei processi verbali di constatazione sono stati emessi 52 avvisi di pagamento per omessi, parziali e tardivi versamenti per un importo complessivo di 4.065.575,05 euro. Le somme non versate dai soggetti obbligati sono state iscritte a ruolo.

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 dall'unico laboratorio chimico specializzato nell'analisi dei prodotti da fumo, situato a Roma presso la sede di Piazza Mastai. In base ai risultati delle verifiche condotte dal laboratorio fumo, per il 2025, il dato complessivo delle verifiche sui tabacchi lavorati risulta in crescita rispetto all'anno precedente (+17,47). Tale risultato è riconducibile a un forte aumento negli anni delle verifiche relative ai livelli massimi delle emissioni di catrame, nicotina e monossido di carbonio che ammontano a 1.573 verifiche per il 2025, rispetto alle 1.190 verifiche per il 2024, con una quota del 69,82% sul totale di 2.253 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 2025, sono stati sottoposti a controllo un totale di 8.774 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 dell'Agenzia, risulta pari al 15,74% in leggero aumento rispetto all'anno 2024 (15,55%).

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 2025 sono stati sequestrati 749.803 pacchetti di sigarette, 5.134 sigari e 14.807,75 kg di tabacco sfuso, per un valore complessivo di 6,7 milioni di euro.

I maggiori sequestri per valore e quantità sono stati effettuati nelle aree aeroportuali registrando in tale spazio doganale una percentuale del 44,85% del totale dei sequestri per valore e del 69,66% dei sequestri per quantità.

Nel 2025 è stato registrato un incremento delle quantità sequestrate al di fuori degli spazi doganali. In particolare, le Forze dell'ordine hanno sequestrato circa 152 tonnellate di tabacchi (contro circa 124 tonnellate di tabacchi sequestrati nel 2024), di cui il 98,83% è ascrivibile al fenomeno della sottrazione all'accertamento, l'1,07% all'illecita vendita.

Relativamente ai controlli sul divieto di offerta o di pubblicità dei tabacchi lavorati e dei prodotti da fumo, nel 2025, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha inibito 136 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 96 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 Agenzia delle dogane e dei monopoli, 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 2025, l'Agenzia ha conseguito i seguenti risultati:

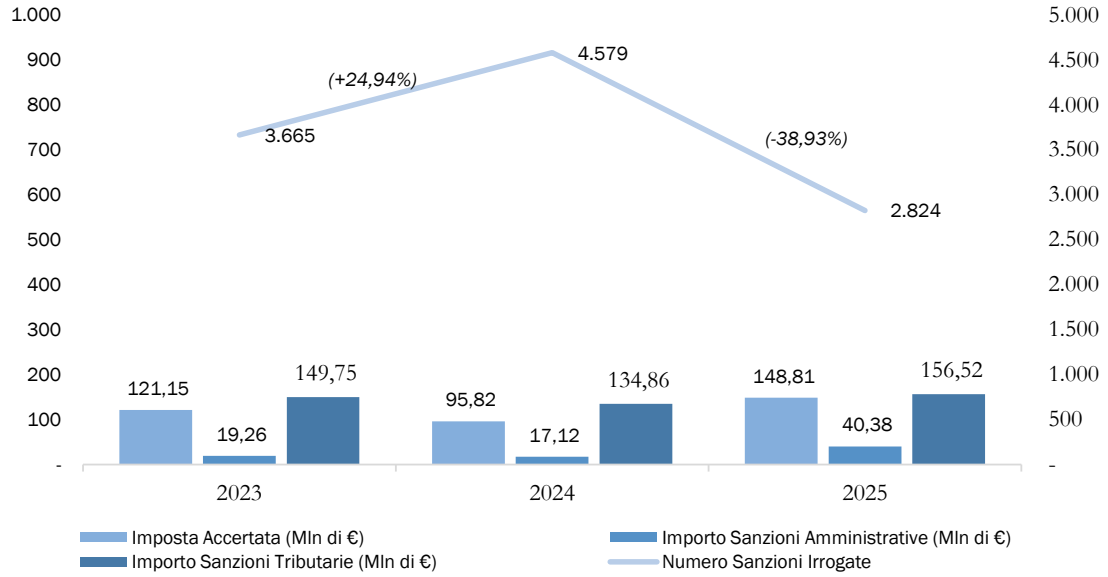
- obiettivi controllati: n. 618 (punti raccolta scommesse, sale VLT, esercizi commerciali generalisti con presenza di AWP, nonché esercizi commerciali che effettuano servizi per conto di concessionari per il gioco a distanza);
- punti di vendita di scommesse non autorizzati scoperti: n. 22;
- apparecchi e congegni da gioco sottoposti a sequestro amministrativo: n. 149;
- totem e personal computer per la connessione a siti di gioco irregolari sottoposti a sequestro: n. 55;
- numero sanzioni amministrative irrogate: n. 231;
- ammontare sanzioni da irrogare: 5,74 milioni di euro;
- soggetti deferiti all'AG: n. 46.

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 2025 per il settore giochi è pari a 22.931. 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 24,4%.

L'attività di contrasto all'evasione dell'imposizione del settore Giochi ha portato nel 2025 a irrogare 2.824 sanzioni e a recuperare 148,8 milioni di euro.

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



Fonte: elaborazione interna dati ADM

L'attività di vigilanza dell'Agenzia si estende anche alla rete telematica. Nel 2025, in particolare, sono stati inibiti 1.173 siti *web* irregolari, il 36,24% in più rispetto ai siti inibiti nel 2024 (861).

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 antifrode 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 2025, 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, rafforzata l'attività di studio e analisi dei fenomeni di rischio connessi al commercio internazionale, orientando i controlli verso le aree maggiormente esposte a comportamenti non conformi, anche mediante l'utilizzo delle banche dati e degli strumenti di *Business Intelligence* in uso all'Agenzia. In tale ambito, l'azione di vigilanza si è concentrata sul contrasto alle frodi fiscali nel settore dei dazi e IVA, con particolare riguardo ai controlli IVA Intra e Plafond, ai controlli a posteriori e alle operazioni caratterizzate da profili di rischio in materia di valore, origine e classificazione delle merci. Specifica attenzione è stata, altresì, riservata ai flussi di commercio elettronico, alle importazioni di prodotti soggetti a misure di politica commerciale e ai settori più esposti a fenomeni elusivi, anche attraverso il rafforzamento della cooperazione con le altre amministrazioni competenti e il ricorso a metodologie di selezione più mirate ed efficaci.

Con specifico riferimento alla tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea, si evidenzia, che, per il 2025, sono state attivate n. 57 NDR presso le Procure europee delegate competenti, relative a fenomeni incidenti sulle risorse proprie dell'UE e sull'IVA. In particolare, le segnalazioni hanno riguardato violazioni concernenti i dazi, dazi antidumping, sottofatturazione del valore in dogana, false dichiarazioni di origine e frodi IVA transfrontaliere.

I dati disponibili evidenziano un imponibile complessivo pari a 206.139.683,93 euro, per MDA dazio pari a 12.867.379,14 euro e MDA IVA pari a 60.617.049,39 euro.

Per quanto concerne la crisi russo-ucraina, si rappresenta che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, anche nel 2025, 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 (UTCRU).

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 2025, considerando le attività di prevenzione e contrasto condotte in ambito doganale e di IVA intra-comunitaria, è pari a 545,97 milioni di euro, mentre sono state irrogate sanzioni per 844 milioni di euro.

Nel corso del 2025, in ambito doganale, sono stati effettuati sequestri per un valore stimato pari a circa 327 milioni di euro.

Un importante supporto all'attività di vigilanza nel settore doganale è fornito dai laboratori chimici che nel 2025 hanno accertato 1.858 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	19.156	19.216	625	3,25%
Prodotti alimentari	12.961	12.960	227	1,75%
Prodotti proteici, oli e grassi	4.560	4.545	162	3,56%
Prodotti organici e farmaceutici	1.609	1.562	369	23,62%
Prodotti inorganici e metallli	1.381	1.362	159	11,67%
Prodotti industriali	747	760	136	17,89%
Giocattoli	379	385	139	49,09%
OGM	197	163	8	4,91%
Metalli preziosi-materiali gemmologici	138	104	33	31,73%
Totale	41.128	41.057	1.858	4,53%

Fonte: elaborazione interna dati ADM — Valori riferiti all'anno 2025
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 2025, il Corpo ha effettuato, oltre a decine di migliaia di interventi ispettivi, 11.266 indagini di polizia giudiziaria, sequestrando beni per un valore complessivo di circa 3,4 miliardi di euro per reati tributari e 0,35 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 15.843 soggetti, di cui 181 tratti in arresto.

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 cd. "apri e chiudi", utilizzate per la 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 2025

Guardia di finanza	Soggetti denunciati per reati in materia di IVA e imposte dirette	15.843
	Soggetti arrestati per reati in materia di IVA e imposte dirette	181
	Reati in materia di IVA e imposte dirette segnalati all'Autorità Giudiziaria	9.224
	Evasori totali scoperti	5.863
	Lavoratori in nero e irregolari scoperti	28.003
	Indagini di polizia giudiziaria a contrasto dei reati in materia di IVA e imposte dirette	11.266
	Sequestri preventivi per reati in materia di IVA e imposte dirette	3,4 miliardi di euro
	Sequestri di crediti d'imposta inesistenti	0,35 miliardi di euro
	Proposte di cessazione della partita IVA e di cancellazione dalla banca dati VIES	3.860
	Tabacchi Lavorati sequestrati	1.122 tonnellate
	Soggetti denunciati per frodi doganali (di cui arrestati)	1.695 (99)
	Prodotti energetici sequestrati	1.907 tonnellate
	Prodotti energetici consumati in frode	22.186 tonnellate

Frodi IVA

Le indagini svolte nel 2025 confermano che la criminalità economica e organizzata ricorre ai reati di natura tributaria non solo per evadere il Fisco, ma anche per ragioni riconducibili ad altri gravi illeciti, come il riciclaggio, la corruzione, l'indebita percezione di finanziamenti nazionali o europei e la bancarotta.

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

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

In tale contesto, nel 2025, sono stati valorizzati gli elementi sintomatici narrati ed è proseguita la campagna ispettiva nei confronti delle partite IVA connotate da significativi *alert* di rischio, anche sulla scorta delle norme introdotte dalla legge di bilancio 2023 (art. 1, commi 148-150, della legge 29 dicembre 2022, n. 197).

All'esito di mirati controlli sulle predette partite IVA (di nuova costituzione), sono state avanzate all'Agenzia delle entrate 3.860 proposte di chiusura delle stesse.

In merito, si segnala l'operazione della Guardia di finanza di Ancona, che ha portato alla luce un articolato sistema di frodi fiscali (condotto attraverso l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti) e di riciclaggio di denaro su scala nazionale e internazionale.

L'attività ha preso avvio da controlli fiscali nei confronti di imprese operanti nel settore tessile - riconducibili a soggetti di nazionalità sinica - nel corso dei quali sono state riscontrate significative anomalie nella gestione finanziaria, con ingenti e sistematici prelievi di denaro contante dai conti correnti aziendali in corrispondenza dell'incasso delle fatture emesse.

Originariamente, il sistema di false fatturazioni veniva gestito *in house* dai titolari dei laboratori tessili, i quali costituivano nello stesso sito produttivo più imprese "cartiere", intestate a familiari, dipendenti ed *ex* dipendenti, allo scopo di utilizzare fatture false emesse dalle stesse imprese operanti all'interno dell'opificio.

Successivamente, lo schema fraudolento ha previsto il ricorso ai servizi messi a disposizione da soggetti che avevano costituito una vera e propria "rete di imprese fittizie", in grado di fornire false fatture e di trasferire all'estero i correlati profitti illeciti.

Detti trasferimenti di denaro verso l'estero, inizialmente affidati a corrieri o spalloni, sono stati progressivamente sostituiti da bonifici bancari verso la Cina, apparentemente giustificati da documenti attestanti false operazioni di importazione.

Nel contesto fraudolento, ruolo fondamentale è stato assunto da alcuni centri di elaborazione dati compiacenti - gestiti da soggetti italiani e cinesi – che si occupavano della costituzione delle imprese c.d. "apri e chiudi" e della gestione dei conti correnti bancari, oltre a provvedere all'emissione di migliaia di fatture false, collocate sul mercato da *broker*, che fungevano da intermediari con imprenditori "clienti" alla ricerca di fatture fittizie per ridurre l'imponibile e il carico fiscale.

Il suddetto meccanismo è stato utilizzato, inoltre, da sodalizi interessati all'ottenimento di false fatture ai fini del riciclaggio di proventi illeciti derivanti da altre fenomenologie criminali (es. indebita percezione di *bonus* edilizi, negoziazione di crediti d'imposta inesistenti, etc.).

Il sistema era collaudato e seguiva uno schema metodico, essenzialmente sintetizzabile nell'emissione delle fatture a fronte di operazioni inesistenti, con oggetto preventivamente concordato (es. acquisto merci, prestazioni di servizi, ristrutturazioni edilizie, etc.), cui faceva

seguito il compenso per l'emissione della f.o.i. pari al 10% dell'imponibile del documento fiscale, oltre al 22% dell'IVA.

Il restante 90% dell'imponibile veniva restituito, in denaro contante, all'imprenditore utilizzatore della fattura, realizzando di fatto un sofisticato sistema di *cash back* illecito.

Per reperire il denaro necessario per la restituzione agli utilizzatori delle f.o.i., gli attori si avvalevano di una rete di soggetti incaricati di raccogliere contante proveniente da esercizi commerciali del Centro-Nord Italia, liquidità derivata da evasione fiscale o da altre attività illecite condotte sul territorio nazionale da soggetti di etnia sinica.

In questo contesto, si inserisce la scoperta di una *underground bank*, una banca occulta allestita all'interno di un albergo in provincia di Milano, rivelata dall'attività di pedinamento e tracciamento satellitare effettuato nei confronti di corrieri cinesi.

Il sistema individuato, peraltro, era concepito anche per il trasferimento illecito di capitali all'estero: il denaro accreditato sui conti correnti delle imprese "fantasma" con i bonifici eseguiti dagli utilizzatori delle false fatture, veniva trasferito su conti cinesi simulando il pagamento per operazioni di importazioni dalla Cina, mai avvenute.

Per eludere la normativa antiriciclaggio e le segnalazioni per operazioni sospette degli intermediari bancari, gli affiliati affinavano le tecniche di trasferimento del denaro verso la Cina utilizzando IBAN virtuali e temporizzati, solo apparentemente riconducibili a Paesi europei ma, di fatto, relativi a conti correnti radicati in territorio cinese.

Le rimesse di denaro verso l'estero rispondevano alla duplice esigenza di remunerare i connazionali cinesi per le somme messe a disposizione dalla banca clandestina e porre in sicurezza, in territorio cinese, i profitti illeciti realizzati dal sodalizio criminale.

Complessivamente, l'operazione ha consentito di individuare 287 imprese costituite sulla carta e prive di qualsiasi struttura, domiciliate fittiziamente presso grandi centri direzionali e commerciali che, nell'arco temporale di tre anni, hanno emesso fatture per operazioni inesistenti di 3,4 miliardi di euro.

All'esito delle attività investigative, il Reparto operante, nel mese di agosto 2025, ha dato esecuzione a un provvedimento di sequestro preventivo d'urgenza, emesso dall'Autorità Giudiziaria dorica, fino a concorrenza di 620 milioni di euro, nei confronti di 152 persone fisiche ritenute responsabili, a vario titolo, dei reati di emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte e autoriciclaggio.

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 (c.d. controlli "a posteriori") e su investigazioni di polizia giudiziaria volte a disarticolare organizzazioni criminali, anche transnazionali.

Al fine di assicurare un livello di protezione efficace degli interessi finanziari unionali e nazionali e di perseguire in maniera più efficace la missione affidata alle Autorità doganali, in data 28 maggio 2025, la Guardia di finanza e l'Agenzia delle dogane e dei monopoli hanno rinnovato il protocollo d'intesa che regola i rapporti di collaborazione tra le due Amministrazioni, stipulato il 3 aprile 2023.

In attuazione del *memorandum*, vengono condotte analisi di rischio congiunte che sfociano in concrete segnalazioni operative alle unità operative delle due Autorità doganali.

Tra queste, nel 2025, un'attività ha riguardato l'individuazione e il contrasto delle frodi doganali che derivano dall'abuso del regime di ammissione temporanea di jet e aeromobili di lusso non unionali che ha consentito di "intercettare" velivoli privati extra-UE con una permanenza nel territorio doganale unionale superiore a 6 mesi, in violazione della normativa di settore.

L'analisi di rischio ha trovato pieno riscontro nei risultati operativi conseguiti: infatti, a seguito della diramazione di mirate segnalazioni finalizzate ad attivare le articolazioni periferiche territorialmente competenti, è stato eseguito il sequestro di 9 velivoli extra-UE in posizione di contrabbando, per un valore complessivo di oltre 13 milioni di euro e un'I.V.A. all'importazione dovuta di circa 3 milioni di euro.

Nel 2025, i sistemi di frode più diffusi hanno continuato a riguardare la mendace classificazione delle merci e dell'origine delle stesse, l'evasione dei dazi *antidumping*, l'abuso del c.d. "regime 42" e la sotto-fatturazione.

Gli illeciti in parola sono spesso associati ad altri fenomeni criminali, quali la contraffazione e il riciclaggio.

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

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

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

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

È continuato ad emergere, inoltre, l'utilizzo abusivo delle agevolazioni riservate ai prodotti energetici a "uso agricolo". In particolare, è stata riscontrata la cessione dei citati prodotti a soggetti non legittimati che li hanno impiegati per usi diversi da quelli consentiti.

Inoltre, si rappresenta che, in considerazione del carattere transnazionale delle frodi del settore, è stato dato ulteriore impulso alla collaborazione – sia di *intelligence* sia operativa – con gli organi collaterali degli altri Paesi europei, anche attraverso una apposita "Unità integrata" istituita in seno al Nucleo Speciale Tutela Entrate e Repressione Frodi Fiscali con funzioni di analisi e coordinamento.

Complessivamente, nel corso del 2025 sono stati sottoposti a sequestro 1.906.823 Kg di prodotti energetici e 22.186.066 Kg di prodotti energetici consumati in frode.

Frodi sui crediti d'imposta

Il Decreto Rilancio ha 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").

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

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

Gli illeciti emersi con maggiore frequenza riguardano:

- lavori edilizi necessari a conferire il diritto alla detrazione non avviati;
- crediti oggetto di plurime cessioni "a catena" che coinvolgono imprese con la medesima sede e/o con gli stessi legali rappresentanti (nullatenenti, irreperibili e/o gravati da precedenti penali);
- immobili sui quali sarebbero stati eseguiti gli interventi agevolati non riconducibili ai beneficiari originari delle detrazioni;

- lavori edilizi incompatibili con le dimensioni imprenditoriali dei soggetti che li avrebbero effettuati e che avrebbero praticato lo "sconto in fattura";
- provviste, ottenute con la monetizzazione dei crediti, trasferite all'estero o reinvestite in attività economiche, finanziarie, imprenditoriali o speculative (es. criptovalute).

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

Da novembre 2021 a dicembre 2025, le attività investigative e di analisi sui crediti d'imposta in materia edilizia ed energetica hanno consentito di sequestrare crediti inesistenti per oltre 9,4 miliardi di euro, di cui circa:

- 1,36 miliardi relativi al periodo novembre-dicembre 2021;
- 2,39 miliardi relativi al 2022;
- 4,81 miliardi relativi al 2023;
- 500,7 milioni relativi al 2024;
- 350 milioni relativi al 2025.

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).

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

Alcune azioni investigative, in particolare, hanno evidenziato l'utilizzo strumentale delle indebite compensazioni per lo sviluppo di circuiti di frode nel settore delle accise.

Taluni depositi fiscali, infatti, hanno fittiziamente incrementato i volumi di vendita di prodotti energetici, non versando le accise corrispondenti per effetto dei citati comportamenti illeciti.

Le condotte fraudolente, oltre che nel settore dei *bonus* energetici ed edilizi, coinvolgono altre tipologie di agevolazioni, tra cui i crediti derivanti dalla trasformazione di attività per imposte anticipate (c.d. "DTA") e i crediti connessi all'effettuazione di determinati investimenti in specifiche aree del Paese [nel Mezzogiorno (c.d. "CIM") e nelle Zone Economiche Speciali (c.d. "Z.E.S.")].

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 2025, la Guardia di finanza ha partecipato fattivamente al dispositivo di allerta preventiva approntato per impedire la compensazione di debiti tributari e contributivi reali con crediti d'imposta fittizi, ai sensi dei 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).

In particolare, sulla scorta di un giudizio di pericolosità fiscale determinato dallo sviluppo di attività ispettive (e non sulla base di provvedimenti di sequestro emessi dall'Autorità giudiziaria), i Reparti segnalano all'Agenzia delle entrate i contribuenti che risultano aver maturato crediti senza tuttavia averne i presupposti, al fine di impedire il perfezionamento di fenomeni di indebite compensazioni.

In merito si segnalano un totale di 765 attivazioni della procedura di sospensione delle deleghe di pagamento (c.d. "modelli F24"), che hanno permesso complessivamente di segnalare all'Agenzia delle entrate, ai fini del "blocco preventivo", crediti fiscali non spettanti o inesistenti per circa 2,2 miliardi di euro.

Economia sommersa

Anche nel 2025 l'azione della Guardia di finanza è stata rivolta a contrastare i fenomeni riconducibili all'economia sommersa, vale a dire l'esercizio dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo sottraendosi totalmente agli obblighi fiscali in materia di imposte dirette e altri tributi, riducendo così i costi di "struttura" anche per ottenere vantaggi competitivi impropri.

Nella decorsa annualità il Corpo ha scoperto 5.863 evasori totali (molti dei quali operanti attraverso piattaforme di commercio elettronico).

Lavoro nero e illecite esternalizzazioni di manodopera

L'attività del Corpo a contrasto del lavoro sommerso, che nel 2025 ha consentito di scoprire 28.003 lavoratori in "nero" o irregolari, si sviluppa in stretta sinergia con gli altri Organismi preposti alla vigilanza di settore, anche mediante la partecipazione a tavoli tecnici tematici coordinati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali e/o dall'Ispettorato nazionale del lavoro.

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.

La Guardia di finanza, in particolare, quale forza di polizia deputata a reprimere ogni forma di illegalità economico-finanziaria, è fortemente impegnata nel contrasto quotidiano al fenomeno del lavoro nero e irregolare, con un'attività capillare sul territorio, coordinata e multidisciplinare.

L'azione dei Reparti è rivolta al contrasto di tutti i fenomeni afferenti al lavoro sommerso, che ricomprende sia le irregolarità riconducibili a un rapporto di lavoro non dichiarato (c.d. lavoro nero), sia le situazioni di regolarità soltanto formale a fronte di un salario e di condizioni lavorative diverse da quelle contrattualizzate (c.d. lavoro irregolare).

Si tratta di fattispecie che pregiudicano gli equilibri economici e finanziari del Paese, avendo l'effetto di ridurre illegalmente i costi di "struttura" (fiscali, contributivi, previdenziali, ecc.) per massimizzare il profitto d'impresa in danno dell'Erario e dei lavoratori, ottenendo al contempo indebiti vantaggi competitivi.

I controlli sul lavoro sommerso mirano non soltanto a contrastare le violazioni prettamente giuslavoristiche, ma costituiscono anche lo strumento per intercettare fenomeni di illegalità più estesi.

In questi casi, grazie all'ampio e variegato *set* di poteri riconosciuti dall'ordinamento al Corpo, le unità operative sono in grado di sviluppare penetranti indagini di polizia giudiziaria con l'obiettivo di far emergere le effettive responsabilità dei soggetti coinvolti negli illeciti e recuperare le imposte e i contributi evasi, pervenendo al sequestro dei patrimoni illecitamente accumulati dai responsabili.

Nel dettaglio, il dispositivo di contrasto nello specifico settore annovera:

a. ispezioni di tipo amministrativo presso le imprese e i professionisti che fanno ricorso al lavoro subordinato;
b. indagini di polizia giudiziaria;
c. analisi di rischio condotte dai Reparti Speciali;
d. interventi rientranti nell'ambito del controllo economico del territorio.

Gli interventi nel settore sono prioritariamente orientati a contrastare:

e. le illecite somministrazioni di manodopera e i distacchi di personale non genuini;
f. l'impiego di lavoratori in nero o irregolari;
g. il reato di intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro (c.d. "caporalato"), previsto dall'art. 603-bis c.p.;
h. i fittizi rapporti di lavoro agricolo finalizzati ad ottenere indebite prestazioni previdenziali da parte dell'INPS.

In tale contesto, una particolare attenzione è stata riservata dalla Guardia di finanza alle illecite esternalizzazioni di manodopera volte ad attuare un decentramento produttivo a basso costo.

Si fa riferimento, nel dettaglio, 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 (comportando significative perdite di gettito in termini di I.V.A. e contributi previdenziali e assistenziali).

Le illecite esternalizzazioni di manodopera, inoltre, sono talvolta associate a forme di vero e proprio "caporalato", soprattutto quando sono coinvolte società o cooperative con un breve ciclo di vita aziendale.

Il Corpo dedica una costante attenzione a tale fenomeno, in ragione delle evidenti connotazioni di pericolosità economico-finanziaria oltre che sociale, in quanto generalmente finalizzato all'ottenimento di vantaggi competitivi attraverso l'abbattimento dei costi di produzione.

Tale attività viene sviluppata in stretta sinergia con le altre Forze di polizia, con le competenti articolazioni, centrali e territoriali, dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro, nel quadro del Protocollo d'intesa sottoscritto il 21 dicembre 2017, e con tutte le Istituzioni a vario titolo interessate dall'attuazione del citato Piano Nazionale per la lotta al lavoro sommerso.

Evasione fiscale internazionale

Nel 2025 è proseguito l'impegno del Corpo nell'individuazione di sempre più raffinate manovre di pianificazione fiscale aggressiva poste in essere dalle multinazionali e/o da *High Net-Worth Individuals* (HNWI), che trasferiscono artificiosamente oltre frontiera i profitti maturati in Italia.

Trattasi di forme di evasione o elusione fiscale internazionale in materia di imposizione diretta, sovente realizzate con il coinvolgimento di c.d. "*shell company*" o di società interposte (c.d. "*conduit company*"), prive di una struttura organizzativa idonea all'esercizio di un'attività economica.

Continuano a registrarsi, inoltre, casi di omessa dichiarazione dei redditi da parte di stabili organizzazioni occulte e di persone fisiche e giuridiche fittiziamente residenti all'estero e di manipolazione dei prezzi di trasferimento.

Con riferimento agli HNWI, merita di essere segnalato l'esito di due attività ispettive condotte nei confronti di altrettante persone fisiche dalla Guardia di finanza di Torino che si è conclusa con il "ravvedimento operoso" e il versamento di circa 121 milioni euro dovuti a titolo di I.R.Pe.F., imposta sostitutiva, interessi e sanzioni con riferimento ai maggiori redditi constatati e l'impegno a versarne ulteriori 50 a titolo di imposta di successione.

Nel medesimo comparto, si inserisce inoltre l'attività della Guardia di finanza volta a intercettare il rischio – presente nei modelli di *business* tipici dell'economia digitale – di nuove forme di evasione fiscale "totale".

Un segmento di sicura attualità e interesse, tenuto conto dei recenti sviluppi che ne hanno sancito il raddoppio del volume degli scambi commerciali, è quello delle piattaforme digitali, la cui fiscalità è analizzata a partire dai profili:

a. della correttezza degli adempimenti dichiarativi, in relazione ai redditi eventualmente prodotti nel territorio dello Stato, anche attraverso strutture qualificabili come stabili organizzazioni "occulte";
b. dell'adempimento dei vari obblighi di comunicazione all'Amministrazione finanziaria, che favoriscono la tracciabilità delle transazioni dei soggetti intermediati, spesso non residenti sul territorio nazionale;
c. del corretto versamento dell'IVA, propria – anche mediante i sistemi europei centralizzati di assolvimento dell'imposta – e dei *seller* di cui favoriscono le vendite (regime del c.d. "fornitore presunto"), previsto dall'art. 2-*bis* del D.P.R. n. 633/1972.

Parimenti, sono monitorate le forme di pianificazione fiscale aggressiva finalizzate a neutralizzare il trattamento tributario riservato alle plusvalenze da alienazione di partecipazioni in imprese residenti.

Con specifico riguardo alla collaborazione amministrativa, nel corso del 2025, il Corpo ha proseguito l'azione di contrasto all'evasione fiscale transnazionale e ai fenomeni fraudolenti ad essa correlati, anche rafforzando i rapporti di cooperazione con le controparti internazionali e incentivando, quanto più possibile, il ricorso alle forme di interscambio informativo attivabili nei diversi comparti operativi.

Giochi e scommesse illegali

Al pari di altri settori economici in grado di offrire significative prospettive di guadagno, il comparto dei giochi e scommesse costituisce un centro di interessi in grado di attirare le mire della criminalità economica, anche di tipo organizzato.

Al fine di assicurare un adeguato livello di legalità in questo specifico comparto operativo, la Guardia di finanza, quale forza di polizia economico-finanziaria a competenza generale, adotta un approccio multidisciplinare e trasversale. Trattasi di un *modus operandi* che si concretizza non solo nella verifica del corretto adempimento delle prescrizioni sancite dalle vigenti disposizioni fiscali, antiriciclaggio e di pubblica sicurezza, ma anche nella repressione delle diverse condotte illecite presenti in questo ambito.

L'azione del Corpo, dunque, si basa su un capillare controllo economico del territorio, sia fisico che "*virtuale*", quest'ultimo, come da ultimo ribadito dall'art. 22 del decreto legislativo 25 marzo 2024, n. 41, supportato da un costante monitoraggio del *web* funzionale all'individuazione di condotte illecite e alla verifica dell'avvenuta inibizione dei siti di gioco non autorizzati.

A fronte dell'elevata diffusività geografica degli illeciti nel comparto in esame, la Guardia di finanza risponde con altrettanta capillarità, impiegando sul territorio le risorse umane e tecnologiche dei propri Reparti operativi.

Tali Articolazioni operano sia in autonomia, attraverso l'esecuzione di campagne ispettive periodiche, sia nell'ambito di piani coordinati a livello nazionale eseguiti, in sinergia con l'Agenzia delle dogane e dei monopoli e le altre Forze di polizia, all'interno della cornice del "*Comitato di Alta Vigilanza per la Prevenzione e Repressione del Gioco Illegale, la Sicurezza del gioco e la Tutela dei Minori*" (c.d. "COPREGI").

Nel corso dei menzionati controlli, vengono contrastate alcune tra le principali espressioni di illegalità del settore, come:

- la manomissione e l'alterazione dei congegni di gioco anche mediante l'impiego di cc.dd. "*doppie schede*" o di deviatori del flusso telematico noti come "*abbattitori*";
- la diffusione di punti di raccolta "misti", ovvero centri legali presso cui è possibile effettuare scommesse anche su circuiti illegali;
- l'utilizzo dei cc.dd. "*totem*", apparecchi che, pur essendo utilizzabili per finalità consentite dalla legge, grazie alla relativa connessione alla rete *internet*, vengono impiegati per l'offerta illecita di gioco a distanza da soggetti privi di concessione.

Alle attività amministrative si affiancano, poi, le indagini eseguite in stretta collaborazione con la magistratura inquirente. In tale scenario, l'azione di contrasto del Corpo, nell'avvalersi dei poteri e degli strumenti investigativi previsti dal codice di procedura penale, è prioritariamente diretta all'individuazione delle organizzazioni criminali e all'aggressione dei patrimoni illecitamente accumulati.

La Guardia di finanza, alla luce delle modifiche alla disciplina antiriciclaggio introdotte con il decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, svolge, altresì, un ruolo "baricentrico" volto, da un lato, a verificare l'osservanza delle disposizioni antiriciclaggio da parte dei distributori ed esercenti e, dall'altro, a contrastare il proliferarsi del fenomeno tra gli operatori economici e il ricorso al sistema del gioco per finalità di reimpiego di proventi illeciti.

La quotidiana azione del Corpo a tutela degli interessi erariali e della leale concorrenza nel mercato si concretizza, poi, nel contrasto all'evasione fiscale nello specifico comparto attraverso due direttrici: la "fiscalità di settore" e l'imposizione sui redditi.

Il *focus*, in questo caso, è rappresentato dalla ricostruzione delle basi imponibili sottratte a tassazione e dal recupero delle imposte dovute all'Erario da parte delle Agenzie fiscali competenti.

In conclusione, quanto appena delineato, rappresenta una sintetica descrizione del dispositivo di prevenzione e repressione messo in campo dalla Guardia di finanza a contrasto degli illeciti nel comparto dell'offerta di giochi e scommesse, un presidio che, con riguardo all'anno 2025, ha permesso di contestare 1.049 violazioni (a cui corrispondono sanzioni per oltre 4,8 milioni di euro), di denunciare 379 soggetti, di scoprire 70 punti di raccolta scommesse clandestini e di constatare basi imponibili evase, rispettivamente, ai fini dell'imposta unica per 68 milioni di euro e del prelievo erariale unico per 27,8 milioni di euro.

Contrasto al contrabbando di tabacchi lavorati

Nel contrasto al contrabbando di tabacchi lavorati, l'azione della Guardia di finanza è tesa a individuare e disarticolare le organizzazioni che lucrano elevati profitti attraverso il commercio illegale dei prodotti ottenuti dal tabacco e ad aggredire i patrimoni illeciti, tramite lo sviluppo di due direttrici complementari:

a. da un alto, attraverso uno strutturato controllo economico del territorio e uno stabile presidio dei porti e degli aeroporti, volto a intercettare ogni manifestazione di traffico illecito;
b. dall'altro, mediante indagini, condotte sotto l'egida dell'Autorità giudiziaria, che spesso travalicano i confini nazionali, comportando l'attivazione dei canali di cooperazione internazionale e la collaborazione degli organi collaterali esteri e delle agenzie di *law enforcement* dell'Unione europea, finalizzate anche ad aggredire i patrimoni illecitamente accumulati.

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

In tale contesto, il più recente *trend* criminale relativo al traffico illecito di tabacco è rappresentato dalla costante espansione dalla produzione di sigarette all'interno di opifici clandestini costituiti direttamente in prossimità dei mercati di consumo, consentendo alle organizzazioni criminali di abbattere i costi logistici, di limitare i rischi connessi al trasporto della merce e di aggirare i controlli al passaggio delle frontiere.

Si tratta di vere e proprie fabbriche dotate di macchinari industriali (generalmente di provenienza estera), in cui viene impiegata manodopera straniera specializzata, in grado di produrre ingenti quantitativi di sigarette per poi essere dismesse dopo pochissimi mesi di attività e trasferite altrove.

Le attività investigative condotte dalla Guardia di finanza, nel corso del 2025, hanno permesso il ritrovamento, sul territorio nazionale, di svariati opifici destinati alla produzione illegale di sigarette.

Nello stesso periodo, complessivamente, i Reparti del Corpo hanno sottoposto a sequestro 1.122 tonnellate di tabacchi lavorati, di cui 340 contraffatte e 102 riconducibili alla tipologia "*cheap white*".

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

Con l'approvazione della legge delega 5 maggio 2009, n. 42, che definisce i caratteri dell'autonomia finanziaria delle Regioni e degli Enti 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 2025 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.

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 regionale all'IRPEF e all'imposta sul valore aggiunto (IVA).

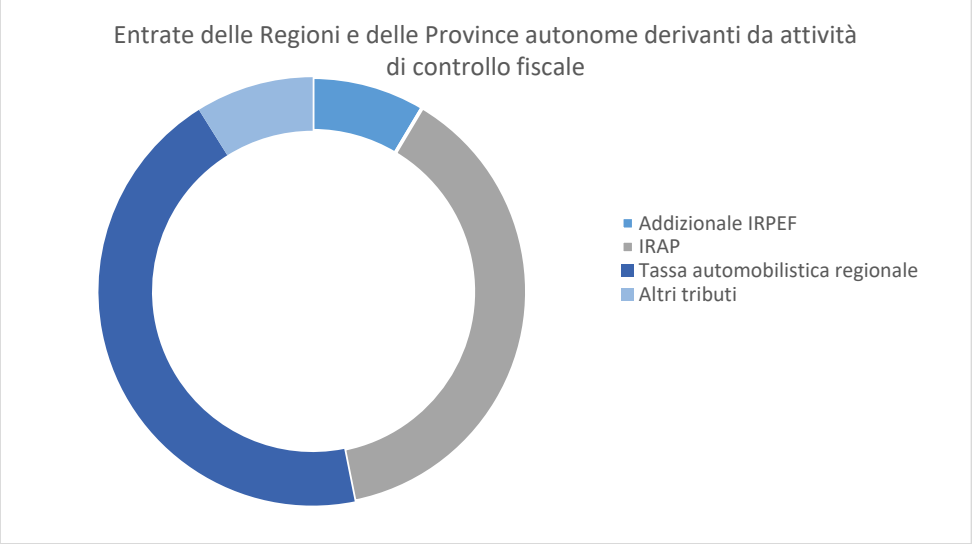
Pur assumendo la natura di tributi propri derivati delle Regioni ai sensi dell'articolo 8, comma 3 del Decreto legislativo n. 68/2011, l'IRAP e l'addizionale regionale all'IRPEF sono affidate in gestione attraverso appositi accordi convenzionali all'Agenzia delle entrate, per quanto attiene alle attività 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 individuate, 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 2025 l'attività di verifica e controllo posta in essere dalle Regioni e dalle Province Autonome ha portato al recupero di 2.700 milioni di euro, in crescita (+7,61%) rispetto al 2024. 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 di 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.

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



Il quadro normativo in materia di fiscalità territoriale è stato profondamente innovato dal decreto legislativo 7 agosto 2026, n. 147, recante «Disposizioni in materia di tributi regionali e locali e di federalismo fiscale regionale», adottato in attuazione degli articoli 13 e 14 della legge n. 111 del 2023, recante "Delega al Governo per la riforma fiscale". Il provvedimento interviene in modo organico sul rapporto tra contribuenti ed enti territoriali, sulle attività di accertamento e riscossione e sul sistema sanzionatorio, affiancando al rafforzamento della capacità di recupero delle entrate strumenti diretti a prevenire l'inadempimento e a favorire l'adempimento spontaneo.

In tale prospettiva, il decreto prevede un insieme di misure volte a semplificare gli adempimenti, prevenire gli errori, incentivare la compliance e favorire l'utilizzo degli strumenti digitali. Viene inoltre rafforzata l'applicazione, nell'ambito della fiscalità territoriale, dei principi dello Statuto dei diritti del contribuente, prevedendo l'adeguamento degli ordinamenti regionali e locali

e l'individuazione degli atti automatizzati, di quelli sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale sottratti al contraddittorio preventivo. Gli enti possono, inoltre, incentivare modalità di pagamento più efficienti, prevedendo riduzioni di aliquote o tariffe in caso di addebito diretto sul conto corrente, entro i limiti stabiliti dall'ente.

Particolare rilievo, ai fini del contrasto all'evasione, assumono gli strumenti diretti a favorire l'adempimento spontaneo prima dell'avvio dell'attività di accertamento. Regioni ed Enti locali possono mettere a disposizione del contribuente gli elementi e le informazioni acquisiti direttamente o pervenuti da terzi rilevanti ai fini della determinazione dell'obbligazione tributaria, consentendogli di regolarizzare la propria posizione mediante ravvedimento. È prevista, inoltre, la possibilità di inviare avvisi bonari in caso di tardivi, parziali od omessi versamenti, con applicazione di una sanzione ridotta e possibilità per il contribuente di fornire, anche telematicamente, chiarimenti, ricevute di versamento e ulteriore documentazione. Il nuovo modello tende, pertanto, ad anticipare l'interlocuzione tra amministrazione e contribuente e a favorire il recupero spontaneo del gettito, riducendo il ricorso all'accertamento formale.

Sul versante del recupero dei crediti, il decreto estende ai tributi delle Regioni e degli Enti locali gli istituti previsti dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza per il trattamento dei debiti tributari, consentendo agli enti territoriali di partecipare alle proposte di ristrutturazione secondo le procedure previste dal medesimo Codice.

Un ulteriore elemento di rilievo è rappresentato dall'introduzione, per gli atti emessi a decorrere dal 1° gennaio 2027, salvo anticipazione disposta con legge regionale, dell'accertamento esecutivo per i tributi regionali. In tale modello, l'atto di accertamento contiene anche l'intimazione ad adempiere e costituisce titolo per la riscossione coattiva, senza necessità dell'adozione di un successivo atto della riscossione. La nuova disciplina interviene, inoltre, sull'esecuzione forzata, sull'individuazione dei funzionari responsabili della riscossione e sulla possibilità di rateizzare i debiti, fino a un massimo ordinario di settantadue rate mensili.

Il decreto rafforza, infine, il coinvolgimento dei Comuni nel contrasto all'evasione dei tributi erariali, elevando dal 50 al 100 per cento, per gli anni dal 2026 al 2028, la quota delle maggiori somme riscosse a titolo definitivo attribuita agli enti per la loro partecipazione all'attività di accertamento. La misura consolida il meccanismo premiale già previsto dall'ordinamento e valorizza il patrimonio informativo detenuto a livello territoriale. Il quadro è completato dall'armonizzazione della disciplina delle sanzioni amministrative applicabili ai tributi regionali e locali e dall'espressa applicabilità anche a tali tributi delle disposizioni sul ravvedimento, rafforzando così la complementarità tra prevenzione dell'inadempimento, regolarizzazione spontanea, attività di controllo e recupero del gettito.

Per quanto riguarda l'attività di accertamento e controllo delle Regioni e degli Enti Locali, quest'ultima attività 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 dell'art. 18 della legge n. 111/2023 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.

Sul piano della riscossione coattiva delle entrate locali, un ulteriore intervento di carattere strutturale è contenuto nell'articolo 25 del decreto-legge 7 agosto 2026, n. 144 (attualmente in corso di conversione). La disposizione riscrive la disciplina contenuta nell'articolo 2, commi 2 bis e seguenti del decreto-legge n. 193/2016, prevedendo un nuovo modello nel quale gli Enti locali possono affidare ad AMCO – Asset Management Company S.p.A. le funzioni relative alla riscossione coattiva delle proprie entrate tributarie ed extratributarie. I crediti restano nella titolarità degli enti e l'affidamento può riguardare anche carichi già affidati all'Agenzia delle entrate-Riscossione e successivamente discaricati. L'affidamento ad AMCO è disposto con deliberazione dell'ente e ha durata quinquennale, rinnovabile una sola volta per un ulteriore quinquennio.

Il nuovo assetto prevede inoltre specifiche ipotesi nelle quali l'affidamento ad AMCO assume carattere obbligatorio, con particolare riferimento agli enti caratterizzati da una ridotta capacità di smaltimento dei residui attivi o da inadempimenti negli obblighi di trasmissione dei documenti contabili alla Banca dati delle amministrazioni pubbliche. Per la gestione dei crediti affidati, AMCO costituisce uno o più patrimoni destinati e svolge le attività di riscossione avvalendosi di operatori selezionati mediante procedure ad evidenza pubblica tra i soggetti iscritti all'Albo previsto dall'articolo 53 del D.Lgs. n. 446/1997. Ad AMCO sono attribuiti, limitatamente ai crediti affidati e per la durata dell'incarico, i poteri necessari all'esercizio della riscossione coattiva, ferma restando l'applicazione delle tutele riconosciute ai debitori.

La misura si colloca nel più ampio processo di efficientamento della riscossione degli Enti locali e assume particolare rilievo sotto il profilo del recupero dell'evasione, in quanto mira a superare le criticità connesse alla frammentazione dei modelli organizzativi e alla limitata capacità di riscossione di una parte degli enti. Il nuovo sistema affianca pertanto agli strumenti di compliance, dell'accertamento esecutivo e di rafforzamento della partecipazione comunale previsti dal D.Lgs. n. 147/2026 un modello specializzato per la fase coattiva, volto a incrementare la capacità di trasformare i crediti accertati in riscossioni effettive. Trattandosi di una disposizione contenuta in un decreto-legge in corso di conversione, il relativo quadro normativo dovrà essere aggiornato alla luce delle eventuali modifiche apportate in sede parlamentare.

Nel medesimo quadro si inseriscono due distinti interventi in materia di definizione agevolata delle entrate territoriali. In primo luogo, l'articolo 1, commi da 102 a 110, della legge 30 dicembre 2025, n. 199, riconosce a Regioni ed Enti locali la facoltà di introdurre autonomamente forme di definizione agevolata dei tributi di propria competenza, prevedendo l'esclusione o la riduzione degli interessi e anche delle sanzioni, nel rispetto degli equilibri di bilancio e con particolare riguardo ai crediti di difficile esigibilità. La facoltà può riguardare anche fattispecie per le quali siano già in corso procedure di accertamento o controversie tributarie e può essere estesa alle entrate patrimoniali; restano esclusi l'IRAP, le compartecipazioni e le addizionali a tributi erariali. Nel caso in cui la legge statale preveda forme di definizione agevolata, le regioni e gli enti locali possono introdurre, anche nei casi di affidamento dell'attività di riscossione ai soggetti privati, analoghe forme di definizione agevolata per assicurare ai contribuenti il medesimo trattamento tributario.

A tale disciplina si è aggiunta, nel 2026, l'estensione della procedura nazionale di definizione agevolata di cui all'articolo 1, commi da 82 a 101, della legge n. 199/2025 (c.d. "rottamazione-quinquies") ai carichi degli enti territoriali. L'articolo 10-quinquies del decreto-legge 27 marzo 2026, n. 38, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2026, n. 88, come successivamente modificato dall'articolo 1-sexies del decreto-legge 30 aprile 2026, n. 63, convertito dalla legge 27 giugno 2026, n. 113, consente l'applicazione della definizione a tutti i debiti, tributari e non tributari, con esclusione di quelli derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti, risultanti dai carichi affidati ad Agenzia delle entrate – Riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2023 da Regioni ed Enti locali che abbiano deliberato di avvalersi della misura. Il termine per l'adozione e la comunicazione ad Agenzia delle entrate-Riscossione del relativo provvedimento è stato fissato al 31 luglio 2026. Per i carichi degli enti aderenti, la dichiarazione del debitore può essere presentata dal 16 ottobre al 15 dicembre 2026; il pagamento è previsto in unica soluzione entro il 31 marzo 2027 ovvero fino a un massimo di cinquantaquattro rate bimestrali di pari ammontare con interessi del 3% annuo.

Tali interventi, pur operando su piani differenti, concorrono a rafforzare la capacità degli enti territoriali di presidiare le proprie basi imponibili e di recuperare crediti tributari, combinando strumenti di compliance e regolarizzazione spontanea con procedure di accertamento e riscossione più efficaci e con meccanismi premiali per la collaborazione all'accertamento erariale.

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 2025.

Nel periodo considerato sono state inviate, da parte delle Amministrazioni comunali, 131 mila segnalazioni che hanno portato ad una maggiore imposta accertata per circa 442 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.

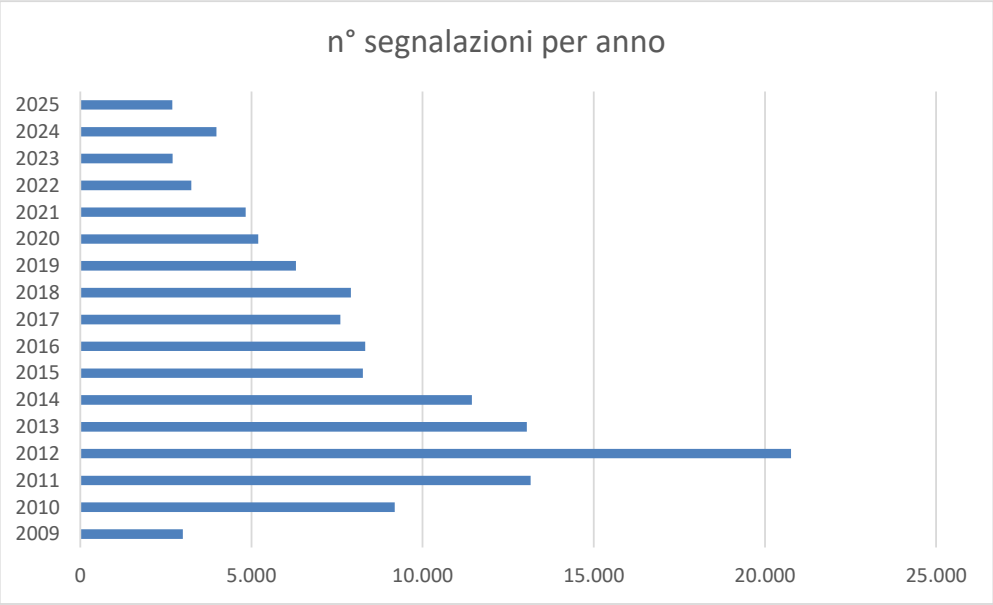
TABELLA IV.1.4.2: GLI ESITI DELL'ATTIVITA' DI RECUPERO FISCALE DERIVANTE DALLE C.D. "SEGNALAZIONI QUALIFICATE DEI COMUNI" NEL PERIODO FEBBRAIO 2009 - DICEMBRE 2025

	Numero segnalazioni	Maggiore imposta accertata totale (valori in euro)	Riscosso totale compresi sanzioni e interessi (valori in euro)
ABRUZZO	604	905.964	954.085
BASILICATA	2	-	-
CALABRIA	8.267	10.755.497	2.964.950
CAMPANIA	1.058	5.509.826	451.489
EMILIA-ROMAGNA	40.943	116.495.941	51.211.863
FRIULI-VENEZIA GIULIA	1.777	7.050.619	1.624.351
LAZIO	5.411	2.094.897	1.548.331
LIGURIA	7.194	47.278.678	14.348.020
LOMBARDIA	26.310	137.505.362	49.320.796
MARCHE	2.366	19.726.916	3.300.693
MOLISE	112	41.872	3.650
PIEMONTE	7.021	32.986.485	10.529.337
PUGLIA	819	576.954	102.404
SARDEGNA	1.187	7.073.372	2.070.027
SICILIA	10.810	12.361.143	1.698.298
TOSCANA	10.004	25.085.609	11.217.197
TRENTINO-ALTO ADIGE	8	-	-
UMBRIA	1.382	1.382.967	682.898
VALLE D'AOSTA	37	34.949	32.453
VENETO	6.286	15.451.265	5.935.168
TOTALE	**131.598**	**442.318.313**	**157.996.012**

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.

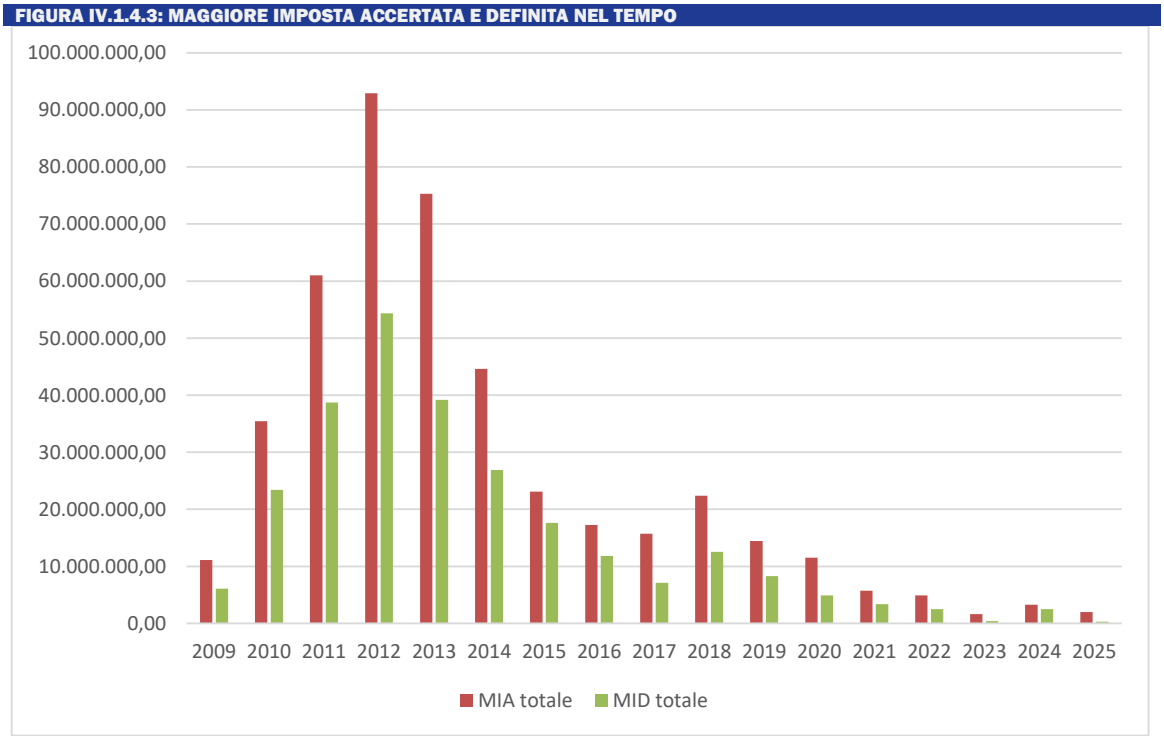
FIGURA IV.1.4.2: NUMERO DI SEGNALAZIONI NEL TEMPO



Fonte: elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate

Per la parte di segnalazioni oggetto di accertamenti, la MIA (442.318.313) e la MID (259.979.813) 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

I comuni che hanno contribuito al maggior numero di accertamenti sono ubicati nelle regioni del Nord e del Centro (Lombardia, Emilia-Romagna, Liguria, Piemonte, Toscana). 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 nonché approfondire le ragioni del gap tra segnalazioni e accertamenti (gli accertamenti non superano il 10% delle segnalazioni). 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

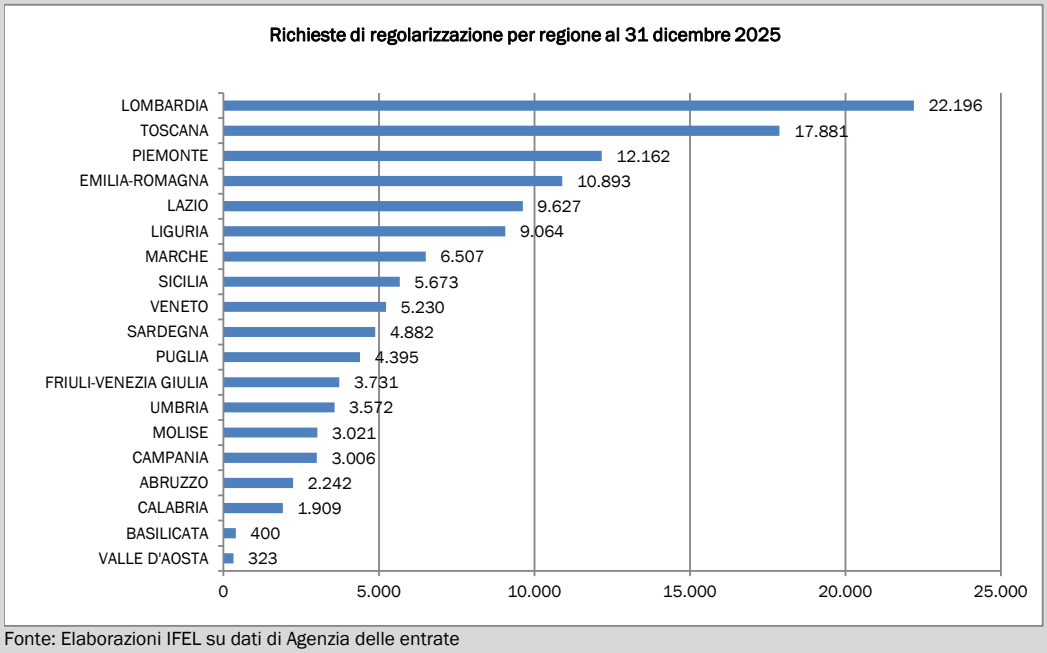
per l'attivazione del procedimento e l'obbligo della dichiarazione, provvedono all'aggiornamento d'ufficio in surroga. I risultati degli accertamenti sono notificati a tutti i soggetti interessati e le spese occorrenti sono poste a loro carico.

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

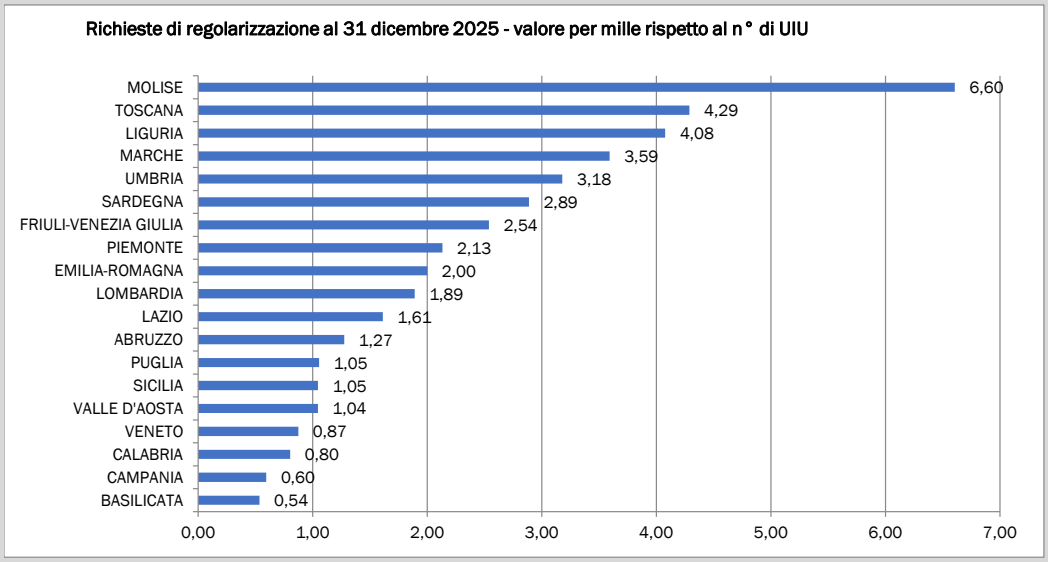
Alla data del 31 dicembre 2025, i comuni hanno segnalato al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate l'aggiornamento catastale di circa 125.000 immobili per i quali avevano notificato, ai soggetti interessati, le richieste di regolarizzazione catastale.

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

Le richieste hanno avuto la seguente ripartizione nelle Regioni.

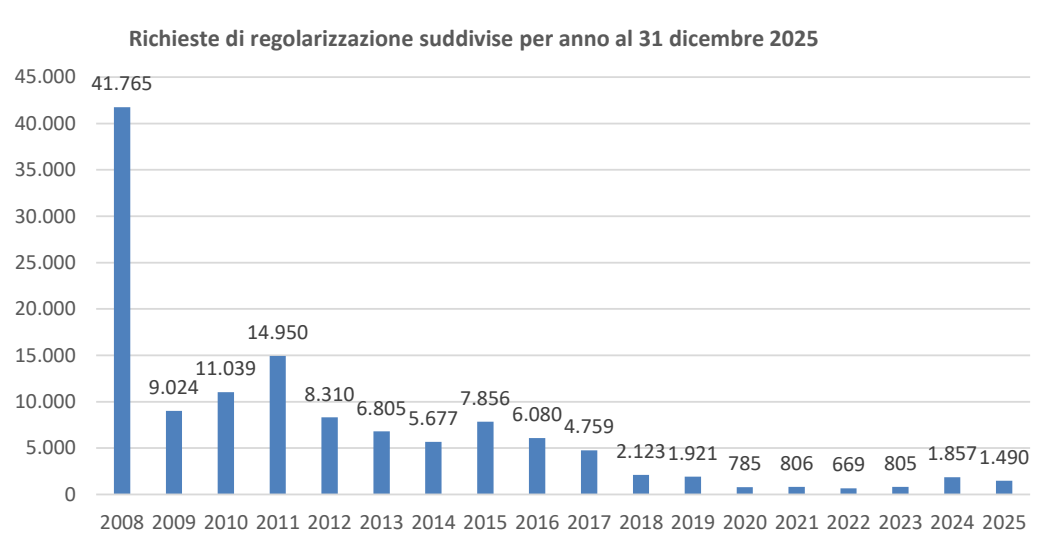


Fonte: Elaborazioni IFEL su dati di Agenzia delle entrate



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 e nel 2025, le richieste hanno segnato una ripresa rispetto al quadriennio 2020-2023).



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/SEZAUT 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

Titolo	Entrate correnti - Accertamenti			Entrate correnti - Riscossioni			Incidenza % Riscossioni/ Accertamenti	
	2022	2023	Var. %	2022	2023	Var. %	2022	2023
Titolo 1: Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	39.156.249	40.281.383	2,9	30.049.488	30.101.313	0,2	76,7	74,7
Titolo 2: Trasferimenti correnti	13.630.618	13.654.082	0,2	10.659.227	10.338.668	-3,0	78,2	75,7
Titolo 3: Entrate extratributarie	13.927.096	14.912.795	7,1	9.161.682	9.818.884	7,2	65,8	65,8
Totale entrate correnti	**66.713.963**	**68.848.260**	**3,2**	**49.870.397**	**50.258.865**	**0,8**	**74,8**	**73,0**

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

Dati riferiti a n. 7.392 Comuni.

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 *pro capite*		Riscossioni Titolo 1 al netto dei fondi perequativi *pro capite*		Differenza Accertamenti-Riscossioni (al netto dei fondi perequativi) *pro capite*	
	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 parametrale si compone di 8 indicatori, parametrizzati con l'individuazione di opportune soglie, al di sopra o al di sotto delle quali scatta la presunzione di positività. Di questi, tre sono connessi con la capacità di riscossione:

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

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

Le mancate riscossioni generano, infine, crisi di liquidità con progressivo aumento delle anticipazioni di tesoreria e conseguenti oneri per interessi.
Alla luce di queste considerazioni, appaiono fondamentali l'individuazione di modelli organizzativi finalizzati ad assicurare la semplificazione, la trasparenza e l'efficienza nell'amministrazione delle entrate, l'ampliamento dei servizi telematici e delle possibilità di adempimento, l'e-government e la programmazione puntuale dei controlli fiscali 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 2025 il personale ispettivo INL, INPS e INAIL ha avviato 157.381 controlli, di cui:

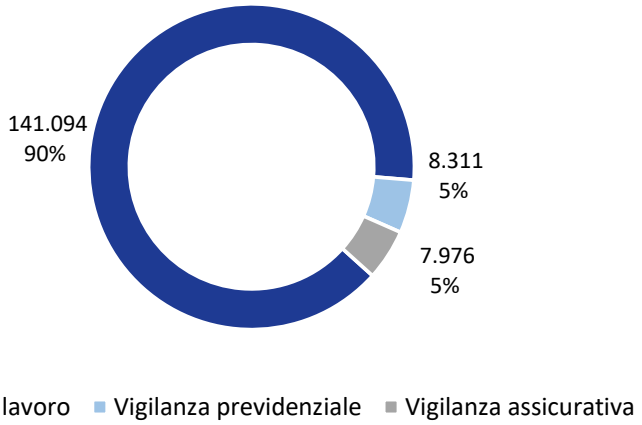
- 141.094 interventi in materia di lavoro e di legislazione sociale (circa l'89,7% del totale);
- 8.311 interventi in materia previdenziale (circa il 5,3% del totale);
- 7.976 interventi in materia assicurativa (circa il 5,1% del totale).

TABELLA IV.2.1.1: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2025 - NUOVI CONTROLLI

Ambito di vigilanza	Ispezioni avviate	Verifiche ed accertamenti*	Totale
Vigilanza lavoro	130.579	10.515	141.094
Vigilanza previdenziale	8.311	-	8.311
Vigilanza assicurativa	5.463	2.513	7.976
Totale	**144.353**	**13.028**	**157.381**

*(cassa integrazione, patronati, infortuni e malattie professionali, ecc.)

FIGURA IV.2.1.1: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2025 DISTRIBUZIONE ACCESSI ISPETTIVI PER L'ANNO 2025



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 2025, che possono essere riassunti come rappresentato nella seguente tabella:

TABELLA IV.2.1.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2025 - ISPEZIONI DEFINITE E RELATIVI RISULTATI

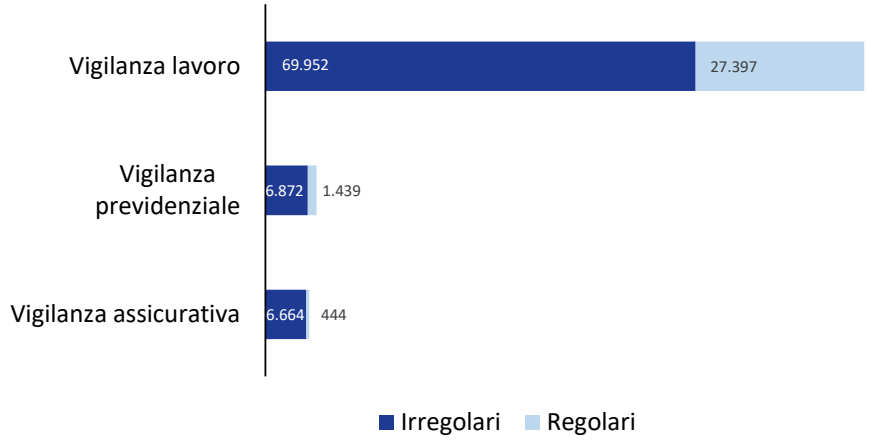
Ambito vigilanza	Ispezioni definite	Ispezioni definite irregolari	% irregolarità	N. lavoratori irregolari	N. lavoratori irregolari totalmente in nero	Recupero contributi e premi evasi
Vigilanza Lavoro	97.349	69.952	72%	128.790	18.397	260.503.711 €
Vigilanza Previdenziale	8.311	6.872	83%	168.012	2.471	917.457.584 €
Vigilanza Assicurativa	7.108	6.664	94%	31.722	1.635	112.463.244 €
Totale	**112.768**	**83.488**	**74%**	**328.524**	**22.503**	**1.290.424.539 €**

Dai dati esposti nella Tabella IV.2.1.2 si evince che:

- 97.349 (87%) sono stati gli accertamenti ispettivi definiti in materia di lavoro, con una quota di irregolarità rilevata nel 72% dei casi;

- 8.311 (7%) hanno riguardato la vigilanza in materia previdenziale, con tasso di irregolarità rilevato nell' 83% dei casi;
- 7.108 (6%) hanno riguardato la vigilanza in materia assicurativa, con una percentuale di irregolarità rilevata nel 94% dei casi.

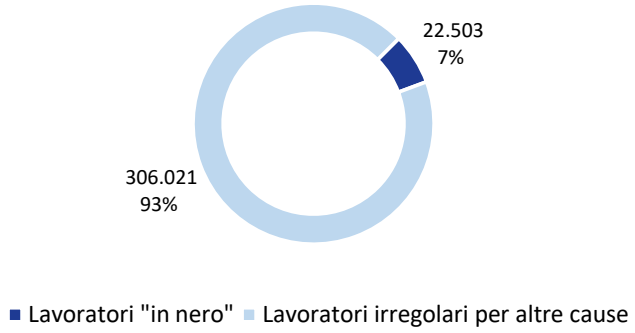
FIGURA IV.2.1.2: ATTIVITA' DI VIGILANZA ANNO 2025 - ISPEZIONI DEFINITE: ESITI IRREGOLARI E REGOLARI



Nel 2025, si ribadisce, sono state definite 112.768 ispezioni e sono state verificate e tutelate 328.524 posizioni lavorative interessate da irregolarità, nel cui computo sono compresi:

- 22.503 lavoratori "in nero", pari al 6,85% del totale degli irregolari;
- 306.021 lavoratori irregolari per altre cause.

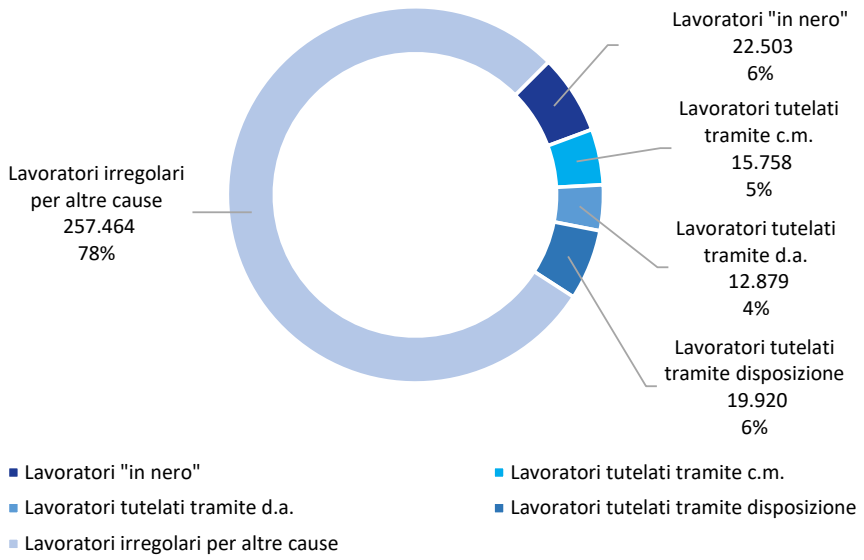
FIGURA IV.2.1.3: LAVORATORI IRREGOLARI ANNO 2025



Nello specifico, escluso il lavoro nero, le posizioni lavorative irregolari includono:

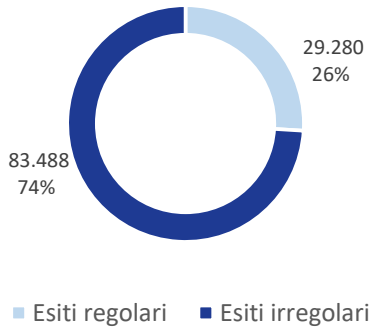
- 15.758 lavoratori tutelati attraverso la conciliazione monocratica e 12.879 lavoratori tutelati mediante diffida accertativa, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 11 e 12 D.lgs. n. 124/2004;
- 19.920 lavoratori tutelati tramite disposizione (art. 14 D.lgs. n. 124/2004).

FIGURA IV.2.1.4: DETTAGLIO LAVORATORI IRREGOLARI ANNO 2025



Nel quadro della tutela sostanziale garantita in via generale ai lavoratori, sono state definite 112.768 ispezioni, con un tasso di irregolarità pari al 74%, come da Figura IV.2.1.5.

FIGURA IV.2.1.5: TASSO DI IRREGOLARITÀ ANNO 2025



All'esito degli accertamenti svolti il recupero di contributi e premi evasi assicurato è risultato pari ad un importo complessivo di € 1.290.424.538.

TABELLA IV.2.1.3: RECUPERO CONTRIBUTIVO - RAFFRONTO ANNI 2024-2025

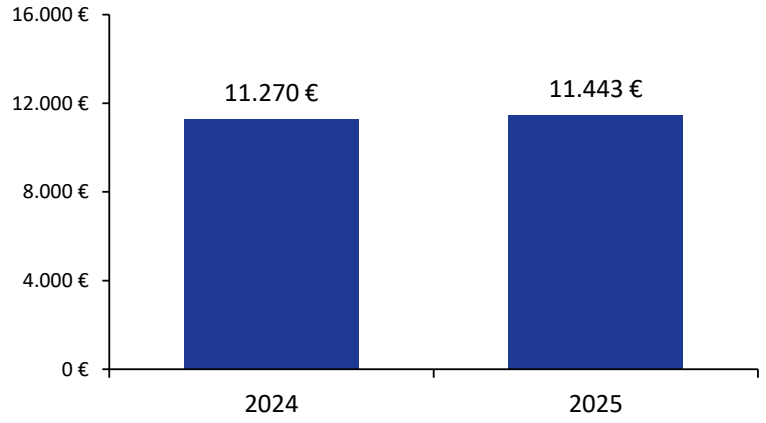
	2024	2025
Numero esiti definiti nel corso dell'anno di riferimento*	108.267	112.768
Recupero contributivo	1.220.159.317 €	1.290.424.538 €
Recupero contributivo medio annuo per esito definito	11.270 €	11.443 €

*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 € 11.443.

Considerando esclusivamente le ispezioni con esito irregolare, la media sale a 4 posizioni lavorative tutelate e a un recupero previdenziale pari ad € 15.456.

FIGURA IV.2.1.6: RECUPERO CONTRIBUTIVO DAL 2024 AL 2025



Nel corso dell'anno 2025, l'attività di vigilanza assicurativa è stata pianificata e sviluppata secondo linee di intervento mirate, in coerenza con gli obiettivi strategici delineati dal Consiglio di indirizzo e vigilanza, a rafforzare l'efficacia dei controlli e a promuovere una cultura improntata alla legalità e alla piena tutela dei lavoratori.

Le verifiche ispettive sono state orientate 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.

A tal riguardo, su un totale di 7.108 pratiche definite - relative ad accertamenti avviati nel 2025 e in anni precedenti - sono state riscontrate irregolarità in 6.664 aziende, pari al 93,75% del totale.

Il risultato ottenuto è da attribuire alla preventiva attività di analisi e selezione, supportata dagli strumenti di business intelligence dell'Istituto, che ha consentito di concentrare l'azione di vigilanza sui contesti maggiormente esposti a fenomeni di irregolarità assicurativa, contribuendo a mantenere elevato il livello di efficacia dell'attività accertativa anche a fronte del progressivo ridimensionamento della forza ispettiva

L'attività di liquidazione dei verbali ha determinato richieste di premi per un importo complessivo di euro 112.463.244, di cui euro 37.437.563 riconducibili all'attività di vigilanza amministrativa.

L'azione di contrasto al lavoro irregolare ha consentito di regolarizzare n. 31.722 lavoratori, di cui n. 1.635 impiegati in nero.

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

Per quanto riguarda la programmazione dell'attività di vigilanza assicurativa per l'anno 2026, l'Istituto ha proceduto all'individuazione dei settori e delle attività verso cui indirizzare l'attività ispettiva, in attuazione degli indirizzi strategici definiti dal Consiglio di indirizzo e vigilanza nella Relazione programmatica 2027 – 2029.

Le verifiche ispettive saranno orientate alla corretta determinazione del rischio assicurato, con particolare attenzione all'inquadramento gestionale, alla classificazione tariffaria delle imprese e all'emersione di situazioni di lavoro irregolare e saranno svolti anche gli accertamenti su infortuni gravi, mortali e malattie professionali, al fine di assicurare tempestivamente le prestazioni previste dalla legge in favore degli infortunati e dei familiari.

La cooperazione internazionale in ambito contributivo

Anche nel corso dell'anno 2025 l'Ispettorato Nazionale del Lavoro ha dedicato costante attenzione all'attività in ambito internazionale attraverso la proficua collaborazione con gli organi di controllo degli altri Stati membri, la partecipazione a gruppi di lavoro su specifiche tematiche nelle materie di competenza e a iniziative formative, visite di studio e attività ispettive concertate e congiunte promosse e realizzate in collaborazione con l'European Labour Authority (ELA), il Committee of Senior Labour Inspectors (SLIC) e altri organismi europei e internazionali (ILO, EU-OSHA, G20-OSH, etc.).

In particolare, l'Agenzia ha assicurato il proprio contributo alla rete di cooperazione con gli ispettorati degli altri Stati membri, soprattutto con riferimento alla prevenzione e al contrasto degli illeciti connessi alla mobilità transnazionale dei lavoratori, al distacco transnazionale, al lavoro non dichiarato, allo sfruttamento lavorativo e alla tratta degli esseri umani.

È proseguita altresì la collaborazione con gli Ispettorati di Francia, Spagna, Portogallo, nell'ambito della specifica attività di cooperazione multilaterale promossa e supportata da ELA, e con gli Ispettorati dei Paesi Bassi e di altri Paesi membri dell'Unione europea, anche attraverso la partecipazione a incontri multilaterali e programmi di scambio di esperienze.

L'INL ha assicurato una presenza attiva nei tavoli europei dedicati alla mobilità del lavoro, al contrasto del lavoro sommerso, alla cooperazione ispettiva e allo sviluppo di metodologie innovative volte a incrementare l'efficacia dell'attività di vigilanza.

L'Agenzia ha confermato inoltre il proprio impegno nella pianificazione e realizzazione di specifici interventi ispettivi concertati e congiunti, finalizzati a contrastare fenomeni di dumping sociale, sfruttamento lavorativo e violazioni delle normative europee in materia di lavoro e sicurezza sociale, in collaborazione con le autorità competenti degli altri Stati membri e con il supporto operativo dell'ELA.

Al riguardo, per l'anno 2025:

- la partecipazione agli eventi ELA dedicati alla mobilità del lavoro nell'Unione europea, tra cui il programma formativo "*Basics of EU Labour Mobility*", svoltosi a Bucarest nel mese di maggio 2025;
- la partecipazione alle attività formative ELA e CORTE sull'applicazione della legislazione sociale nel trasporto su strada, tenutesi a Lione il 2 e 3 aprile 2025;
- la partecipazione al *Peer learning dialog* sulla responsabilità nella catena di subappalti svoltosi a Bratislava, il 3 e 4 luglio 2025

- la partecipazione al W*orkshop on enforcing EU labour mobility rules in the aviation sector*, organizzato da ELA, svoltosi a Colonia (Germania) 8-9 luglio 2026;
- la partecipazione ai moduli del programma ELA di *modular training for Cross-border Inspectors*, tenutisi a Bratislava nei mesi di giugno e dicembre 2025;
- la partecipazione alla *ELA Summer School* con incontri tenutisi a Firenze dal 14 al 18 luglio 2025, dedicati ai temi della mobilità del lavoro e della cooperazione ispettiva europea;
- la partecipazione ai *Peer Learning Dialogues* organizzati da ELA a Bratislava il 2 e 3 ottobre 2025, con focus sullo scambio di esperienze tra autorità ispettive nazionali;
- la partecipazione alla 18ª e alla 19ª riunione plenaria della *European Platform Tackling Undeclared Work* e alla 19ª riunione del *Working Group on Inspections*, svoltesi a Bratislava dall'8 al 10 aprile e al 4 al 6 novembre 2025;
- la partecipazione alle riunioni del Forum ELA sul distacco dei lavoratori (*Posting of Workers Forum*) tenute rispettivamente a Bratislava il 1° e 2 aprile e a Bruxelles il 13 novembre 2025;
- la partecipazione al *workshop ELA on complex cases and enforcement challenges in relation to EU labour mobility and social security rules*, tenutosi a Bratislava il 27 novembre 2025;
- l'organizzazione e la partecipazione al corso di formazione ELA per Ispettori del lavoro e della previdenza sociale italiani, svoltosi a Roma il 20 e 21 novembre 2025.

Inoltre, sempre nell'ambito delle attività di cooperazione transnazionale, l'INL:

- ha partecipato a workshop e iniziative promosse dall'OSCE in materia di prevenzione e contrasto della tratta degli esseri umani e dello sfruttamento lavorativo, tra cui *il Workshop on Strengthening the capacity of labour inspectors in identification and referral of victims of human trafficking stemming from the humanitarian crisis*, tenutosi a Roma il 21 e 22 maggio 2025 e il *Symposium on Combating Trafficking in Human Beings in the Mediterranean Region*, organizzato presso il CoESPU (Centre of Excellence for Stability Police Units) di Vicenza nel dicembre 2025;
- su proposta dell'INL, ELA ha costituito nell'ambito del *WG Inspections*, il Sottogruppo per la Gestione dei grandi eventi, presieduto dall'Italia e al quale hanno aderito altri 6 Stati Membri con il principale obiettivo di condividere le migliori pratiche sulla pianificazione delle ispezioni e delle attività informative relative ai grandi eventi.
- ha preso parte a visite di studio e iniziative di scambio di buone pratiche sul contrasto al lavoro non dichiarato organizzate in Spagna, Lituania e Norvegia;
- ha partecipato a programmi di cooperazione multilaterale coordinati dall'ELA in Portogallo, Francia e altri Stati membri, con particolare riferimento ai lavoratori di Paesi terzi e ai fenomeni di mobilità transfrontaliera;
- ha promosso e partecipato a ispezioni concertate e congiunte nei settori forestale, delle costruzioni, della cantieristica navale e dell'aviazione civile, realizzate in collaborazione con le autorità competenti di Spagna, Portogallo, Francia, Paesi Bassi, Austria e Belgio;
- ha partecipato ad attività di follow-up ispettivo e di cooperazione amministrativa con i Paesi Bassi, con particolare riferimento ai casi di mobilità transnazionale dei lavoratori.

Il personale ispettivo dell'INL ha infine continuato a svolgere un ruolo attivo nell'utilizzo del sistema IMI (*Internal Market Information System*), sia per l'acquisizione di informazioni dalle autorità competenti degli altri Stati membri in materia di distacco transnazionale e mobilità del lavoro, sia per la gestione delle richieste di cooperazione provenienti dagli organi di controllo degli altri Paesi membri Ue, anche con il supporto dei referenti centrali dell'Agenzia e del NIMIC nazionale.

In particolare, attraverso il sistema IMI, nel corso del 2025 sono state ricevute n.103 richieste di collaborazione in materia di distacco transnazionale di lavoratori e sono state inoltrate n. 127 richieste alle autorità competenti degli altri Stati membri dell'Unione europea.

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

L'attività di vigilanza documentale

L'attività di vigilanza documentale consiste nell'effettuazione di controlli *on desk* attraverso l'utilizzo delle banche dati dell'Istituto o di altre pubbliche amministrazioni. Al fine di indirizzare i controlli verso le posizioni contributive a maggiore rischio di evasione, viene condotta preliminarmente un'attività di analisi dei dati, contributivi e di altra natura, che porta alla costruzione di indicatori, deterministici o probabilistici, utili ad individuare soggetti giuridici con posizioni potenzialmente anomale. Gli indicatori calcolati possono essere semplici, quando nascono dal confronto tra due grandezze, oppure complessi, qualora implichino una combinazione simultanea di variabili in input che stimano, attraverso modelli di regressione, il valore teorico della variabile dipendente.

In via generale, i controlli istruttori condotti sulle posizioni a rischio producono una serie di possibili "*output*":

- notifica di diffide accertative, anche attraverso il procedimento previsto dall'art. 30, commi 10 e ss. del decreto-legge 2 marzo 2024, n.19;
- invio di lettere di compliance, previste dall'art. 30, commi da 5 a 7, del decreto-legge richiamato, al fine di stimolare la regolarizzazione spontanea del contribuente;
- annullamento di rapporti di lavoro fittizi, dichiarati allo scopo di richiedere le prestazioni erogate dall'istituto secondo la normativa vigente: tale attività genera le cd. "minori uscite"[53];
- segnalazioni qualificate alla funzione ispettiva, per verifiche concrete sul campo, nel quadro del più generale coordinamento di INL in materia.

L'attività mira al recupero contributivo in tutti i casi in cui i contribuenti, attraverso le dichiarazioni mensile rese all'Istituto, abbiano illecitamente ridotto gli obblighi a loro carico, rappresentando in maniera non corretta il carico contributivo o riducendolo impropriamente o, nell'ipotesi di lavoro sommerso, omettendo in tutto o in parte la rappresentazione dei rapporti di lavoro esistenti.

Di seguito, si fornisce una tabella contenente la serie storica degli importi derivanti dalle attività di vigilanza documentale a partire dal 2020, da cui si evince che, nel 2025, l'attività ha raggiunto il suo massimo in termini di importi a bilancio con oltre 428 milioni di euro accertati, al netto delle sanzioni civili.

[53] I rapporti di lavoro fittizi accertati *on desk* comportano l'emissione di un provvedimento amministrativo di disconoscimento del rapporto di lavoro dichiarato: tale attività consente all'Istituto un risparmio di prestazioni, potenziali od effettive, richiedibili dal lavoratore.

TABELLA IV.2.2.1: MAGGIORI ENTRATE E MINORI USCITE DA VIGILANZA DOCUMENTALE - SERIE STORICA

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%
2025	368.949.933	5,00%	59.226.268	-16,07%	428.176.201	1,48%	190.471.147	-11,68%

Fonte: Mo. Vi. Do. (Cruscotto integrato monitoraggio vigilanza documentale)

Il **numero totale di controlli** effettuati, intesi come verifiche sulla regolarità delle dichiarazioni contributive rese da un soggetto giuridico è rappresentato nella tabella in calce tramite il confronto tra i valori del 2024 e i corrispondenti valori registrati nel 2025:

TABELLA IV.2.2.2: NUMERO CONTROLLI TOTALI

Controlli	al 31/12/2024	al 31/12/2025	variazione assoluta	variazione %
Numero verifiche	190.396	168.781	-21.615	-11%
Irregolarità riscontrate	140.602	123.336	-17.266	-12%
Rapporti di lavoro fittizi	3.805	4.505	700	18%

Fonte: Piano annuale della vigilanza documentale e ispettiva 2026

La diminuzione del numero dei controlli si spiega, da un lato, con il costante incremento del volume di attività, verificatosi nell'ultimo quinquennio (a fronte di un organico dedicato all'attività nelle articolazioni territoriali dell'Istituto costante o in diminuzione); dall'altro, con un aumento dell'importo medio e della complessità degli accertamenti. Occorre considerare, inoltre, che la ripetuta applicazione nel tempo di alcuni indicatori, soprattutto di tipo deterministico, produce un effetto deterrente: il contribuente, cioè, a seguito di un accertamento ricevuto, adegua spontaneamente il proprio comportamento nei periodi di competenza successivi.[54]

La percentuale di soggetti irregolari sul totale dei controlli effettuati si attesta al 73%, in linea con il risultato dell'anno precedente; inoltre, il numero di rapporti di lavoro fittizi accertati è aumentato del 18%.

Al fine di dimensionare il numero dei controlli svolti, di seguito si riporta l'incidenza dei controlli in relazione alla platea di contribuenti di riferimento:

TABELLA IV.2.2.3: 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%
2025	168.781	804.464	1.601.444	2.405.908	7,02%	10,54%

Fonte: Piano annuale della vigilanza documentale e ispettiva 2026

Come sopra specificato, i contributi dovuti, quantificati tramite le diffide accertative, concorrono alla realizzazione delle **maggiori entrate** dell'Istituto.

La tabella seguente fornisce il numero delle diffide e gli importi accertati nel 2025 operando una distinzione secondo le principali attività di controllo effettuate:

[54] Tra gli obiettivi dell'attività nel 2026 figura proprio la misurazione dell'entità di tale effetto, da condurre confrontando il comportamento dei contribuenti prima e dopo la notifica degli atti di controllo dell'Istituto.

TABELLA IV.2.2.4: PRINCIPALI ATTIVITÀ DI CONTROLLO EFFETTUATE

Recupero	N° diffide	Importo totale diffidato	Importo medio per diffida
Corretta esposizione imponibili eccedenti il Massimale Contributivo	3.111	51.431.502	9.422,28
Esonero giovani L. 178/2020 (cd. "Under 36")	3.527	33.232.393	5.210,01
Esonero giovani L. 205/2017	1.278	6.658.394	1.761,57
Versamento del "ticket licenziamento" (art.2, co. 31°, L. 92/2012)	47.170	83.093.113	3.103,24
Benefici ass. in deroga apprendisti II livello (art. 47, co. 4°, D. Lgs. 81/2015)	9.339	28.981.138	13.426,26
Decontribuzione SUD	910	12.217.895	2.870,15
Prestazione ANF	1.676	4.810.370	8.962,63
Contributo addizionale integrazioni salariali pagamento diretto (RACE)	3.396	30.437.084	9.589,27
Contributo CIGO ridotto per aziende industriali fino a 50 dip.	3.191	30.599.373	98,82
Contribuzione virtuale in edilizia	27.633	2.730.653	12.659,29
Iscrizione d'ufficio nella gestione commercianti (Poseidone)	4.057	51.358.737	9.422,28

Fonte: Piano annuale della vigilanza documentale e ispettiva 2026

Nel complesso, si rileva la diminuzione degli addebiti per tutte le attività già oggetto di azioni di contrasto avviate negli anni precedenti. In alcuni casi, l'Istituto ha modificato le modalità di erogazione della prestazione (ad es. ANF), in altri (ad es. massimale contributivo) ha fornito strumenti online di consultazione che riducono la possibilità di errori involontari. Le nuove attività, come i controlli avviati in materia di apprendistato, hanno comunque sostenuto le maggiori entrate determinando il risultato complessivo dell'anno.

Nella tabella seguente si espongono i dati storici degli importi complessivi delle diffide accertative, a partire dal 2020, con indicazione separata delle sanzioni civili addebitate ai sensi dell'art. 116, comma 8 della legge 388/2000[55]:

TABELLA IV.2.2.5: 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
2025	105.267	284.507.477	-2,52%	2.703	47.076.988	331.584.466

L'ammontare delle sanzioni civili, in particolare, risente in diminuzione dei recenti interventi normativi che consentono al contribuente di ridurre fino alla metà le somme dovute a seguito di un pagamento tempestivo effettuato entro i 30 giorni successivi alla notifica dell'accertamento o alla contestazione.

Il complesso degli accertamenti effettuati dà luogo ai successivi incassi, che misurano le somme effettivamente versate all'Istituto. Gli incassi costituiscono, di per sé, un indicatore di efficacia dell'attività realizzata dall'Istituto: il fatto che il contribuente saldi i propri debiti contributivi senza attendere la fase a ruolo né promuovere ricorsi sul piano amministrativo e giurisdizionale, costituisce un elemento sintomatico della fondatezza dell'accertamento e dell'adeguatezza dell'istruttoria svolta. Per ciò che concerne il totale degli accertamenti dell'anno, il totale incassato al 31 dicembre 2025, con riferimento alla sola fase amministrativa, è pari a 190.471.147 euro. Si tratta di un dato per sua natura parziale: gli incassi, ovviamente, proseguono presso l'agente della riscossione (fase a ruolo) anche oltre l'anno solare in cui l'accertamento si è prodotto, seguendo il normale iter di riscossione.

Con riguardo, infine, alle "minori uscite", 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 esposte dai datori di lavoro a seguito degli

[55] Nel 2024, a partire dal 1° settembre, l'importo delle sanzioni risente degli effetti dell'articolo 30 del decreto-legge 2 marzo 2024, n. 19, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 aprile 2024, n. 56. Le sanzioni esposte in tabella sono quelle cristallizzate alla data di emissione della diffida accertativa.

accertamenti effettuati. Le attività di controllo di questo tipo hanno portato ad un risparmio totale di 59.226.268 euro.

Le attività indirizzate al contrasto del lavoro sommerso

Come specificato in apertura di paragrafo, parte dell'attività di vigilanza documentale è dedicata all'accertamento del lavoro sommerso, quindi all' individuazione di rapporti di lavoro non rappresentati, in tutto o in parte, nelle denunce contributive mensili. Di seguito un resoconto delle principali iniziative in tale ambito.

La quantificazione contributiva dei verbali redatti da altri enti ispettivi

Tra le attività rilevanti ai fini del contrasto al lavoro sommerso rientra la gestione degli accertamenti ispettivi degli altri enti, che si sostanzia nella quantificazione delle somme dovute ai fini contributivi e nella generazione delle conseguenziali denunce Uniemens.

Si riportano, di seguito, il numero e gli importi relativi ai verbali lavorati nel 2025, aggregati per ente di provenienza del verbale. L'attività ha generato accertamenti contributivi per un importo complessivo di 33.750.208 euro.

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.	6.995	57,10%	4.307	69,79%	47.044.829	71.410.542	24.365.713
I.N.A.I.L.	415	3,39%	86	1,39%	5.020.019	5.696.115	676.096
G.D.F.	4.505	36,77%	1.609	26,07%	9.548.069	17.222.454	7.674.385
Agenzia delle entrate	5	0,04%	2	0,03%	60.706	73.402	12.696
P.S.	42	0,34%	27	0,44%	9.228	13.233	4.005
Carabinieri	289	2,36%	140	2,27%	499.094	1.516.407	1.017.313
Totale	**12.251**		**6.171**		**62.181.945**	**95.932.153**	**33.750.208**

Fonte: Piano annuale della vigilanza documentale e ispettiva 2026

La Piattaforma di gestione delle azioni di compliance e di contrasto al lavoro sommerso: l'incrocio UniEmens/Comunicazioni obbligatorie al Ministero del Lavoro

A dicembre 2024 l'Istituto ha rilasciato la **"Piattaforma di gestione delle azioni di compliance e di contrasto al lavoro sommerso"**.[56] In particolare, la piattaforma è stata utilizzata per l'analisi della congruità delle denunce Uniemens con le comunicazioni obbligatorie al Ministero del Lavoro (COB).

Mediante i dati provenienti dalle banche dati disponibili, sono stati individuati rapporti di lavoro attivi non dichiarati in Uniemens ed avviato 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 ricevono una lettera di compliance con 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[57] i cui esiti sono stati già classificati, sono pari a 26.648, di cui 17.447 già presentano un esito specifico: il totale degli imponibili esposti e dei contributi recuperati è pari, rispettivamente, a 4.906.960 euro e 1.649.869 euro, che corrispondono a una stima di circa 275 unità di lavoro FTE (*full time equivalent*) su base annua.

[56] Il rilascio della piattaforma è stato previsto nell'ambito del Piano nazionale per la lotta al lavoro sommerso, adottato con Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 221 del 19 dicembre 2022 in attuazione della Riforma 1.2 della Missione 5 del PNRR.

[57] I dati esposti sono aggiornati al 31 agosto 2026.

Il recupero medio per ogni lettera inviata e classificata è pari a circa 94 euro e 0,015 FTE.[58] I contribuenti che regolarizzano la propria posizione espongono mediamente 4330 euro di imponibile e 1.449 euro di contributi recuperati.

TABELLA IV.2.2.7: ESITI DELL'ATTIVITA' DI COMPLIANCE – INCROCIO UNIEMENS/COMUNICAZIONI OBBLIGATORIE	
Lettere inviate	26.648
di cui Lettere inviate con esito definito	17.447
di cui Lettere senza risposte	13.310
Regolarizzazione di lavoratori "segnalati"	1.074
Totale imponibili regolarizzati	4.906.960
Totale contributi regolarizzati	1.649.869

Tali somme sono riconducibili al solo effetto "diretto", cioè alla regolarizzazione delle posizioni dei lavoratori effettivamente indicati nelle lettere di compliance. Il comportamento del contribuente, tuttavia, potrebbe avere ad oggetto anche "aggiustamenti" complessivi sull'esposizione della forza lavoro, estendendosi anche a lavoratori non necessariamente segnalati nella lettera di compliance. È in corso di misurazione il cd. "effetto indiretto" dell'attività di compliance che ha ad oggetto:

- regolarizzazioni di rapporti di lavoro non segnalati nella lettera di compliance ma verificatesi a seguito di essa;
- aumento della forza lavoro corrente esposta a partire dal primo periodo contributivo successivo alla ricezione della lettera.

Al fine di completare il procedimento iniziato con l'invio delle lettere di compliance, è necessario avviare una fase successiva di gestione dei casi riguardanti i contribuenti che non hanno fornito chiarimenti rimanendo inerti. Circa la metà delle lettere inviate (13.310 su 26.648), infatti, non hanno fatto registrare un riscontro significativo: per tali contribuenti, pertanto, sarà avviata un'attività di regolarizzazione d'ufficio di tutti i rapporti di lavoro dichiarati nelle COB. Tale intervento, oltre a comportare effetti diretti di per sé attraverso l'emissione di diffide accertative, potrebbe provocare una maggiore efficacia dell'attività di compliance stessa, inducendo il contribuente a tenere nella dovuta considerazione la lettera bonaria inizialmente ricevuta.

Gli Indicatori Sintetici di Affidabilità Contributiva (ISAC)

Normativa e "governance"

Gli indici sintetici di affidabilità contributiva (di seguito, ISAC) sono indicatori statistico-economici elaborati mediante una metodologia che combina l'utilizzo di dati di natura contributiva e di natura fiscale, per verificare la congruità della forza lavoro dichiarata dal datore di lavoro; la finalità della loro elaborazione risiede nella necessità di individuare e prevenire la sottrazione di basi imponibili all'imposizione contributiva.

L'introduzione sperimentale degli ISAC nasce nell'ambito del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), Missione 5, Componente 1, Riforma 1.2, la cui prima attuazione è avvenuta tramite il "Piano Nazionale per la lotta al lavoro sommerso", adottato con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, 19 dicembre 2022, n. 221.

Successivamente, il decreto-legge 28 ottobre 2024, n. 160, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 dicembre 2024, n. 199, ha introdotto nella normativa interna gli ISAC, limitatamente a otto settori economici totali. In particolare, l'articolo 1, comma 5, del citato decreto-legge n. 160/2024, prevede l'introduzione sperimentale degli ISAC, a decorrere dal 1° gennaio 2026, per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni, al fine di promuovere il rispetto degli obblighi

[58] Per dare un'idea dell'ordine di grandezza potenziale dell'attività, si può affermare che ogni 66 lettere di compliance viene regolarizzato 1 lavoratore FTE, tenendo conto del solo effetto diretto. Se in un anno fossero inviate 2.000.000 di comunicazioni di compliance, si avrebbero 30.000 lavoratori FTE regolarizzati. L'obiettivo di procedere all'invio massivo di 2.000.000 di comunicazioni appare pienamente perseguibile, considerato che i relativi costi di trasmissione sono pressoché trascurabili e che il contenuto delle stesse può riguardare ulteriori tipologie di anomalie, rilevabili dagli archivi amministrativi o desumibili mediante l'impiego di indicatori probabilistici. Il conseguimento di tale obiettivo richiede principalmente l'adozione di un adeguato assetto organizzativo. Inoltre, i risultati dell'attività sono suscettibili di progressivo miglioramento nel tempo, anche attraverso la riduzione del tasso di falsi positivi.

in materia contributiva, destinando, ai sensi del successivo comma 10 del medesimo articolo, specifiche risorse a valere sugli stanziamenti relativi alla Missione 5, Componente 2, Investimento 5, del PNRR.

La "*governance*" degli ISAC ha coinvolto sia il Ministero del lavoro, sia INPS, oltre che SOGEI SpA[59]: in particolare, per assicurare la necessaria continuità delle attività connesse a progetto, è stato nominato un Comitato attuativo, composto da rappresentanti delle diverse amministrazioni coinvolte e da un esperto nominato da INPS. Il Comitato ha assicurato lo svolgimento di un ampio e costante confronto con le parti sociali, datoriali e dei lavoratori, oltre che il necessario supporto tecnico propedeutico alla scelta dei settori ed alla definizione dei contenuti del decreto interministeriale.

I commi 7 e 8 del medesimo articolo 1 del decreto-legge n. 160/2024[60] prevedono l'adozione di un decreto interministeriale per l'approvazione degli ISAC al fine di disciplinarne gli aspetti fondamentali. Pertanto, con il decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle finanze, 27 febbraio 2026, sono stati introdotti e approvati gli ISAC per i primi due settori ("Commercio all'ingrosso alimentare", codice M21U in ambito ISA, e "Strutture ricettive alberghiere ed extralberghiere", codice G44U in ambito ISA). Come disposto dall'articolo 1, comma 6, del D.I. 27 febbraio 2026, il campo di applicazione degli ISAC coincide con quello degli indicatori sintetici di affidabilità fiscale (ISA) dell'Agenzia delle entrate. Con il medesimo D.I. sono state definite le premialità, i criteri e le modalità per l'aggiornamento periodico degli ISAC e le ipotesi di esclusione dell'applicabilità degli stessi per determinate tipologie di datori di lavoro.

Fonti informative ed indicatori utilizzati per i primi due settori

Le fonti informative utilizzate ai fini dell'individuazione dei datori di lavoro ai quali inviare la comunicazione di compliance a seguito dell'introduzione degli ISAC sono sia contributive (flussi UniEmens) che di origine fiscale (dati ISA), nonché derivanti dalla cooperazione applicativa (dati UNISOMM tratti dalle Comunicazioni Obbligatorie inviate al Ministero del Lavoro e delle politiche sociali). In particolare, tra gli altri sono stati utilizzati i quadri B e C dei modelli ISA, contenenti tutte le informazioni specifiche relative ai datori di lavoro di ciascun settore, utili a ricostruire le peculiarità organizzative di ciascuno e a definire il "Modello di business" ("Mob") di appartenenza. I "Mob" sono derivati dalle elaborazioni in ambito ISA e consentono un confronto omogeneo tra datori di lavoro del tutto simili.

I dati del flusso UniEmens forniti hanno ad oggetto la forza lavoro dichiarata distinta per ciascuna tipologia contrattuale, sia in termini di "unità di lavoro" che in termini di "giornate" effettivamente lavorate, aggregate per soggetto giuridico e senza alcun riferimento a dati individuali dei lavoratori.

Per quanto riguarda i dati relativi alla presenza di eventuali appalti e/o subappalti, nell'ambito dei dati ISA la variabile "Costo per acquisti" contiene, sebbene in forma aggregata, anche i costi sostenuti da ciascun datore di lavoro per eventuali esternalizzazioni.

Tali fonti informative sono combinate in modo tale che il confronto tra le informazioni di origine fiscale, contenute nei modelli ISA, con i dati contributivi relativi alla forza lavoro impiegata dai datori di lavoro, desunti dai flussi UniEmens, oltre che da UNISOMM per la parte relativa all'utilizzo di lavoratori in somministrazione, generi specifici indicatori, distinguibili nelle seguenti cinque categorie:

[59] Sulla base di un Accordo Quadro stipulato, il Ministero del Lavoro, nelle sue articolazioni competenti, è individuato quale amministrazione titolare del Progetto ISAC, mentre l'INPS è individuato quale soggetto attuatore. La normativa primaria, inoltre, individua quale soggetto esecutore SOGEI SpA, anche alla luce dell'esperienza già maturata in ambito ISA, i cui dati sono ampiamente utilizzati per la costruzione degli ISAC.

[60] Di seguito il testo completo dei commi citati: "7. 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, sono approvati gli ISAC per i primi due settori di cui al comma 6 e sono stabiliti le premialità 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. 8. Con le medesime modalità di cui al comma 7 è stabilita l'estensione graduale degli ISAC ad almeno sei ulteriori settori a rischio di evasione ed elusione contributiva, entro il 31 agosto 2026".

1) indicatori che mettono a confronto una grandezza fiscale dichiarata in ISA e una grandezza contributiva (p.e. "Valore dei beni strumentali per addetto");
2) indicatori che confrontano il numero di giornate prestate da una categoria contrattuale sul totale (p.e. "Quota di impiego di lavoro part-time sul totale");
3) un indicatore complesso, che utilizza molteplici dati in input ed è costituito da un modello di stima predittivo della forza lavoro teorica, tenuto conto dei Mob attribuiti a ciascun datore di lavoro nell'ambito del sistema ISA;
4) indicatori di "presenza/assenza dichiarazione", che rilevano le discordanze tra la presenza di lavoro dipendente in un ambito ma non nell'altro
5) indicatori specifici di ciascun settore (p.e. "numero di veicoli per addetto" o "Numero totale dei posti letto fissi per addetto".

Per quanto riguarda gli scostamenti dei calcoli effettuati dai valori attesi, sono stati individuati due livelli:

- "Lieve", che, per ciascun indicatore, evidenzia i datori di lavoro che, generalmente, si collocano nell'ultimo decile della distribuzione;
- "Significativo", che è applicato per i posizionamenti oltre il 95° percentile o, in alternativa, oltre la mediana della differenza in giornate stimata per l'ultimo decile.

Le lettere di *compliance* e i primi dati

In attuazione degli impegni assunti dallo Stato italiano nell'ambito del PNRR e ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del D.I. 27 febbraio 2026, l'INPS ha trasmesso, entro il 31 marzo 2026, ai datori di lavoro rientranti nei due settori economici di prima applicazione "M21U" e "G44U", di cui all'articolo 1 del medesimo D.I., una comunicazione di compliance riportante le risultanze di eventuali scostamenti dai valori normali degli indicatori connessi al modello ISAC di riferimento, ai fini del conseguimento del target del PNRR, di cui alla Misura 5, Componente 1, Riforma 1.2.

Nella lettera di compliance vengono comunicati a tutti i datori di lavoro, anche se privi di scostamenti, i risultati derivanti dal calcolo degli ISAC.

Ai sensi della normativa vigente, la lettera di compliance non ha la natura giuridica di un atto di accertamento, né determina, di per sé, alcuna irregolarità nei confronti del datore di lavoro (cfr. l'art. 2, comma 1, del D.I. 27 febbraio 2026). L'obiettivo dell'attività di compliance, infatti, consiste nella possibilità per il datore di lavoro, sulla base dei dati trasmessi dall'Istituto, di operare una valutazione complessiva dell'aderenza della prassi aziendale alla normativa in materia di lavoro, adeguandosi ove necessario. Le misure connesse all'introduzione sperimentale degli ISAC previste nel decreto-legge n. 160/2024 e nei relativi provvedimenti di attuazione si inseriscono nell'ambito degli interventi che mirano al rafforzamento della compliance contributiva attraverso l'utilizzo di strumenti di analisi preventiva quali, appunto, gli ISAC.

La comunicazione di compliance specifica la presenza di eventuali scostamenti, "lievi" o "significativi", rispetto ai valori rientranti nella c.d. "fascia di normalità", così come determinata a seguito del calcolo degli indicatori.

La Circolare INPS n. 26 del 6 marzo 2026 illustra in modo analitico l'operazione, che, nel perimetro definito dalla norma, ha comportato il calcolo degli ISAC per 33.732 imprese dei due settori e l'invio di una prima *tranche* di lettere di compliance a 20.038 soggetti.

TABELLA IV.2.2.8: ESITO DELL'APPLICAZIONE DEGLI INDICATORI ISAC AI PRIMI DUE SETTORI

Ente Provenienza	Numero imprese del settore M21U	% su totale	Numero imprese del settore G44U	% su totale
Assenza di scostamenti	2.438	23,84%	5.513	23,45%
Scostamenti lievi	5.075	49,63%	11.305	48,09%
Scostamenti significativi	2.712	26,52%	6.689	28,46%
Totale	10.225		23.507	

Sulla base della previsione normativa, i datori di lavoro conformi al modello ISAC, per i quali non si rilevano scostamenti, otterranno effetti favorevoli da un riorientamento dell'attività di vigilanza: al termine dell'operazione, l'INPS trasmetterà l'elenco dei soggetti che rientrano nella

"fascia di normalità" all'Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL) e al Ministero del lavoro, che ne terranno conto ai fini della programmazione ispettiva (art. 2, c. 2, D.I. 27 febbraio 2026).

A seguito dell'attività di invio delle lettere, sarà effettuata entro la fine del 2026 un'attività di valutazione degli esiti della campagna al fine di identificare gli effetti indotti dalla ricezione delle missive, che terrà conto dei seguenti comportamenti adottati dal contribuente:

- regolarizzazioni di rapporti di lavoro in periodi contributivi pregressi, verificatesi a seguito della ricezione della lettera;
- aumento della forza lavoro corrente esposta a partire dal primo periodo contributivo successivo alla ricezione della lettera.

A seguito delle valutazioni effettuate, saranno definite le ulteriori attività di controllo nei confronti dei soggetti che, pur presentando scostamenti, non hanno fornito spiegazioni e non hanno integrato le dichiarazioni contributive.

Estensione degli ISAC ad ulteriori sei settori

Come previsto dalla normativa primaria, è stabilita l'estensione graduale degli ISAC ad almeno sei ulteriori settori a rischio di evasione ed elusione contributiva, con un decreto interministeriale in corso di emanazione.

In attesa del decreto, il Comitato attuativo già menzionato ha individuato gli ulteriori sei settori su cui saranno calcolati gli ISAC ed inviate le lettere di compliance, con un procedimento del tutto analogo a quello seguito per i primi due settori. Si tratta dei seguenti:

- DD07U - Produzione su misura e in serie di abbigliamento, accessori, biancheria per la casa e lavorazioni connesse;
- DG31U - Manutenzione e riparazione di autoveicoli, motocicli e ciclomotori;
- DG34U - Servizi di acconciatura;
- DG37U - Attività di bar, gelateria, pasticceria e produzione dolciaria;
- DG75U - Installazione di impianti elettrici, idraulico-sanitari e altri impianti;
- DM42U - Commercio al dettaglio di articoli medicali e ortopedici.

Di seguito, si riportano in dati relativi alle imprese coinvolte nella prosecuzione dell'attività ISAC, distinte per settore e con l'indicazione della percentuale di aziende che, sulla base delle fonti dichiarative analizzate, risultano avere lavoratori alle proprie dipendenze.

TABELLA IV.2.2.9: ULTERIORI SEI SETTORI ISAC – LA PLATEA DI RIFERIMENTO

Settore	Imprese	% con dipendenti
Abbigliamento e tessili	17.543	74%
Articoli medicali e ortopedici	2.551	58%
Installazione impianti	113.063	49%
Servizi di acconciatura	38.794	69%
Bar, gelaterie e pasticcerie	91.048	69%
Autoriparazione	49.035	61%

Il procedimento seguito per tali settori ricalcherà quanto già fatto nella fase iniziale. Analogamente, a seguito dell'invio delle lettere, saranno condotte le medesime attività di monitoraggio e di valutazione già in corso per i primi due settori.

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

V.1 ANALISI DELLE PLATEE IVA E IRPEF DA LAVORO AUTONOMO E IMPRESA

V.1.1 Introduzione

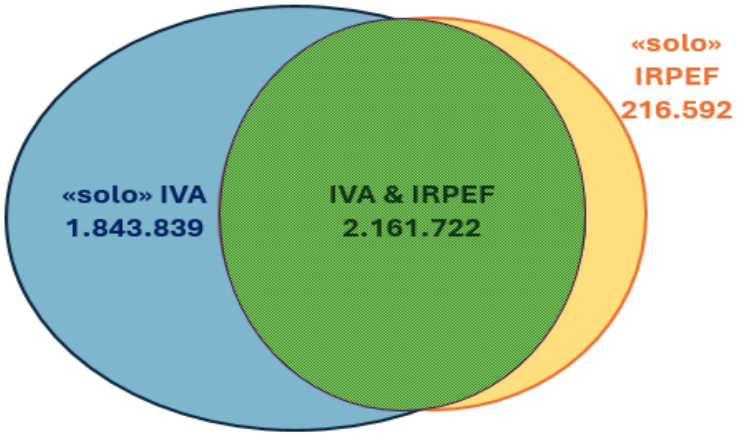
L'obiettivo di questo paragrafo è analizzare il grado di sovrapposizione delle platee di contribuenti tenuti al pagamento delle imposte IVA e IRPEF da lavoro autonomo e redditi di impresa[61]. A tal fine, viene in primo luogo fornita una fotografia della composizione delle platee di contribuenti con riferimento all'anno di imposta 2022; successivamente viene condotta una analisi temporale per esaminarne l'evoluzione delle platee. Tale studio consente di interpretare eventuali divergenze nei rispettivi *tax gap*, che potrebbero derivare da una diversa composizione dei contribuenti e dalle conseguenti differenze nei comportamenti di *compliance*.

V.1.2 Composizione delle platee

L'analisi della composizione delle platee è stata condotta identificando il numero di contribuenti che, **nell'anno di imposta 2022**, hanno presentato la **dichiarazione IVA e/o IRPEF[62]**. Complessivamente, i contribuenti interessati sono **4.222.153**, di cui (Figura V.1.1):

- 1.843.839 hanno presentato solamente la **dichiarazione IVA** (43%);
- 216.592 hanno presentato solamente la **dichiarazione IRPEF** (5%);
- 2.161.722 hanno presentato **entrambe le dichiarazioni** (52%).

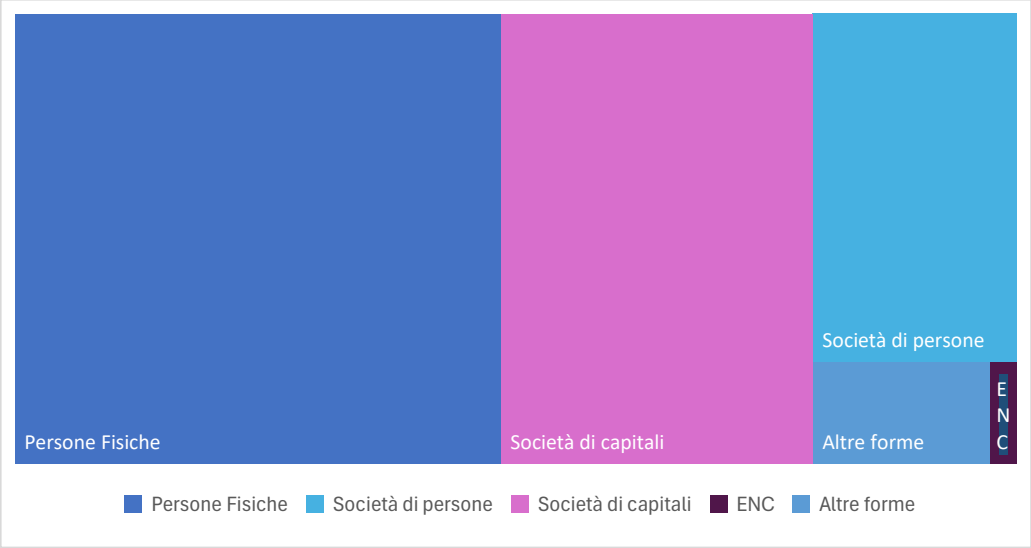
FIGURA V.1.1: SOVRAPPOSIZIONE DELLE PLATEE PER IVA E IRPEF – ANNO 2022



[61] Per brevità, nel prosieguo del documento, si utilizzerà il termine IRPEF per intendere IRPEF da lavoro autonomo e impresa.
[62] L'analisi effettuata in questo documento è basata sui microdati che permettono di esaminare le caratteristiche delle platee IVA e IRPEF.

La Figura V.1.1 mostra che le platee dei contribuenti tenuti al pagamento delle due imposte sono sovrapponibili per il 52%, ovvero il 52% dei contribuenti interessati hanno presentato entrambe le dichiarazioni per l'anno di imposta 2022. Le aree non sovrapponibili sono prevalentemente dovute alla presenza di soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA ma non soggetti all'obbligo di presentazione della dichiarazione IRPEF, come ad esempio le società di capitali e gli enti non commerciali e altre forme[63], come la Pubblica Amministrazione. Mentre il peso di queste ultime è poco rilevante sul totale dei contribuenti IVA (5%), il peso delle società di capitali è notevole (Figura V.1.2) rappresentando, nel 2022, circa il 31% dei contribuenti IVA. Infine, la quota residuale di soggetti tenuti al versamento della sola IRPEF è costituita principalmente da lavoratori occasionali, che non sono obbligati a presentare la dichiarazione IVA.

FIGURA V.1.2. COMPOSIZIONE DELLA PLATEA IVA PER FORMA GIURIDICA– ANNO 2022



La rilevante presenza di soggetti non tenuti al pagamento dell'IRPEF nella platea IVA rende opportuno procedere ad un'analisi più dettagliata della composizione delle due platee e dell'evoluzione temporale delle singole componenti per verificare la stabilità o meno delle platee e delle loro divergenze.

V.1.3 Analisi dell'evoluzione della platea IRPEF e IVA

L'evoluzione delle platee dei contribuenti IRPEF e IVA viene analizzata nel quinquennio 2019-2023 per individuare le principali variazioni nella composizione dei contribuenti per forma giuridica.

La platea dei soggetti **IRPEF titolari di partita IVA**, fotografata rispetto alle due diverse categorie di **persone fisiche** e **società di persone**[64], registra una riduzione complessiva del 7%, nel quinquennio considerato. Tale riduzione trova una corrispondenza nell'aumento **dei contribuenti in regime agevolato, quali forfettari e minimi** (+10%), dovuto sia al cambio di regime da ordinario ad agevolato sia alla nascita di nuove iniziative imprenditoriali. In particolare, nel 2023 si registra una notevole crescita dei contribuenti in regime agevolato (+3,2% rispetto al 2022), probabilmente

[63] Rientrano in questa categoria le forme giuridiche non altrove classificate (Associazioni, Fondazioni, etc. diversi dagli enti non commerciali), gli Enti Pubblici Economici e organismi internazionali.

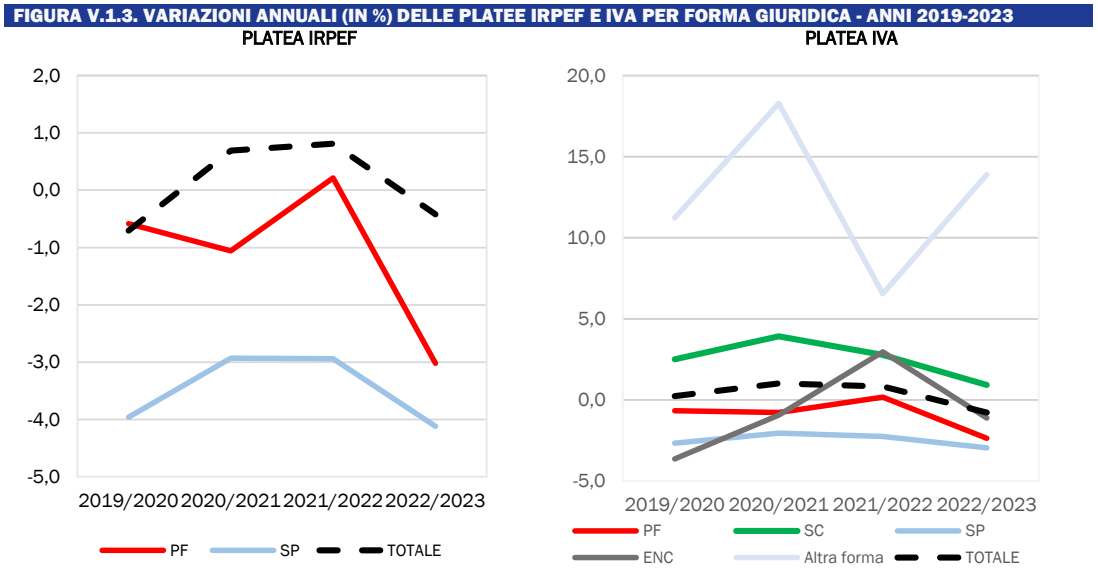
[64] Le stime del *gap* IRPEF si basano sulla platea delle persone fisiche e delle società di persone; pur tuttavia, l'analisi delle dinamiche dei contribuenti in regime agevolato risulta fondamentale per comprendere il quadro evolutivo delle altre due categorie in quanto strettamente connesse con la prima.

imputabile all'innalzamento della soglia da 65 mila a 85 mila euro dei ricavi soggetti a imposta sostitutiva[65].

L'analisi dell'evoluzione della **platea IVA** per forma giuridica mostra, in particolare, come **le persone fisiche e le società di persone** che hanno presentato una dichiarazione IVA registrano una **contrazione** nel periodo 2019-2023, rispettivamente pari al -4% e al -10%, probabilmente a favore dell'aumento dei contribuenti in regime agevolato (come già evidenziato nelle dinamiche della platea IRPEF).

Le **società di capitali**, invece, **aumentano sensibilmente** nel quinquennio considerato (+10%). Tale crescita si traduce in un incremento del loro peso nell'insieme dei contribuenti IVA e determina un **progressivo ampliamento della discrepanza tra le due platee**.

FIGURA V.1.3. VARIAZIONI ANNUALI (IN %) DELLE PLATEE IRPEF E IVA PER FORMA GIURIDICA - ANNI 2019-2023



V.1.3 Conclusione

L'analisi condotta in questo paragrafo ha individuato nella diversa **natura giuridica dei contribuenti soggetti a IVA e IRPEF da lavoro autonomo e impresa** la principale causa della **parziale sovrapponibilità** delle rispettive platee. Inoltre, l'esame della loro evoluzione nel tempo ha consentito di identificare nella **crescita delle società di capitali** la principale causa **dell'ampliamento del divario** tra i contribuenti interessati dalle due imposte.

Tale crescente differenziazione tra le platee potrebbe tradursi in effetti divergenti dei fattori strutturali e congiunturali sulla *compliance* fiscale, dando luogo a reazioni differenti sia alle politiche tributarie, come l'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica, sia a eventi esogeni, come la pandemia da COVID-19.

V.2 *TAX GAP* DA LETTERE CRS

A partire dal 2016, per contrastare alcuni fenomeni di elusione ed evasione è stato introdotto, a livello internazionale, il CRS ("Common Reporting Standard"), un programma concordato da più di cento paesi, che permette lo scambio automatico di informazioni bancarie fra istituti finanziari e autorità fiscali.

[65] L'aliquota standard è fissata al 15%, mentre per le nuove attività (start-up) per i primi 5 anni di esercizio è fissata al 5%.

Secondo la normativa fiscale italiana, è obbligatorio indicare nella sezione RW della dichiarazione dei redditi i beni *offshore*: immobili, conti correnti bancari, assicurazioni sulla vita e qualsiasi altro tipo di investimento estero, con indicazione della tipologia e del paese dell'investimento. Questi importi non incrementano la base imponibile, ma sono necessari per il monitoraggio fiscale per cui la loro omissione è sanzionata. Inoltre, per i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero dalle persone fisiche è dovuta l'Imposta sul Valore delle Attività Finanziarie detenute all'Estero (IVAFE) stabilita nella misura fissa di 34,20 euro per ciascun conto corrente o libretto di risparmio detenuti all'estero (l'imposta si dimezza in caso di conto corrente cointestato).[66] Oltre alla quota fissa legata all'apertura del conto corrente, l'IVAFE riguarda anche i prodotti finanziari detenuti all'estero ed è dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e al periodo di detenzione, con aliquota pari al 2 per mille.[67]

Grazie agli accordi internazionali suddetti, si sono resi disponibili i dati relativi ai conti bancari esteri di residenti italiani (solo per i conti correnti aperti in paesi aderenti al trattato), ed è stato quindi possibile effettuare un confronto con i dati dichiarativi. L'impiego di questi dati dal punto di vista dell'attività di controllo dell'amministrazione fiscale è duplice: da un lato si sanziona l'eventuale mancata dichiarazione del conto estero (si riscuote l'IVAFE e la sanzione proporzionale al saldo), dall'altro si procede eventualmente ad indagare la provenienza di tali fondi, e se ne accerta, nel caso, la natura di illecito fiscale.

Adoperando i micro-dati a disposizione, l'Agenzia delle entrate ha implementato uno studio con gli obiettivi di verificare l'IVAFE evasa (non dichiarata), calcolare il monte sanzionatorio potenziale e stimare il *tax gap* con metodologia *bottom-up*.

Per impostare l'analisi, sono stati utilizzati i dati provenienti dall'invio delle *"lettere di compliance"* che l'Agenzia delle entrate invia ai contribuenti per i quali sono rinvenute anomalie all'interno delle dichiarazioni. In questo modo, prima che l'Agenzia notifichi un avviso di accertamento, il destinatario della comunicazione può regolarizzare l'errore o l'omissione attraverso il ravvedimento operoso.[68] Al contrario, se il contribuente non ritiene corretti i dati indicati nella lettera di *compliance*, può comunicarlo all'Agenzia, inviando eventuali elementi e documenti a supporto.

A partire dell'anno di imposta 2016 l'Amministrazione fiscale ha iniziato ad utilizzare i dati provenienti dall'accordo CRS per verificare eventuali anomalie nei dati dichiarativi, relativamente al quadro RW. In particolare, i criteri utilizzati per la selezione e l'invio delle lettere sono due:

- *Criterio A*: corretta compilazione del quadro RW del modello di dichiarazione dei redditi ai fini degli obblighi di monitoraggio fiscale nonché del versamento dell'IVAFE[69],
- *Criterio B*: corretta dichiarazione dei redditi imponibili prodotti su conti correnti esteri.[70]

È da tenere presente che gli errori e le omissioni possono essere regolarizzati presentando una dichiarazione integrativa e versando le maggiori imposte dovute, gli interessi e le sanzioni specifiche delle violazioni oggetto di comunicazione e in essa contenute. In tali casi si parla di ravvedimento operoso e si applica una sanzione ridotta di un sesto. Oltrepassati i 2 anni dalla

[66] Per i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero dalle persone fisiche l'imposta è stabilita nella misura fissa di 34,20 euro per ciascun conto corrente o libretto di risparmio detenuti all'estero (100 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche). L'imposta non è dovuta quando il valore medio di giacenza annuo risultante dagli estratti conto e dai libretti non è superiore a 5.000 euro. A tal fine occorre tener conto di tutti i conti o libretti detenuti all'estero dal contribuente presso lo stesso intermediario, a nulla rilevando il periodo di detenzione del rapporto durante l'anno. Se il contribuente possiede rapporti cointestati, al fine della determinazione del limite di 5.000 euro si tiene conto degli importi a lui riferibili pro quota.

[67] Per i prodotti finanziari detenuti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 4 maggio 1999 e successive modifiche, dal 2024 l'imposta è stabilita nella misura del 4 per mille annuo (legge di bilancio 2024 – articolo 1, comma 91, lettera b).

[68] L'articolo 13 del decreto legislativo numero 472/1997(modificato dal decreto legislativo 87/2024) istituisce il ravvedimento operoso, con il quale il contribuente può spontaneamente regolarizzare omissioni, errori o illeciti di tipo fiscale, versando il tributo non pagato, una sanzione stabilita in misura ridotta e gli interessi calcolati sull'importo non pagato.

[69] La corretta compilazione del quadro RW viene verificata confrontando i valori finali del saldo riportati nel quadro RW con il saldo totale presente nei dati CRS.

[70] Tale criterio viene analizzato confrontando il reddito imponibile dichiarato dal contribuente con i movimenti effettuati sul conto corrente (attività finanziarie, dividendi, interessi, proventi lordi, altri redditi).

ricezione della lettera di *compliance*, tuttavia, il contribuente perde la facoltà di interagire con l'Agenzia delle entrate, e può essere sottoposto ad accertamento.

La platea di riferimento analizzata è relativa ai contribuenti detentori di attività finanziarie e investimenti all'estero, in paesi aderenti allo scambio automatico di informazioni secondo il CRS, che hanno ricevuto una lettera di *compliance* per l'anno d'imposta 2018 (si tratta, quindi, esclusivamente di persone fisiche). Tali soggetti sono stati selezionati per non aver correttamente assolto gli obblighi connessi al monitoraggio fiscale mediante l'indicazione nel quadro RW del modello dichiarativo delle attività finanziarie detenute all'estero e/o non aver dichiarato i redditi percepiti in relazione a tali attività.

Il *dataset* adoperato comprende, per tutte le unità incluse nella popolazione descritta, informazioni desunte dall'anagrafica tributaria, dai versamenti F24 relativi alle imposte dirette, i dati relativi al monitoraggio controlli, per quanto riguarda gli accertamenti unificati.

L'analisi effettuata è focalizzata sui contribuenti selezionati in base al *Criterio A* (corretta compilazione del quadro RW), in quanto solo in tale caso si può determinare in modo esatto la discrepanza tra quanto riportato nella dichiarazione dei redditi e quanto effettivamente detenuto sui conti all'estero. Poiché l'obbligo di monitoraggio non sussiste per i depositi e i conti correnti il cui valore massimo non superi i 15.000 euro, ai fini del *criterio* A sono stati considerati i conti con un saldo totale CRS > 15.000 euro (o equivalente in valuta estera). Se il totale delle attività finanziarie dichiarate nel quadro RW risulta complessivamente pari o superiore alla somma dei saldi comunicati tramite CRS, il soggetto non viene segnalato.

Per impostare il calcolo della discrepanza tra l'IVAFE dovuta e quella dichiarata, si considera innanzitutto la doppia natura dell'imposta sulle attività finanziarie all'estero: una parte è dovuta in misura fissa per ogni conto corrente o libretto di risparmio (34,2 euro = "*IVAFEcc*"), una parte è calcolata invece sul valore dei prodotti finanziari e dovuta proporzionalmente alla quota di possesso e al periodo di detenzione (aliquota 0,2% = *"IVAFEprop"*).

Essendo presenti i dati riguardanti la quota di possesso e il periodo di detenzione solo dal lato dichiarativo, ma non dal lato del CRS, non è stato possibile effettuare una stima del *gap* IVAFE complessivo, ci si è quindi limitati a calcolare il gap *IVAFEcc*. Questo ammontare è facilmente calcolabile in quanto, sia sul database CRS sia sui dati dichiarativi, è possibile identificare precisamente il numero di conti correnti o libretti di risparmio aperti all'estero da ciascun contribuente della platea.

Per ottenere *l'IVAFEcc potenziale*, quindi, vengono filtrati i dati CRS in base ai codici OCSE che identificano i conti correnti.[71] All'interno del database, tuttavia, esistono molti dati mancanti: per circa il 45% delle posizioni aperte all'estero non è possibile stabilire con certezza se si tratti di un conto corrente o di altro tipo di prodotto finanziario perché manca l'indicazione del codice OCSE. Per ovviare a questo problema è stata calcolata la stima dell'*IVAFEcc potenziale* sotto l'ipotesi che la proporzione di conti correnti all'interno dei dati mancanti sia la stessa che si osserva sui dati per cui è nota l'informazione relativa al codice OCSE.

Così facendo, si ottiene una stima *dell'IVAFEcc potenziale* pari a 1,5 milioni di euro (i risultati sono sintetizzati in Tabella 1). Dal lato dichiarativo, si procede ad un'operazione analoga, isolando i quadri RW che si riferiscono al codice 1 ("conti correnti e depositi esteri"). Così facendo, l'ammontare di I*VAFEcc* dichiarato effettivo nell'anno di imposta 2018 ammonta complessivamente a 368.807 euro.

Calcolando quindi la discrepanza tra il valore potenziale e quello dichiarato si ottiene una stima del *gap* IVAFEcc di 1.112.392 euro nella platea di riferimento.

[71] OECD601 = IBAN International Bank Account Number (follows a known structure)
OECD602 = OBAN Other Bank Account Number
OECD603 = ISIN International Securities Information Number (follows a known structure)
OECD604 = OSIN Other Securities Information Number
OECD605 = Other Any other type of account number e.g. insurance contract
OECD606 = Specified Electronic Money Product

Inoltre, sfruttando i dati provenienti dagli F24, si può calcolare una stima dei versamenti effettuati. Il problema in questo caso è l'impossibilità di discernere tra versamenti relativi a *IVAFEcc* e versamenti relativi a *IVAFEprop*. Una possibile strada è quella di depurare i dati degli F24 considerando solo 34,20 € per ogni conto corrente posseduto dal contribuente (in base alle informazioni sui conti desunte dal CRS) ed eliminare la parte di versamento in eccesso. In questo modo si ottiene una stima di 526.414 euro di versamenti.

TABELLA V.2.1. SINTESI DELLE STIME DEL GAP IVAFEcc

Platea	IVAFEcc potenziale	IVAFEcc dichiarata	GAP IVAFEcc	IVAFEcc versata
Criterio A	1.481.199 €	368.807 €	1.112.392 €	526.414 €

A partire dai dati grezzi provenienti dallo scambio CRS è stato ricostruito il "saldo totale" che rappresenta l'ammontare complessivo di euro detenuto sui conti correnti all'estero da ciascun contribuente presente nella platea di riferimento. Per ciascun soggetto, è stato determinato il saldo, dividendo fra l'ammontare detenuto in conti correnti in paesi *"black list"* e in paesi *"no-black list"*.

Sulla base di tale variabile, è stata calcolata la "sanzione potenziale", tenendo presente che può variare dal 3% al 15% del saldo totale, oppure dal 6% al 30% se il paese figura nella "black list". Come specificato in precedenza, si rammenta che tale sanzione può essere ridotta di 1/6 in caso di ravvedimento operoso.

L'analisi svolta è distinta su due criteri:

- omessa dichiarazione del quadro RW: la sanzione è calcolata sul saldo totale riscontrato nei dati del CRS,
- incorretta compilazione del quadro RW: la sanzione è applicata sulla differenza fra il saldo riscontrato sul CRS e quanto riportato in dichiarazione.

Applicando le sanzioni minime, considerando i soggetti che non presentano il quadro RW, il saldo totale ammonta a 1,9 miliardi, a fronte di un monte sanzionatorio di 68 milioni (si veda Tabella V.2.2)

TABELLA V.2.2. SINTESI RISULTATI PER OMESSA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW

Omessa compilazione RW	C/C in paesi *black list*	C/C in paesi non *black list*	Totale
Saldo CRS	381.026.079	1.518.340.622	1.899.366.701
Monte sanzionatorio	22.861.564	45.550.218	68.411.783

Analizzando i contribuenti che compilano in maniera incorretta il quadro RW (Tabella V.2.3), dai dati del CRS risultano 454 milioni di euro detenuti all'estero, a fronte di un ammontare dichiarato di circa 275 milioni. Pertanto, risulta una discrepanza fra il saldo totale detenuto in conti correnti e il valore dichiarato di circa 180 milioni di euro (oltre due terzi di tale differenza è associata a risorse detenute su conti correnti in paesi non a fiscalità privilegiata). Il monte sanzionatorio potenziale è di circa 7 milioni di euro. Inoltre, applicando il regime del ravvedimento operoso per tali soggetti, il totale ammonta a 1,1 milioni di euro.

TABELLA V.2.3. SINTESI DEI RISULTATI PER INCORRETTA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW

Incorretta compilazione RW	C/C in paesi *black list*	C/C in paesi non *black list*	Totale
Saldo CRS	123.560.128	330.535.319	454.095.447
Dichiarazione	73.789.296	201.344.055	275.133.351
Δ	49.770.832	129.191.264	178.962.096
Monte sanzionatorio	2.986.250	3.875.738	6.861.988
Ravvedimento operoso	497.708	645.956	1.143.665

Infine, l'analisi effettuata ha consentito di quantificare il *tax gap* derivante dalle lettere CRS per l'anno di imposta 2018 (l'obiettivo di tale approfondimento è stimare l'ammontare che si potrebbe realisticamente accertare se si istruissero tutte le posizioni che transitano nella platea di riferimento). Per quantificare questo *tax gap* è stata implementata una metodologia *bottom-*

up, costruita come estrapolazione a partire dai dati granulari provenienti dagli accertamenti, utilizzando il modello di correzione di Heckman.[72]

La Tabella 4 mostra i principali risultati quantitativi desumibili dal modello per l'anno di imposta 2018. L'intensità media dell'accertamento, calcolata come rapporto tra maggiore imposta accertata e saldo CRS, è pari a 6,4%. La stima dell'ammontare accertabile potenziale totale è di 228 milioni di euro, considerando la popolazione di contribuenti con infedele dichiarazione delle attività finanziarie estere che non abbiano provveduto a sanare nei tempi e modi previsti la loro posizione con l'erario, a seguito della ricezione della lettera di invito alla *compliance*.

TABELLA V.2.4. RISULTATI DEL MODELLO DI STIMA DEL *TAX GAP* DA LETTERE CRS

Intensità media dell'accertamento	6,4%
Ammontare accertabile	228,11 milioni di euro

V.3 LE DETERMINANTI DEL *TAX GAP* IMU

Il Dipartimento delle finanze ha condotto un approfondimento sulle determinanti del *tax gap* dell'IMU nei comuni delle Regioni a Statuto Ordinario, per un periodo di osservazione compreso tra il 2016 ed il 2022, basato su un panel bilanciato di 6.266 comuni.

Il *dataset* di riferimento è stato costruito integrando dati catastali, dichiarativi e di bilancio[73]. È stato inoltre calcolato un nuovo indice di efficienza della spesa pubblica locale, costruito a partire dai dati contenuti nel portale *Opencivitas* (fabbisogni standard, spesa storica e servizi effettivamente erogati) e impiegato come *proxy* della qualità amministrativa dei singoli comuni. Inoltre, il dataset include un'approssimazione della probabilità di accertamento[74], l'aliquota ordinaria deliberata dal Comune, la quota di versamenti riconducibili a contribuenti residenti e un insieme di variabili di controllo socio-demografiche.

Coerentemente con la metodologia adottata nella presente Relazione, il *tax gap* IMU è definito attraverso il rapporto tra il *tax gap* e il gettito teorico. L'analisi esclude la componente relativa alle abitazioni principali, terreni, aree fabbricabili e fabbricati rurali strumentali, nonché gli immobili di categoria catastale D.

Il quadro teorico adottato estende il modello di Allingham e Sandmo (1972)[75] introducendo un costo morale dell'evasione (Cowell e Gordon, 1988;[76] Alm et al., 1993;[77] Traxler, 2010[78]) che persiste nel tempo e per effetto dei comportamenti osservati nei comuni limitrofi secondo un meccanismo di diffusione territoriale (Carfora et al., 2018[79]), oltre a meccanismi di retroazione tra evasione, spesa pubblica e intensità dell'attività di accertamento. La linearizzazione del modello teorico conduce ad una specificazione empirica in forma ridotta (un modello panel dinamico-spaziale), in cui il *tax gap* IMU dipende dai propri valori passati, dal livello osservato nei comuni confinanti, dall'onere fiscale, dalle attività di accertamento e dall'efficienza dei servizi pubblici locali.

[72] Per approfondimenti si rinvia alla Appendice metodologica.

[73] I dati di bilancio sono tratti dalla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP).

[74] La probabilità di accertamento è calcolata attraverso il rapporto tra l'IMU riscossa a seguito di attività di verifica e controllo e l'IMU riscossa complessivamente.

[75] Allingham, M. G. and Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. Journal of public economics, 1(3-4):323-338.

[76] Cowell, F. A. and Gordon, J. P. (1988). Unwillingness to pay: Tax evasion and public good provision. Journal of public Economics, 36(3):305-321.

[77] Alm, J., Jackson, B. R., and McKee, M. (1993). Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance. Journal of Economic Behavior & Organization, 22(3):285-303.

[78] Traxler, C. (2010). Social norms and conditional cooperative taxpayers. European Journal of Political Economy, 26(1):89-103.

[79] Carfora, A., Pansini, R. V., and Pisani, S. (2018). Spatial dynamic modelling of tax gap: the case of Italy. European Spatial Research and Policy, 25(1):7-28.

Il modello viene quindi stimato mediante l'approccio system-GMM (Arellano e Bond, 1991;[80] Blundell e Bond, 1998[81]) esteso al contesto spaziale (Kukenova e Monteiro, 2008;[82] Cizek et al., 2014[83]), in grado di trattare simultaneamente tre fonti di endogeneità che rendono inadeguati gli stimatori OLS, a effetti fissi e casuali: la persistenza temporale del tax gap IMU, l'endogeneità delle principali variabili di *policy* e la dipendenza spaziale tra comuni confinanti. Quest'ultima viene definita tramite la costruzione di una matrice di contiguità di tipo *queen row-standardized*.

La Tabella V.3.1 riporta i risultati dell'analisi di tipo dinamico-spaziale (colonna 5). A scopo comparativo, sono riportati anche i risultati di ulteriori specificazioni del modello.

TABELLA V.3.1: RISULTATI DELLE STIME

Variabile	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
(Intercetta)	0,124*** (0,000)	–	0,061*** (0,000)	–	–
$Tax\ Gap$ IMU (t − 1)	–	–	–	0,493*** (0,000)	**0,503*** (0,000)**
$Tax\ Gap$ IMU (t − 2)	–	–	–	0,174*** (0,000)	**0,154*** (0,000)**
Eff. della spesa	−0,218*** (0,000)	0,006* (0,010)	−0,000 (0,731)	−0,113* (0,016)	−0,053· (0,139)
Eff. della spesa (t − 1)	–	–	–	0,101** (0,001)	0,052* (0,034)
Aliquota	−0,265*** (0,000)	0,109*** (0,000)	0,969*** (0,000)	−0,567** (0,001)	−0,263* (0,022)
Aliquota (t − 1)	–	–	–	0,602*** (0,000)	0,290* (0,011)
Prob. di accertamento	−0,082*** (0,000)	−0,011*** (0,000)	−0,012*** (0,000)	−0,020** (0,004)	−0,016** (0,008)
% $Versamenti\ residenti$	0,164*** (0,000)	0,020** (0,007)	0,093*** (0,000)	0,047*** (0,000)	0,028*** (0,000)
% $Laureati$	0,448*** (0,000)	0,067** (0,004)	0,137*** (0,000)	0,148*** (0,000)	0,024 (0,356)
Popolazione	−4e−4*** (0,000)	6e−4 (0,690)	6e−5 (0,801)	−3e−4* (0,013)	−2e−4** (0,005)
Lag spaziale Tax Gap IMU	–	–	–	–	**0,199*** (0,000)**

1) POLS; (2) effetti fissi; (3) effetti casuali; (4) system-GMM dinamico; (5) system-GMM dinamico-spaziale. P-value tra parentesi. Livelli di significatività: *** p < 0,001; ** p < 0,01; * p < 0,05; · p < 0,1. Gli errori standard delle specificazioni (4) e (5) sono corretti secondo Windmeijer (2005) e la proliferazione degli strumenti è contenuta seguendo la procedura proposta da Roodman (2009). La variabile Popolazione è stata divisa per 10mila unità e l'aliquota moltiplicata per 10. La diagnostica conferma la validità della specificazione: il test di Hansen non rifiuta le restrizioni di sovra-identificazione ($\chi^2(13) = 15{,}70$; p = 0,266) e i test di Arellano-Bond mostrano il pattern atteso nei residui differenziati, con autocorrelazione di primo ordine significativa (z = −8,64; p < 0,001) e di secondo ordine non significativa (z = −0,41; p = 0,679). L'indice di Moran è in media 0,68 sulle annualità del panel, sempre significativo, e i test robusti di Lagrange indicano dipendenza spaziale nella variabile dipendente più che nell'errore. I risultati rimangono stabili con matrici k-nearest neighbors (k = 2 e k = 5); con matrici di distanza (soglia 20 e 50 km), molto più dense, la stazionarietà è violata e le stime sono state utilizzate come evidenza di sensibilità piuttosto che di robustezza.

I risultati della specificazione dinamico-spaziale evidenziano anzitutto una forte persistenza intertemporale del fenomeno: i coefficienti sul primo e sul secondo ritardo della variabile dipendente sono pari rispettivamente a 0,503 e 0,154, per una somma di circa 0,657. Il coefficiente associato al lag spaziale è pari a 0,199 e altamente significativo. Persistenza temporale e dipendenza territoriale sopravvivono quindi al controllo delle principali variabili di *policy* e dell'indicatore di efficienza della spesa pubblica locale. Data la natura in forma ridotta della specificazione, il coefficiente spaziale non consente tuttavia di discriminare tra i meccanismi sottostanti: in altre parole, potrebbe essere compatibile con interazioni sociali e normative e processi di imitazione tra territori vicini, ma anche con capacità amministrativa correlata tra comuni limitrofi, prassi di accertamento condivise a scala sovracomunale e caratteristiche economico-patrimoniali locali non osservate.

[80]Arellano, M. and Bond, S. (1991). Some tests of specification for panel data: Monte carlo evidence and an application to employment equations. The review of economic studies, 58(2):277–297.

[81]Blundell, R. and Bond, S. (1998). Initial conditions and moment restrictions in dynamic panel data models. Journal of econometrics, 87(1):115–143.

[82]Kukenova, M. and Monteiro, J.-A. (2008). Spatial dynamic panel model and system gmm: a monte carlo investigation. Available at SSRN 1300871.

[83]Cizek, P., Jacobs, J. P., Ligthart, J. E., and Vrijburg, H. (2014). Gmm estimation of fixed effects dynamic panel data models with spatial lag and spatial errors.

La presenza congiunta di ritardi della variabile dipendente e del lag spaziale implica che un mutamento permanente in una variabile esplicativa si propaghi attraverso due canali, temporale e territoriale. Pertanto, la Tabella V.3.2 riporta i risultati per la sola specificazione dinamico-spaziale in termini di effetti immediati ed effetti di lungo periodo.

TABELLA V.3.2: EFFETTI IMMEDIATI E DI LUNGO PERIODO RELATIVI ALLA STIMA SYSTEM-GMM DEL MODELLO SPAZIALE E DINAMICO

Variabile	Effetto di impatto	Effetto di lungo periodo
Efficienza della spesa	−0,053	−0,007
Aliquota (per punto percentuale)[a]	−0,264	0,184
Probabilità di accertamento	−0,016	−0,111
% Versamenti residenti	0,028	0,194
% Laureati	0,024[b]	0,167[b]
Popolazione	−0,0002	−0,0014

Gli effetti di lungo periodo sono calcolati come $(\beta_0 + \beta_1) / (1 - \varphi_1 - \varphi_2 - \lambda)$, con $\beta_1 = 0$ per le variabili prive di ritardo. [a] Coefficiente divisi per 10, per esprimere l'effetto per punto percentuale di aliquota. [b] Coefficiente di impatto non significativo (p = 0,356).

Su questa base, l'efficienza della spesa pubblica risulta associata a livelli più contenuti di *tax gap* IMU, ma con una magnitudine di lungo periodo modesta (−0,007) e un coefficiente contemporaneo non significativo ai livelli convenzionali: il miglioramento della qualità amministrativa appare dunque una componente rilevante ma non risolutiva di un sistema più complesso. I risultati relativi all'aliquota, il cui effetto di lungo periodo è pari a 0,184 per punto percentuale, è coerente nel segno con le aspettative teoriche. La probabilità di accertamento mostra un effetto di impatto pari a −0,016 e un effetto di lungo periodo pari a −0,111: l'effetto di deterrenza emerge in tutte le specificazioni, sebbene la natura in parte meccanica della variabile inviti a interpretare con molta cautela la relazione causale.

Tra le variabili di controllo, la quota di versamenti riconducibili ai residenti mostra un effetto positivo e significativo (0,194 nel lungo periodo). Il risultato è strettamente connesso alla costruzione della variabile, basata sui versamenti effettivamente riscossi e non sul gettito teoricamente dovuto: nei comuni con *tax gap* più elevato il divario appare associato in misura più che proporzionale al mancato versamento dei non residenti, piuttosto che a un maggiore inadempimento dei residenti stessi. Il livello di scolarizzazione, fortemente significativo nelle specificazioni statiche, perde significatività una volta che si tiene conto del termine che cattura la componente spaziale, segnalando che parte dell'associazione osservata in precedenza era riconducibile a eterogeneità territoriale non osservata. Infine, l'effetto della dimensione demografica, pur significativo, è quantitativamente trascurabile.

Lo studio presenta, comunque, alcuni limiti che ne delimitano la portata interpretativa: la specificazione in forma ridotta non consente di isolare i singoli meccanismi causali postulati dal modello teorico di riferimento; l'indice di efficienza della spesa, pur trattato con criteri omogenei (standardizzazione su ciascun anno), potrebbe comunque risentire delle discontinuità nelle metodologie di stima dei fabbisogni standard adottate nel tempo; il *tax gap* IMU, infine, non distingue tra le diverse componenti del mancato versamento (evasione in senso proprio, errori di attribuzione delle esenzioni, disallineamenti tra le diverse basi informative utilizzate).

Con queste avvertenze, le evidenze raccolte indicano che il *tax gap* IMU è un fenomeno fortemente radicato nel tempo e nel territorio, il che rende plausibile che interventi uniformi risultino meno efficaci rispetto ad approcci differenziati per contesto territoriale. Le associazioni osservate sono compatibili con l'idea che il rafforzamento della capacità amministrativa, della qualità della spesa pubblica locale e del coordinamento intercomunale nelle attività di controllo possa accompagnarsi a una riduzione del divario. Se, come suggerito dall'impianto teorico, la persistenza spazio-temporale riflette anche componenti normative e culturali, il contrasto strutturale dell'evasione IMU richiede, accanto alle pur necessarie leve amministrative, un investimento di più lungo periodo sulla cultura della *compliance* fiscale.

APPENDICE STATISTICA

TABELLA A.1: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 1995-2023, MILIONI DI EURO

	Sotto-dichiarazione		Lavoro irregolare		Altre componenti		Totale				Totale
Anno	Valore	Incidenza % sul valore aggiunto	Valore	Incidenza % sul valore aggiunto	Valore	Incidenza % sul valore aggiunto	Valore	Incidenza % sul valore aggiunto	**Valore aggiunto**	**Prodotto interno lordo**	**Incidenza % sul prodotto interno lordo**
1995	66536	7,4	45170	5,0	4222	0,5	115928	12,9			
1996	69816	7,4	47487	5,0	4026	0,4	121329	12,8			
1997	73094	7,4	49801	5,0	3832	0,4	126727	12,8			
1998	76371	7,5	52115	5,1	3640	0,4	132127	12,9			
1999	78317	7,4	54446	5,2	5431	0,5	138194	13,1			
2000	80222	7,2	56776	5,1	7264	0,7	144262	12,9			
2001	86287	7,3	60131	5,1	9153	0,8	155571	13,2			
2002	83450	6,8	58004	4,8	10944	0,9	152398	12,5			
2003	86309	6,8	55530	4,4	14994	1,2	156833	12,4			
2004	85378	6,5	56792	4,3	17667	1,3	159837	12,2			
2005	87017	6,5	58851	4,4	15488	1,1	161356	12,0			
2006	87491	6,3	63052	4,5	14240	1,0	164783	11,8			
2007	91278	6,3	64839	4,5	12838	0,9	168956	11,6			
2008	97034	6,6	64904	4,4	12481	0,8	174419	11,8			
2009	94497	6,6	65768	4,6	13335	0,9	173601	12,2			
2010	93598	6,5	67792	4,7	14430	1,0	175820	12,1			
2011	93265	6,3	70314	4,8	15653	1,1	179232	12,1	**1.480.015**	**1.657.362**	**10,8**
2012	97096	6,7	70943	4,9	11913	0,8	179953	12,4	**1.455.351**	**1.632.899**	**11,0**
2013	97923	6,8	71312	4,9	11570	0,8	180806	12,5	**1.445.574**	**1.621.261**	**11,2**
2014	97056	6,7	78259	5,4	12282	0,8	187597	12,9	**1.453.768**	**1.635.871**	**11,5**
2015	92625	6,3	76856	5,2	13887	0,9	183369	12,4	**1.479.704**	**1.663.278**	**11,0**
2016	94604	6,2	74649	4,9	11812	0,8	181065	11,9	**1.515.429**	**1.704.857**	**10,6**
2017	97846	6,3	76699	4,9	12013	0,8	186558	12,0	**1.552.004**	**1.744.493**	**10,7**
2018	94037	5,9	74977	4,7	12997	0,8	182011	11,5	**1.582.453**	**1.777.744**	**10,2**
2019	88978	5,5	74206	4,6	12224	0,8	175408	10,9	**1.604.270**	**1.804.067**	**9,7**
2020	79287	5,3	60047	4	10566	0,7	149900	10,0	**1.496.322**	**1.670.012**	**9,0**
2021	90467	5,5	65509	4	9534	0,6	165510	10,1	**1.644.016**	**1.842.507**	**9,0**
2022	101510	5,7	69359	3,9	11773	0,7	182642	10,2	**1.793.607**	**1.998.073**	**9,1**
2023	108173	5,6	77217	4	12226	0,6	197616	10,3	**1.924.940**	**2.142.744**	**9,2**

Nota: 1995-2010: serie ricostruita (Stefania Cuicchio e Federico Sallusti, "Ricostruzione delle serie storiche del sommerso economico (1995-2010)", nelle Appendici metodologiche).

TABELLA A2: ECONOMIA SOMMERSA. ANNI 1995-2023, COMPOSIZIONE %

Anno	Sotto-di-chiara-zione	Lavoro irrego-lare	Altre compo-nenti	Totale
1995	57,4%	39,0%	3,6%	100,0%
1996	57,5%	39,1%	3,3%	100,0%
1997	57,7%	39,3%	3,0%	100,0%
1998	57,8%	39,4%	2,8%	100,0%
1999	56,7%	39,4%	3,9%	100,0%
2000	55,6%	39,4%	5,0%	100,0%
2001	55,5%	38,7%	5,9%	100,0%
2002	54,8%	38,1%	7,2%	100,0%
2003	55,0%	35,4%	9,6%	100,0%
2004	53,4%	35,5%	11,1%	100,0%
2005	53,9%	36,5%	9,6%	100,0%
2006	53,1%	38,3%	8,6%	100,0%
2007	54,0%	38,4%	7,6%	100,0%
2008	55,6%	37,2%	7,2%	100,0%
2009	54,4%	37,9%	7,7%	100,0%
2010	53,2%	38,6%	8,2%	100,0%
2011	52,0%	39,2%	8,7%	100,0%
2012	54,0%	39,4%	6,6%	100,0%
2013	54,2%	39,4%	6,4%	100,0%
2014	51,7%	41,7%	6,5%	100,0%
2015	50,5%	41,9%	7,6%	100,0%
2016	52,2%	41,2%	6,5%	100,0%
2017	52,4%	41,1%	6,4%	100,0%
2018	51,7%	41,2%	7,1%	100,0%
2019	50,7%	42,3%	7,0%	100,0%
2020	52,9%	40,1%	7,0%	100,0%
2021	54,7%	39,6%	5,8%	100,0%
2022	55,6%	38,0%	6,4%	100,0%
2023	54,7%	39,1%	6,2%	100,0%

Nota: 1995-2010: serie ricostruita (Stefania Cuicchio e Federico Sallusti, “Ricostruzione delle serie storiche del sommerso economico (1995-2010)”, nelle Appendici metodologiche).

TAVOLA A.3 – SERIE STORICA DEL VALORE AGGIUNTO GENERATO DAL SOMMERSO ECONOMICO PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA, ANNI 1995-2010. MILIONI DI EURO E VALORI PERCENTUALI

Anno	Agricoltura			Industria			Servizi			Totale		
	Valore aggiunto Sommerso	Valore aggiunto totale	Incidenza %	Valore aggiunto Sommerso	Valore aggiunto totale	Incidenza %	Valore aggiunto Sommerso	Valore aggiunto totale	Incidenza %	Valore aggiunto Sommerso	Valore aggiunto totale	Incidenz %
1995	3921,2	29460,2	13,3	20148,8	259720,5	7,8	91858,7	606103,2	15,2	115928,6	895283,9	12
1996	4047,6	31142,4	13,0	21246,7	270270,6	7,9	96033,8	648110,4	14,8	121328,1	949523,4	12
1997	4174,0	31305,9	13,3	22344,7	278140,1	8,0	100208,9	677796,6	14,8	126727,6	987242,7	12
1998	4300,4	31560,3	13,6	23442,6	286698,7	8,2	104384,0	705631,9	14,8	132127,1	1023890,8	12
1999	4462,4	32007,3	13,9	25666,1	288318,9	8,9	108066,0	733927,5	14,7	138194,4	1054253,7	13
2000	4624,3	31836,0	14,5	27889,5	300009,6	9,3	111748,0	783700,6	14,3	144261,8	1115546,2	12
2001	4705,4	32478,6	14,5	30839,1	312039,5	9,9	120026,8	833630,0	14,4	155571,3	1178148,1	13
2002	4447,3	32062,5	13,9	30923,4	321432,7	9,6	117027,0	866847,1	13,5	152397,7	1220342,3	12
2003	4370,9	32918,9	13,3	29420,6	323851,9	9,1	123041,6	907504,1	13,6	156833,2	1264275,0	12
2004	4863,4	34135,6	14,2	28194,5	336003,8	8,4	126779,1	942640,8	13,4	159837,0	1312780,2	12
2005	4781,8	30432,1	15,7	26604,7	343172,0	7,8	129970,0	974756,1	13,3	161356,4	1348360,1	12
2006	4954,8	30286,1	16,4	27597,8	358829,7	7,7	132230,9	1005213,4	13,2	164783,4	1394329,2	11
2007	5230,6	30717,7	17,0	28879,1	379567,1	7,6	134846,0	1043151,7	12,9	168955,7	1453436,5	11
2008	5280,0	30787,0	17,2	30728,7	381535,7	8,1	138410,0	1067425,1	13,0	174418,7	1479747,8	11
2009	4916,3	28546,9	17,2	30453,7	338746,9	9,0	138230,8	1058480,0	13,1	173600,8	1425773,8	12
2010	4928,4	28626,0	17,2	30998,6	345739,9	9,0	139893,2	1075120,8	13,0	175820,2	1449486,7	12

Nota: 1995-2010: serie ricostruita (Stefania Cuicchio e Federico Sallusti, "Ricostruzione delle serie storiche del sommerso economico (1995-2010)", nelle Appendici metodologiche).

TABELLA A.4: INCIDENZA DELLE COMPONENTI DELL'ECONOMIA SOMMERSA SUL VALORE AGGIUNTO TOTALE PER SETTORE DI ATTIVITÀ ECONOMICA. ANNI 2011-2023, VALORI PERCENTUALI

Settore di attività economica	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
	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	14,9
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	9,9
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	4,3
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	1,6
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	16,5
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	18,8
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	13,7
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	5,4
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	6,6
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	32,3
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**	**10,3**
	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	7,1
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	3,0
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	0,6
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	10,4
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	11,1
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	10,0
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	2,6
Servizi generali delle A.A.P.P.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Istruzione, sanità e assistenza sociale	2,3	2,5	2,4	2,7	2,7	2,7	2,8	2,7	2,7	2,3	2,7	3,2	2,9
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	12,1
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**	**5,6**
	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	14,9
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	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	1,3
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	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	6,2
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	6,4
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	3,7
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	1,6
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	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	19,6
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	4,0
	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	1,3
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	1,3
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	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	0,6

TABELLA A.5: UNITA' DI LAVORO REGOLARI E NON REGOLARI PER POSIZIONE NELLA PROFESSIONE. ANNI 2011-2023, 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
2023	21.477	3.132	24.609	87,3	12,7
	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
2023	15.309	2.274	17.583	87,1	12,9
	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
2023	6.168	857	7.025	87,8	12,2

TABELLA A.6: TASSO DI IRREGOLARITA' DELLE UNITA' DI ALVORO A TEMPO PIENO PER SETTORE DI ATTIVITA' ECONOMICA. ANNI 2011-2023, VALORI PERCENTUALI

Macrosettore	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
	TASSO DI IRREGOLARITA' UNITA' DI LAVORO TOTALI												
Agricoltura, silvicolutra 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	17,6
Produz. 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	7,7
Produz. 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	4,2
Produz. 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	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	12,8
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	15,0
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	6,1
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	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	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	6,6
Altri servizi alle persone	43,4	40,4	41,0	43,4	43,7	43,3	43,3	42,7	42,2	39,9	39,8	39,3	40,5
TOTALE ECONOMIA	**14,0**	**14,2**	**14,4**	**15,2**	**15,4**	**15,2**	**15,2**	**14,9**	**14,7**	**13,6**	**12,9**	**12,5**	**12,7**
	TASSO DI IRREGOLARITA' UNITA' DI LAVORO DIPENDENTI												
Agricoltura, silvicolutra 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	35,0
Produz. 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	6,5
Produz. 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	3,6
Produz. 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	4,0
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	14,4
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	14,7
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	7,1
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	5,6
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	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	5,5
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	46,7
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**	**12,9**
	TASSO DI IRREGOLARITA' UNITA' DI LAVORO INDIPENDENTI												
Agricoltura, silvicolutra 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	7,7
Produz. 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	12,7
Produz. 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	10,1
Produz. 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	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	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	15,7
Servizi professionali	7,6	6,9	8,0	8,0	8,0	7,8	7,1	6,9	6,8	6,1	5,8	5,7	5,7
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	13,2
Servizi generali delle A.A.P.P.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	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	11,4
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	18,8	20,5
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**	**12,2**

TABELLA A.7: STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA NELLE DUE IPOTESI - ANNI 2017-2023. 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**

Anno 2023	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	595	245	840		436	180
Industria senso stretto	1.058	326	1.383		726	233
Costruzioni	1.463	344	1.807		984	243
Servizi	6.532	2.167	8.699		4.771	1.631
commercio, trasporti, alberghi e pubblici esercizi	3.139	1.050	4.188		2.163	748
servizi alle imprese	991	327	1.318		678	237
altri servizi	2.402	791	3.193		1.930	646
Totale economia	9.648	3.083	12.730		6.917	2.288

TABELLA A.8: 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	2023*
IRPEF totale lavoro autonomo 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**	**37.369**	**35.064**	**36.612**	**39.218**	**38.387**
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	35.167	33.342	34.324	36.461	35.442
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	2.203	1.722	2.288	2.756	2.945
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**	**9.156**	**8.207**	**7.533**	**9.704**	**11.963**
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	7.629	10.061
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	1.581	1.231	1.739	2.075	1.902
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**	**31.766**	**28.473**	**29.915**	**30.736**	**34.355**
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	21.899	19.628	21.519	21.377	23.358
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	9.867	8.844	8.395	9.359	10.998
IRAP totale	**9.342**	**9.869**	**9.823**	**9.945**	**9.820**	**9.880**	**9.074**	**9.036**	**9.014**	**8.924**	**9.486**	**9.214**	**8.617**	**8.284**	**5.647**	**5.098**	**5.257**	**5.354**	**5.039**	**4.497**	**4.906**	**2.937**	**3.347**
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	1.915	2.239
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	1.016	728	1.090	1.021	1.108
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**	**83.331**	**76.240**	**78.966**	**82.595**	**88.053**
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	68.664	63.714	65.454	67.383	71.100
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	14.667	12.526	13.512	15.211	16.953

Note: (*) I dati delle stime del gap relativi all'anno 2023 sono da considerarsi semi-definitivi; (**) MV= mancati versamenti, sono estrapolati per l'anno 2023.

TABELLA A.9: PROPENSIONE AL GAP NELL'IMPOSTA DISTINTA TRA MANCATI VERSAMENTI ED ERRORI (MV) E OMESSA DICHIARAZIONE DI IMPOSTA (*)

Tipologia di imposta	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023*
IRPEF totale lavoro autonomo e impresa	**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%**	**64,1%**	**64,9%**	**61,7%**	**61,4%**	**59,7%**
di cui IRPEF netto MV	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%	60,3%	61,7%	57,8%	57,1%	55,1%
IRPEF MV (**)	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%	3,8%	3,2%	3,9%	4,3%	4,6%
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%**	**23,6%**	**27,5%**	**24,5%**	**23,2%**	**24,0%**	**24,0%**	**18,0%**	**18,6%**	**19,8%**
di cui IRES netto MV	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%	14,7%	16,7%
IRES MV (**)	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%	4,1%	3,6%	4,1%	4,0%	3,2%
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%**	**26,6%**	**27,0%**	**23,4%**	**22,6%**	**22,8%**	**21,0%**	**19,4%**	**20,3%**
di cui IVA netto MV	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%	15,6%	15,7%	15,1%	13,5%	13,8%
IVA MV (**)	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%	7,0%	7,1%	5,9%	5,9%	6,5%
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%**	**17,2%**	**16,4%**	**9,9%**	**10,4%**
di cui IRAP netto MV	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%	6,5%	6,9%
IRAP MV (**)	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%	3,6%	3,5%	3,4%
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%**	**31,4%**	**31,8%**	**28,8%**	**27,1%**	**27,0%**
di cui netto MV	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%	25,9%	26,6%	23,9%	22,1%	21,8%
MV (**)	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%	5,5%	5,2%	4,9%	5,0%	5,2%

RELAZIONE SULL'ECONOMIA NON OSSERVATA E SULL'EVASIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA

ANNO 2026

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

APPENDICI

INDICE

INDICE **140**

I. METODOLOGIE DI STIMA DEI *TAX GAP* **141**

I.1 Metodologia per la stima del *tax gap* delle imposte IRPEF da lavoro autonomo e imprese 141
I.2 Metodologia per la stima del *tax gap* IRES 146
I.3 Metodologia per la stima del *tax gap* IVA 147
I.4 Metodologia per la stima del *tax gap* IRAP 155
I.5 Metodologia per la stima del *gap* relativo ai redditi da locazione 164
I.6 Metodologia per la stima del *tax gap* del canone RAI 165
I.7 Metodologia per la stima dell'evasione contributiva 167
I.8 Metodologia per la stima del *tax gap* delle imposte immobiliari 169

II. ANALISI DELLE REVISIONI RISPETTO AI DATI PRECEDENTEMENTE DIFFUSI **173**

II.1 Revisioni del *gap* dell'IRPEF da lavoro autonomo 173
II.2 Revisioni del *gap* dell'IRES 174
II.3 Revisioni del *gap* dell'IVA 175
II.4 Revisioni del *gap* dell'IRAP 175
II.5 Revisioni del *gap* delle locazioni 176

III. ALTRE METODOLOGIE **177**

III.1 Ricostruzione delle serie storiche del sommerso economico (serie 1995-2010) 177
III.2 Le frodi intracomunitarie per *missing trader* 178
III.3 Metodologia *bottom up* per la stima del *gap* nei regimi agevolati "minimi" e forfetari 182
III.4 La metodologia *top down* per la stima del *gap* nei regimi agevolati "minimi" e forfetari 184
III.5 La stima *bottom up* del *gap* IRES 186
III.6 La stima *bottom up* tematica delle componenti del *gap* IVA 192
III.7 La stima *bottom up* del *gap* IRAP 197
III.8 Metodologie di estrazione, selezione ed elaborazione dei dati relativi all'attività dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli 201
III.9 Metodologia per la stima del *tax gap* da lettere CRS 203

IV. COMPETENZE DI ALCUNE ISTITUZIONI NELL'ATTIVITA' DI CONTRASTO ALL'EVASIONE **206**

IV.1 Le Regioni 206
IV.2 I Comuni 206
IV.3 L'Ispettorato Nazionale del Lavoro 208
IV.4 L'INPS 212

V. RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI **215**

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 ordinaria[2].

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 I.1.1.

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 ($IRPEFaut_d$), 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:

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

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:

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

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 ($IRPEFaut_d$), ottenuta moltiplicando l'imposta lorda ($IRPEFtot_d$) per il peso dei redditi oggetto d'interesse ($RILA_d$) sul reddito complessivo (RC_d). In formula:

$$IRPEFaut_d = IRPEFtot_d * (RILA_d / RC_d) \qquad [1.3]$$

Di conseguenza, coerentemente con l'ipotesi adottata nell'approssimazione della base evasa, si potrà calcolare l'aliquota implicita secondo la formula: $ALIQ_RNG_d = IRPEFaut_d / RNG_d$

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 *gap*[5]. In formula:

$$IRPEFaut_d = IRPEFtot_d * qRILA * corr_platea \qquad [1.4]$$

dove *IRPEFaut_d* è l'imposta utilizzata nel calcolo della propensione al *gap*, *IRPEFtot_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:

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

[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:

$$Diff_aliq_i = \frac{Imposta\ accertata_i^{(evasori)}}{Reddito\ accertato_i^{(evasori)}} - \frac{Imposta\ accertata_i^{(non\ evasori)}}{Reddito\ accertato_i^{(non\ evasori)}} \qquad [1.5]$$

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:

$$RLGd = VPLd - Wd \qquad [1.6]$$

$$RLGnd = RLGp - RLGd \qquad [1.7]$$

[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 alta detrazione di tutta, o parte, e dell'IVA assolta sugli stessi.

Da un punto di vista macroeconomico, le operazioni IVA coinvolgono, principalmente, tre attori: le famiglie, le Amministrazioni pubbliche e le imprese. Nel corso degli scambi di beni e servizi che si instaurano tra di loro, ogni volta che un acquirente non ha il diritto di detrarre l'IVA, parzialmente o totalmente, esso agisce come consumatore finale. In generale, le famiglie e le

[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.

Pubbliche amministrazioni non possono detrarre l'IVA sui loro acquisti[8], 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 I.3.1:

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 esaustiva[9] 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 tra l'**imposta acquisitaa titolo definitivo dalle casse dallo Stato**, con **l'imposta 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, utilizzando principalmente i dati del valore aggiunto prodotto dalle imprese, e il secondo sui dati della domanda, considerando 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 adottato nella presente Relazione. Tale approccio permette di calcolare il ***gap* sia nella base IVA** ($BIND$), **sia nell'imposta** ($IVAEV$), confrontando **aggregati potenziali e teorici** ($BIT\ e\ IVAET$, rispettivamente per la base e l'imposta), con i corrispondenti **aggregati effettivamente versati** ($BID\ e\ IVAEC$, rispettivamente per la base e l'imposta).

Il ***gap* nella base** si ottiene sottraendo alla base teorica la base dichiarata, ovvero:

$$BIND = BIT - BID \qquad [3.1]$$

Allo stesso modo, il ***gap* nell'imposta** è dato da:

$$IVAEV = IVAT - IVAEC \qquad [3.2]$$

Appare dunque evidente che ai fini di calcolo del *gap* IVA (sia nella base che nell'imposta) i due elementi da derivare siano il "teorico/potenziale" e il "dichiarato/versato" di competenza

dell'anno di riferimento. Nel proseguo dell'analisi verranno forniti dettagli tecnici sulla derivazione di entrambi le componenti, nonché le principali fonti di dati utilizzate.

Il calcolo dell'IVA potenziale

La procedura di calcolo dell'IVA potenziale, con **approccio dal lato della domanda**, si basa sulla trasformazione dei dati di contabilità nazionale al fine di renderli coerenti con la normativa fiscale. I **dati di contabilità nazionale rappresentano il punto di partenza dell'approccio** poiché ritenuti "esaurienti", cioè in grado di cogliere sia le transazioni relative all'economia "osservata" che a quella "non osservata", includendo, in tal modo, l'evasione fiscale nelle operazioni considerate.

In particolare, per determinare la totalità delle transazioni avvenute nel sistema economico e soggette ad IVA, vengono considerati i seguenti aggregati di contabilità nazionale: i consumi delle famiglie, i costi intermedi e gli investimenti intermedi[10].

Al fine di ottenere una misura accurata di IVA e base potenziale a partire dal dato di contabilità nazionale, è necessario compiere alcune operazioni che permettano di rendere tale aggregato coerente con la normativa fiscale. A tal fine, i principali step seguiti per ottenere il gettito teorico, illustrati in questo paragrafo sono:

a) Applicazione della **normativa fiscale** al corrispondente aggregato di contabilità nazionale, considerato al suo maggior livello di disaggregazione, e si scorporano le componenti esenti e fuori dal campo di applicazione del tributo. In questo modo si ottiene la spesa totale per ogni aggregato.
b) Estrapolazione della **base imponibile potenziale utilizzabile nel calcolo del *gap***.
c) Applicazione della specifica **aliquota fiscale** alle singole componenti disaggregate del dato derivato al punto b) per ottenere **l'IVA potenziale**.

Nel dettaglio, si consideri NAg come un **generico gruppo di prodotti di contabilità nazionale** (ad esempio una voce dei consumi delle famiglie). Per completare lo step a), è necessario considerare che il generico aggregato, ovvero la spesa effettuata, ad esempio, dalle famiglie per i propri consumi, è composta da transazioni che sono fuori campo di applicazione dell'IVA ($EXEg$), da transazioni regolarmente dichiarate al Fisco e da transazioni evase. A loro volta, entrambi le tipologie di transazioni (dichiarate ed evase) generano sia base imponibile che imposta.

In formula, è possibile scrivere l'aggregato considerato come:

$$NAg = EXEg + BID_g + BIND_g + IVAEC_g + IVAEV_g \qquad [3.3]$$

Dove:
BID_g = Base IVA dichiarata relativa al generico gruppo "g";
$BIND_g$ = Base IVA non dichiarata relativa al generico gruppo "g";
$EXEg$ = parte di NAg esente o fuori dal campo di applicazione dell'IVA, $0 \leq NAg \leq 1$;
$IVAEV_g$= IVA evasa;
$IVAEC_g$= IVA effettivamente fatturata e versata.

In quest'ottica, la **base imponibile potenziale ($\boldsymbol{BIT_g}$)** relativa al generico gruppo "g" è data dalla somma della base imponibile relativa alle transazioni commerciali su cui l'IVA viene effettivamente applicata (componente dichiarata, $\boldsymbol{BID_g}$) e della base imponibile corrispondente alle transazioni commerciali occultate al Fisco (componente evasa, $\boldsymbol{BIND_g}$), ovvero:

[10] Per un maggiore dettaglio sugli aggregati considerati si veda il paragrafo "Fonti e metodi della procedura di calcolo".

$$BID_g + BIND_g = BIT_g \qquad [3.4]$$

Lo stesso vale per l'imposta: **l'imposta potenziale ($\boldsymbol{IVAT_g}$)** è data dalla somma della componente dichiarata ($IVAEC_g$) e quella evasa ($IVAEV_g$), ovvero:

$$IVAEC_g + IVAEV_g = IVAT_g \qquad [3.5]$$

Per estrapolare le transazioni che generano IVA, coerentemente con la normativa fiscale si sottrae la quota esente ($EXEg$) nell'equazione [3.3], da entrambi i lati; inoltre, specificando i membri come nelle equazioni [3.4] e [3.5], si ottiene:

$$NA_g - EXE_g = BIT_g + IVAT_g = BID_g + BIND_g + IVAEC_g + IVAEV_g \qquad [3.6]$$

Se si ipotizza che l'aliquota IVA, τ_g, per ciascun NAg, sia uguale tanto per le transazioni dichiarate, quanto per quelle occultate al Fisco[11], allora si può riscrivere $IVAEC_g = \tau_g BID_g$, e $IVAEV = \tau_g BIND_g$; dunque, raggruppando i termini della [3.6] come sopra specificati, si ottiene:

$$NA_g - EXE_g = BIT_g + IVAT_g = (1 + \tau_g)BID_g + (1 + \tau_g)BIND_g \qquad [3.7]$$

A questo punto è possibile estrarre **la base imponibile potenziale $\boldsymbol{BIT_g}$** e completare lo step b). Per farlo è sufficiente ricordare che, in generale, per ottenere la base imponibile relativa ad un generico prodotto "g" a partire dalla spesa complessiva ($base_g + imposta_g$) è sufficiente applicare la seguente formula: $base_g = (base_g + imposta_g)/(1 + \tau_g)$; da cui:

$$BIT_g = \frac{(NA_g - EXE_g)}{(1+\tau_g)} = BID_g + BIND_g \qquad [3.8]$$

Per ottenere **l'IVA potenziale**, $\boldsymbol{IVAT_g}$, a partire dalla base, invece, è sufficiente applicare, per ogni generico gruppo "g", l'aliquota prevista dalla normativa fiscale, τ_g:

$$IVAT_g = BIT_g * \tau_g \qquad [3.9]$$

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

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

$$AMT = \frac{IVAT}{BIT} = \sum_{g=1}^{n} \tau_g \frac{BIT_g}{\sum_{g=1}^{n} BIT_g} \qquad [3.10]$$

Per completare il calcolo delle grandezze incluse nella [3.1] e nella [3.2] 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 successivo.

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

Il calcolo dell'IVA di competenza economica

L'IVA acquisita a titolo definitive dalle casse dello Stato è altresì denominata **IVA effettiva di competenza economica** (IVAEC). Questa grandezza comprende il **tributo versato spontaneamente dal contribuente** a seguito dalle transazioni economiche effettuate in un anno solare. Per allocare correttamente il *gap* in ciascun anno di riferimento, si applica criterio di competenza economica più stringente rispetto alle regole dettate dall'Eurostat ed adottate in Italia per calcolare i flussi di finanza pubblica.

La formula adottata per calcolare IVAEC è la seguente[12]:

IVAEC =IVA lorda da adempimento spontaneo - (Rimborsi + Compensazioni) - Aggiustamenti per competenza giuridica -variazione dello stock di crediti da portare all'anno successivo[13] [3.11]

A destra del segno di uguaglianza della [3.11] 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 quanta 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 pagamenti[14];
D. **Variazione nello stock di crediti da portare all'anno successivo**: è una quota residuale 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:

1. nella voce a) esclude le somme recuperate tramite accertamento;
2. aggiunge la correzione della voce d) che non è considerata[15].

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 e versata dalle imprese che, di solito, vendono un paniere di prodotti che possono essere anche molto eterogenei tra diloro. 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 viene calcolata dividendo $IVAEC$ per l'aliquota media ponderata calcolata sulle dichiarazioni fiscali[16], τ_d.

[12] Si veda anche Rodrigues (2015).

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

[14] La correzione definita in ambito EU, coerentemente con quanto stabilito dal regolamento SEC.

[15] 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).

[16] Per i dettagli relativi al metodo di calcolo si rimanda al Paragrafo 3.

$$BID = \frac{IVAEC}{\tau_d} \qquad [3.12]$$

È importante notare che τ_d è differente da τ_g, 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*[17].

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

$$\tau_d = \tau_{dimp} \cdot w_{imp} + \tau_{dom} \cdot w_{dom} \qquad [3.13]$$

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, l'aliquota IVA che si registrerebbe in caso di perfetta compliance (formula [3.10]);
- τ_d, l'aliquota IVA che risulta dalle dichiarazioni fiscali (formula [3.13]);
- $ALBID = \frac{IVAEV}{BIND}$ rappresenta l'aliquota IVA che graverebbe sulle transazioni occultate al Fisco.

Fonti e metodi della procedura di calcolo

In questo paragrafo si riporta l'elenco delle principali fonti dei dati impiegati (vedi Tabella I.3.2)

[17] 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.

TABELLA I.3.2 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 delle Stato; Contabilità nazionale (ISTAT); Dichiarazioni IVA.
Base IVA dichiarata (BID): • IVAEC; • Aliquota media delle dichiarazioni	Calcolo dell'Agenzia delle entrate.Dichiarazioni IVA.
Base IVA potenziale (BIT): • Consumi delle famiglie (HC); • Investimenti della Pubblica amministrazione (GGI); • Consumi intermedi della Pubblica amministrazione (GGIC); • Consumi intermedi delle imprese market (MEIC) • Specifiche voci di investimenti per le imprese market(MEI) • Tassi di esenzione per gruppo NACE e per prodotto	Dati di contabilità nazionale ed indagine ISTAT sui bilanci difamiglia. ISTAT, Canto consolidato della Pubblica amministrazione. ISTAT, Conto consolidato della Pubblica amministrazione. Dati di Contabilità nazionale per divisione ATECO. 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 macrocategorie:

1. Consumi delle famiglie (261 voci di spesa);
2. Investimenti della Pubblica amministrazione (12 voci di spesa);
3. Consumi intermedi della Pubblica amministrazione (17 voci di spesa);
4. Consumi intermedi delle imprese (58 settori di attività economica);
5. 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 contabilità nazionale (prezzi base) siano separabili in diverse componenti, di cui alcune sono note, altre vengono determinate sulla base di quote caratteristiche per ogni divisione di attività economica, determinate partendo da alcuni campi della dichiarazione annuale IVA. Tali rapporti, applicati all'aggregato dei costi intermedi netti noti, permettono di esploderlo nelle componenti rimanenti.

Ciascuna voce compresa nei punti da 1) a 5), rappresenta il generico aggregato di Contabilità nazionale indicato con NAg (si veda equazione [3.3]). Pertanto, applicando a ciascun NAg la procedura descritta precedentemente, formule da [3.4] a [3.8] si arriva a calcolare $BITg$. La corrispondete imposta $IVATg$ è calcolata moltiplicando $BITg$ per l'aliquota τ_g, formula [3.9].

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

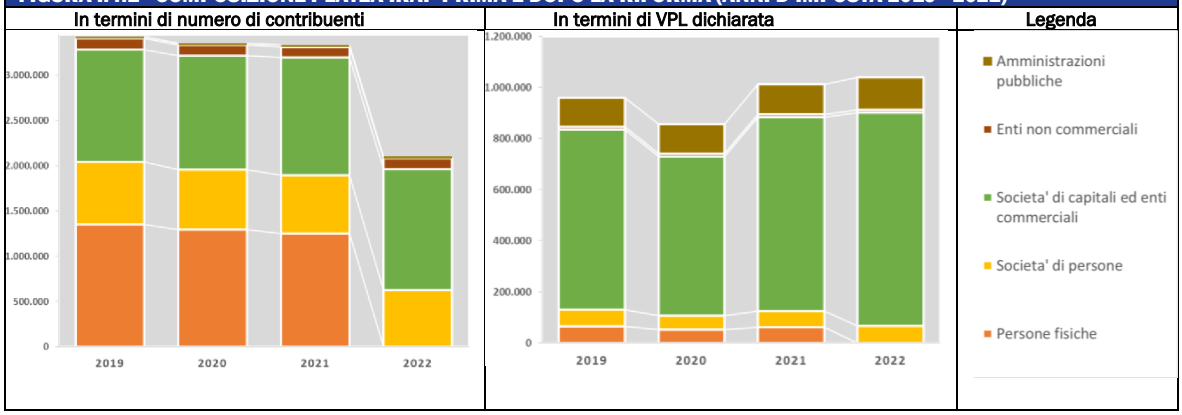
Con la legge di bilancio 2022 (articolo 1, comma 8, della legge n. 234/2021) è diventata definitiva l'abolizione dell'Irap per i lavoratori autonomi, le ditte individuali, e i professionisti. Ricordando che coloro i quali aderivano al regime forfetario ne erano già esclusi, la modifica normativa allarga 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, sfoltendo così una parte del contenzioso sul tema.

Nella Figura I.4.1 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).

[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.

FIGURA I.4.1 - COMPOSIZIONE PLATEA IRAP PRIMA E DOPO LA RIFORMA (ANNI D'IMPOSTA 2019 - 2022)



Adeguamento metodologico nella stima del *tax gap*

L'Agenzia delle entrate calcola regolarmente il *gap* IRAP dal 2002[19]. 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):

$$PLP-PL=PLND$$

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

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 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-SBS[20]. 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:

$$V^* = M \, x \, V$$

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 considerato presenti anche nell'archivio statistico ISTAT FRAME-SBS è 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 Qn (matrice che si ottiene dopo aver normalizzato per i totali di riga Q)

$$Vc^* = Qn \, x \, V^*$$

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

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

Le modifiche ai dati IRAP

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

Ammortamenti

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

Dal momento che la definizione statistico-economica degli ammortamenti differisce sostanzialmente da quella fiscale, al fine di non introdurre una distorsione nel confronto con i dati di CN, le spese relative agli ammortamenti dichiarati dai soggetti vengono aggiunte alla PL riportata in dichiarazione, ovvero:

$$PL = Componenti\ positive - Componenti\ Negative + Ammortamenti$$

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

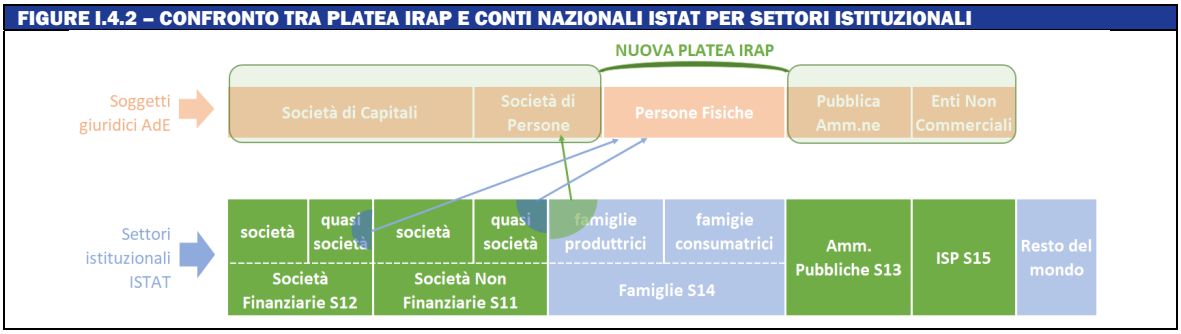
In questo paragrafo si illustrano le correzioni apportate ai dati di VACF al fine di renderli omogenei con quelli IRAP. Tali interventi riguardano l'esclusione dall'aggregato di CN di quelle voci che, coerentemente con la normativa fiscale, sono escluse dal campo di applicazione IRAP (tali voci non concorrono 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,

[21] Servizi domestici; Fitti figurativi e effettivi; Minimi e "autonoma organizzazione"; Produzione per uso finale; Diritti d'autore.

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 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.

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 agriturismi).
- **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.4.1 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%	maxi-correzione PF
-	Fitti figurativi	146.851	9,04%	
-	Fitti effettivi	28.498	1,78%	
-	Minimi e "autonoma 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%	

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 nuova procedura di regionalizzazione dei dati

In seguito alle modifiche normative che hanno previsto l'esclusione delle persone fisiche dal campo di applicazione del tributo, tuttavia, è stato necessario rivedere la procedura di regionalizzazione.

Infatti, dal lato dei CN, non è stato possibile ottenere un livello di dettaglio sufficiente a escludere il valore aggiunto prodotto dalle persone fisiche dal VACF regionale in maniera puntuale. D'altra parte, provando ad utilizzare la "maxi-correzione PF" attuata a livello nazionale sul VACF regionale si otteneva un risultato estremamente distorto, ovvero che non tiene conto della forte eterogeneità del tessuto produttivo sul territorio nazionale (la porzione di valore aggiunto prodotta dalle persone fisiche sul totale dell'economia regionale non è uguale in tutte le regioni e alla media nazionale).

Per questo motivo si è reso necessario rivedere la procedura di regionalizzazione della stima del *tax gap* Irap per gli anni d'imposta successivi al 2021.[22] A partire dall'a.i. 2022, la BIND nazionale stimata con il metodo descritto nella prima parte (*BINDtp* = BIND top down), viene ripartita tra le regioni in base ai risultati di stima ottenuti con il metodo bottom up (*BINDbu* = BIND bottom up). La base imponibile evasa della i-esima regione del j-esimo settore economico è quindi pari a:

$$BIND_{ij} = BINDtp_{tot} * \frac{BINDbu_{ij}}{BINDbu_{tot}}$$

[22] Per quanto riguarda la procedura di regionalizzazione utilizzata fino all'a.i. 2021, si rimanda all'appendice metodologica delle pubblicazioni precedenti.

Questo procedimento fornisce risultati coerenti con i risultati ottenuti fino al 2021 con la precedente metodologia.[23]

Il passaggio dalla produzione lorda non dichiarata al *gap* IRAP complessivo[24]

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 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). Lo stesso procedimento viene svolto per identificare l'imposta dichiarata a livello regionale.[25]

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 (IND).

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

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

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:

$$IND = (PLND - \lambda 1 PLND - \lambda 2 PLND)\, q \qquad 2)$$

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:

$$ID=PL\, q\, (1-\beta 1 - \beta 2) \qquad 3)$$

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

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

Analogamente l'imposta non dichiarata IND è pari alla produzione lorda non dichiarata (PLND) moltiplicata per α:

[23] A fronte di un'analisi approfondita delle dinamiche del tax gap stimato secondo la nuova metodologia e il metodo precedente, si è verificato che l'utilizzo delle stime provenienti dalla procedura bottom-up restituisce una distribuzione regionale dell'evasione per l'a.i. 2022 coerente con l'evidenza empirica riscontrata fino al 2021.

[24] 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).

[25] 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.

$$IND = \alpha\ PLND \qquad 5)$$

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

$$IND = \frac{ID}{PL}\ PLND =$$
$$IND = \frac{PLND}{PL} PL\ q\ (1 - \beta_1 - \beta_2) = \qquad 6)$$
$$IND = PLND\ q\ (1 - \beta_1 - \beta_2)$$

L'ultima espressione della 6), concettualmente simile alla 3), ci dice che non esistono possibili effetti distorsivi nel calcolo di IND se e solo se $\lambda 1 = \beta_1$ e $\lambda 2 = \beta_2$. L'ipotesi è plausibile, soprattutto quella relativa alle deduzioni: è difficile, ad esempio, che un contribuente tenda a chiedere deduzioni relative a base non dichiarata (ho un dipendente in nero, non lo dichiaro, ma ne chiedo le deduzioni), anche in virtù del fatto che se gli viene accertata l'evasione quelle deduzioni gli vengono comunque riconosciute.

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

A titolo di esempio, la Tabella I.4.2 riporta i valori dell'aliquota implicita media calcolata per il totale dell'economia negli anni 2018-2022.

TABELLA I.4.2 ALIQUOTE IMPLICITE MEDIE. TOTALE ECONOMIA ANNI 2018-2022

Anno	2018	2019	2020	2021	2022
Aliquota	2,62%	2,58%	2,62%	2,59%	2,52%

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 IND e di ID misura il valore dell'imposta potenziale (IP).

$$IP = IND + ID \qquad 7)$$

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):

$$IP = IND + IV + INV \qquad 8)$$

IND 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 IRPEF[26] 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 2011[27], 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 giudiziari[28], introduceva la possibilità della registrazione unilaterale del contratto da parte dell'inquilino, con contestuale determinazione di un canone ridotto *ex lege*.

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

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

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

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

Il *gap* di imposta relativo ai canoni di locazione percepiti dalle persone fisiche è calcolato moltiplicando i canoni evasi per l'aliquota. Con l'introduzione della cedolare secca, a partire dall'anno 2011, si formulano due ipotesi alternative per il calcolo del *gap*: la prima è che ai canoni

[26] Art. 37 del TUIR.
[27] Decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23.
[28] Da ultimo, la Sentenza 50/2014 della Corte Costituzionale.

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 RAI[29]. 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 familiare[30], 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 indiretto[31].

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 abbonati[32].

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

La procedura di stima del *tax gap*

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

Le principali grandezze prese in considerazione sono:

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

[29] Regio Decreto Legge 21 febbraio 1938, n. 246.

[30] 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.

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

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

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

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

In termini formali:

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

dove:

FSC_t = Famiglie soggette a canone nell'anno t

FRE_t = Famiglie residenti nell'anno t

FCO_{11} = Tasso famiglie coabitanti al censimento 2011

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

Riguardo ai dati utilizzati occorre precisare che:

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

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

$$FEV_t = FSC_t - FIR_t$$

dove:

FEV_t = Famiglie che evadono il canone nell'anno t

FSC_t = Famiglie soggette a canone nell'anno t

FIR_t = Famiglie iscritte a ruolo nell'anno t

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

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

Le modifiche introdotte nel 2016 per la riscossione del canone

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

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

Per stimare il numero di famiglie soggette a canone RAI, dal 2016 è stata impiegata la stessa metodologia utilizzata nel 2015: sono state considerate quindi le famiglie in abitazioni depurate dalle coabitazioni e dal non possesso di un apparecchio televisivo[33]. È necessario, però, riformulare le statistiche in base ai nuovi flussi di dati a disposizione, per cui al numero degli utenti TV effettivi si perviene sommando le varie categorie coinvolte: titolari di utenza di fornitura elettrica ad uso domestico residenziale (abbonati tv elettrici), F24 individuali, esenzioni *over* 75, pensionati rateizzati, c/c SAT; si ottiene così il nuovo universo di riferimento degli utenti riconducibile alla dicitura "Iscritti a ruolo". Tale dato sconta il numero delle dichiarazioni di non detenzione di un apparecchio TV (DND quadro A) e delle dichiarazioni sostitutive di non addebito del canone per la presenza di altra utenza elettrica (quadro B).

I.7 METODOLOGIA PER LA STIMA DELL'EVASIONE CONTRIBUTIVA

Il calcolo dei contributi evasi si basa sull'applicazione di apposite aliquote contributive alla base imponibile potenziale, definita come indicato nel seguito. Per i contributi a carico del datore di lavoro si utilizzano le aliquote contributive implicite nel calcolo delle stime dei redditi da lavoro dipendente (regolari) di Contabilità nazionale. Tali aliquote implicite vengono calcolate a partire dai dati di base (statistiche strutturali sulle imprese contenute nel registro statistico sui risultati economici delle imprese - *Frame-SBS*) prima delle riclassificazioni delle voci del costo del lavoro secondo i criteri del SEC e rispecchiano, quindi, le aliquote effettive registrate nei conti delle imprese. E' da notare che tale stima costituisce un'approssimazione rispetto all'insieme di elementi che possono di fatto incidere sul livello delle aliquote[34].

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 stato, pertanto, stimato un fattore di correzione (che nel seguito sarà indicato con K) per tenere conto di tale differenza[35].

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

[33] 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.

[34] 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.

[35] 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.

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)[36].

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 ($Ri_{bc}=ri_{bc}*hi_{bc}$)

e

$$CL2 = \sum_{b\,c}(Ri_{bc} * ql_b * k_{bc}).$$

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

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 esiguo[37], 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 (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.

[37] 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".

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 B[38], 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 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

[38] 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 -.

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 prigioni-, 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 ospedaliero-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 abitativo[39].

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.

[39] 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.

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

Le differenze tra le due stime, ossia la previsione formulata a novembre 2025 e la stima definitiva di settembre 2026, sono riconducibili principalmente all'aggiornamento delle basi informative utilizzate, sia di natura fiscale, che vengono progressivamente integrate e consolidate nel corso degli anni, sia relative alla Contabilità Nazionale[40].

Con riferimento all'anno 2023, la stima definitiva modifica il quadro delineato dalla previsione precedente. In particolare, mentre la stima previsionale evidenziava un incremento del *gap* assoluto rispetto all'anno precedente, confermando la tendenza osservata negli anni recenti, la stima definitiva registra invece una riduzione del *gap* assoluto rispetto al 2022. Tale risultato segnala la ripresa di un percorso di contenimento del fenomeno, interrottosi nel 2021.

Per quanto riguarda la propensione all'evasione, la stima definitiva e complessiva conferma la dinamica di riduzione già evidenziata dalla previsione, mostrando tuttavia un calo più marcato e rafforzando pertanto il segnale di miglioramento emerso dall'analisi precedente.

In riferimento alla parte del non versato, sia per quanto riguardo il *gap* assoluto che potenziale, le stime simili in valore e trend.

TABELLA II.1.1: *GAP* IRPEFaut (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2025 E L'ATTUALE. ANNI 2019-2023

Aggregato	Tipologia	2019	2020	2021	2022	2023
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	35.167	33.342	34.324	36.461	35.442
	Dichiarato e non versato	2.203	1.722	2.288	2.756	2.945
	Totale non versato	**37.369**	**35.064**	**36.612**	**39.218**	**38.387**
Gap IRPEF EDIZIONE nov. 25 in mln di euro (IRPEFNV)	Non dichiarato	32.749	31.915	33.066	35.204	36.847
	Dichiarato e non versato	2.194	1.706	2.316	2.806	2.966
	Totale non versato	**34.943**	**33.621**	**35.381**	**38.011**	**39.813**
Differenze tra il *Gap* IRPEF attuale e l'edizione precedente	Non dichiarato	2.417	1.427	1.258	1.257	-1.406
	Dichiarato e non versato	9	16	-28	-50	-20
	Totale non versato	**2.426**	**1.443**	**1.230**	**1.207**	**-1.426**

[40] In particolare, sono state aggiornate le componenti contabili che concorrono alla determinazione della base imponibile e delle relative aliquote di imposta per ciascun settore Ateco.

TABELLA II.1.2: *GAP* IRPEFaut (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2025 E L'ATTUALE. ANNI 2019-2023

Aggregato	Tipologia	2019	2020	2021	2022	2023
Gap IRPEF EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEFp)	Non dichiarato	60,3%	61,7%	57,8%	57,1%	55,1%
	Dichiarato e non versato	3,8%	3,2%	3,9%	4,3%	4,6%
	Totale non versato	**64,1%**	**64,9%**	**61,7%**	**61,4%**	**59,7%**
Gap IRPEF EDIZIONE nov. 25 in % dell'imposta potenziale (IRPEFNV/IRPEFp)	Non dichiarato	58,5%	60,6%	56,9%	56,3%	56,1%
	Dichiarato e non versato	3,9%	3,2%	4,0%	4,5%	4,5%
	Totale non versato	**62,5%**	**63,9%**	**60,9%**	**60,8%**	**60,6%**
Differenze tra il *Gap* IRPEF attuale e l'anno precedente	Non dichiarato	1,7%	1,0%	0,9%	0,8%	-1,0%
	Dichiarato e non versato	-0,1%	-0,1%	-0,1%	-0,2%	0,1%
	Totale non versato	**1,6%**	**1,0%**	**0,8%**	**0,7%**	**-0,9%**

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, che riguardano soltanto gli ultimi due anni d'imposta considerati (2022 e 2023). Il lieve cambiamento delle stime per il 2022 è imputabile ai nuovi valori di contabilità nazionale. Invece, per le stime del 2023, si osserva un aumento di evaso dovuto principalmente all'utilizzo del dato definitivo sugli importi dichiarati (valore della produzione e costo del lavoro), non ancora disponibili a novembre 2025.

TABELLA II.2.1: *GAP* IRES (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2025 E L'ATTUALE. ANNI 2019-2023

Aggregato	Tipologia	2019	2020	2021	2022	2023
Gap IRES EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	7.575	6.976	5.794	7.629	10.061
	Dichiarato e non versato	1.581	1.231	1.739	2.075	1.902
	Totale non versato	**9.156**	**8.207**	**7.533**	**9.704**	**11.963**
Gap IRES EDIZIONE nov. 2025 in mln di euro (IRESNV)	Non dichiarato	7.575	6.976	5.794	7.492	8.423
	Dichiarato e non versato	1.585	1.221	1.801	2.094	1.928
	Totale non versato	**9.161**	**8.196**	**7.595**	**9.586**	**10.351**
Differenze tra il *Gap* IRES attuale e l'edizione precedente	Non dichiarato	0	0	0	137	1.639
	Dichiarato e non versato	-5	10	-61	-19	-26
	Totale non versato	**-5**	**10**	**-61**	**118**	**1.612**

TABELLA II.2.2: PROPENSIONE AL *GAP* IRES (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2025 E L'ATTUALE. ANNI 2019-2023

Aggregato	Tipologia	2019	2020	2021	2022	2023
Gap IRES EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	19,9%	20,4%	13,8%	14,7%	16,7%
	Dichiarato e non versato	4,1%	3,6%	4,1%	4,0%	3,2%
	Totale non versato	**24,3%**	**24,0%**	**18,0%**	**18,6%**	**19,8%**
Gap IRES EDIZIONE nov. 2025 in % dell'imposta potenziale (IRESNV/IRESp)	Non dichiarato	19,9%	20,4%	13,8%	14,4%	14,4%
	Dichiarato e non versato	4,2%	3,6%	4,3%	4,0%	3,3%
	Totale non versato	**24,3%**	**24,0%**	**18,1%**	**18,5%**	**17,7%**
Differenze tra il *gap* IRES attuale e l'anno precedente	Non dichiarato	0,0%	0,0%	0,0%	0,2%	2,3%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	-0,1%	0,0%	-0,1%
	Totale non versato	**0,0%**	**0,0%**	**-0,1%**	**0,2%**	**2,2%**

II.3 REVISIONI DEL *GAP* DELL'IVA

La metodologia di stima del *gap* dell'IVA non è stata oggetto di sostanziali revisioni, per cui le differenze osservate sono dovute principalmente all'**aggiornamento delle banche dati** disponibili.

Rispetto al precedente *release,* la riduzione osservata tra il 2019 e il 2023 del *gap* sia in termini assoluti (*gap* in milioni di euro) che in percentuale dell'imposta potenziale viene confermata (-2,5 miliardi pari a -2,3 p.p. nell'attuale edizione contro -2 miliardi pari a -2,5 p.p. nell'edizione pubblicata a novembre 2025).

Inoltre, la discrepanza registrata nel *gap* dichiarato e non versato è dovuta alla disponibilità di dati consolidati per i mancati versamenti per gli anni successivi al 2020, che nell'edizione precedente risultavano invece stimati sulla base della serie storica precedente in proporzione dell'IVA evasa.

TABELLA II.3.1: *GAP* IVA IN MLN DI EURO: CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2025 E L'ATTUALE. ANNI 2019-2023

Aggregato	Tipologia	2019	2020	2021	2022	2023
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	21.899	19.628	21.519	21.377	23.358
	Dichiarato e non versato	9.867	8.844	8.395	9.359	10.998
	Totale non versato	**31.766**	**28.473**	**29.915**	**30.736**	**34.355**
Gap IVA EDIZIONE 2025 in mln di euro (IVANV)	Non dichiarato	21.191	18.174	19.059	19.755	22.590
	Dichiarato e non versato	9.880	8.474	8.886	9.211	10.533
	Totale non versato	**31.071**	**26.647**	**27.945**	**28.966**	**33.122**
Differenze tra il *gap* IVA attuale e l'edizione 2025	Non dichiarato	708	1.454	2.460	1.622	768
	Dichiarato e non versato	-13	371	-491	148	465
	Totale non versato	**695**	**1.825**	**1.970**	**1.770**	**1.233**

TABELLA II.3.2: PROPENSIONE AL *GAP* IVA IN PERCENTUALE: CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2025 E L'ATTUALE. ANNI 2019-2023

Aggregato	Tipologia	2019	2020	2021	2022	2023
Gap IVA EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	15,6%	15,7%	15,1%	13,5%	13,8%
	Dichiarato e non versato	7,0%	7,1%	5,9%	5,9%	6,5%
	Totale non versato	**22,6%**	**22,8%**	**21,0%**	**19,4%**	**20,3%**
Gap IVA EDIZIONE 2025 in % dell'imposta potenziale (IVANV/IVAT)	Non dichiarato	15,2%	14,8%	13,5%	12,6%	13,5%
	Dichiarato e non versato	7,1%	6,9%	6,3%	5,9%	6,3%
	Totale non versato	**22,3%**	**21,6%**	**19,8%**	**18,4%**	**19,7%**

II.4 REVISIONI DEL *GAP* DELL'IRAP

Dal punto di vista dell'analisi di qualità delle banche dati, si segnala la disponibilità dei dati aggiornati di contabilità nazionale per gli ultimi due anni, e di quelli dichiarativi definitivi per l'anno d'imposta 2023. Tali aggiornamenti non modificano, tuttavia, 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*. Si evidenzia soltanto, per il 2023, una riduzione nei livelli dell'evaso (di circa 500 mln di euro) ed un conseguente abbassamento della propensione in ragione di un effetto combinato tra un aumento del dichiarato e l'applicazione della nuova procedura di regionalizzazione della base evasa (vedi appendice metodologica). Al contrario, la variazione del 2022 è imputabile a una diminuzione dell'imposta potenziale.

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 1.090 milioni di euro). I dati dei mancati versamenti per il 2023 sono ancora provvisori.

TABELLA II.4.1: *GAP* IRAP (IN MLN DI EURO) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2025 E L'ATTUALE. ANNI 2019-2023						
Aggregato	Tipologia	2019	2020	2021	2022	2023
Gap IRAP VERSIONE ATTUALE	Non dichiarato	4.023	3.768	3.816	1.915	2.239
	Dichiarato e non versato	1.016	728	1.090	1.021	1.108
	Totale non versato	**5.039**	**4.497**	**4.906**	**2.937**	**3.347**
Gap IRAP VERSIONE 2025	Non dichiarato	4.023	3.768	3.816	2.307	2.797
	Dichiarato e non versato	1.021	732	1.138	1.042	1.108
	Totale non versato	**5.044**	**4.501**	**4.954**	**3.349**	**3.905**
Differenze tra il Gap IRAP attuale e l'edizione precedente	Non dichiarato	0	0	0	-392	-558
	Dichiarato e non versato	-5	-4	-48	-20	1
	Totale non versato	**-5**	**-4**	**-48**	**-412**	**-558**

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* più ampia del previsto (si passa dal 15,9% nel 2021 al 10,3% nel 2022) in maniera consequenziale a quanto osservato per il *gap* in valore assoluto, ed un successivo aumento (tra il 2022 e il 2023) meno marcato rispetto alle stime predittive pubblicate a Novembre 2025.

TABELLA II.4.2: PROPENSIONE AL GAP IRAP (IN PERCENTUALE) CONFRONTO TRA L'EDIZIONE 2025 E L'ATTUALE. ANNI 2019-2023						
Aggregato	Tipologia	2019	2020	2021	2022	2023
Gap IRAP EDIZIONE ATTUALE in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPp)[1]	Non dichiarato	14,2%	13,9%	12,1%	6,8%	6,9%
	Dichiarato e non versato	3,7%	2,8%	3,8%	3,5%	3,4%
	Totale non versato	**17,9%**	**16,7%**	**15,9%**	**10,3%**	**10,4%**
Gap IRAP EDIZIONE 2025 in % dell'imposta potenziale (IRAPNV/IRAPp)[1]	Non dichiarato	14,2%	13,9%	12,1%	7,7%	8,7%
	Dichiarato e non versato	3,7%	2,8%	3,8%	3,5%	3,4%
	Totale non versato	**17,9%**	**16,7%**	**15,9%**	**11,2%**	**12,1%**
Differenze tra il *gap* IRAP in % dell'imposta potenziale attuale e l'edizione precedente	Non dichiarato	0,0%	0,0%	0,0%	-0,9%	-1,7%
	Dichiarato e non versato	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
	Totale non versato	**0,0%**	**0,0%**	**0,0%**	**-0,9%**	**-1,7%**

II.5 REVISIONI DEL *GAP* DELLE LOCAZIONI

Per quanto riguarda il *gap* relativo alle locazioni, non sono intervenute modifiche rispetto alla precedente edizione.

III. ALTRE METODOLOGIE

III.1 RICOSTRUZIONE DELLE SERIE STORICHE DEL SOMMERSO ECONOMICO (SERIE 1995-2010)

L'economia non osservata nelle stime dei Conti nazionali: evoluzione metodologica e ricostruzione storica

L'economia non osservata, e in particolare il sommerso economico, rappresenta una componente rilevante dell'economia italiana, ed è da tempo inclusa nelle stime dei Conti nazionali. Nel corso degli anni, le metodologie di misurazione sono state progressivamente aggiornate per tener conto delle trasformazioni del sistema economico e del mercato del lavoro, nonché della crescente disponibilità di fonti informative.

La revisione dei Conti nazionali del 1979, attraverso innovazioni nelle fonti e nei metodi di stima dell'occupazione e dell'attività produttiva, aveva già messo in luce la necessità di rafforzare l'inclusione del sommerso sulla base della richiesta internazionale di pervenire a stime sempre più esaustive dei Conti nazionali. Con la successiva revisione del 1987 si affinarono ulteriormente le stime, in particolare per le piccole imprese e il mercato del lavoro, attraverso l'integrazione dei dati censuari con quelli della rilevazione sulle forze di lavoro.

Con l'adozione del SEC95, il quadro metodologico divenne più strutturato, con una crescente attenzione alla trasparenza e alla comparabilità internazionale. In particolare, la revisione del 1999 introdusse una metodologia specifica per la stima della sotto-dichiarazione dell'attività economica, basata sul *Reference Income Method*.

La principale discontinuità metodologica si determinò, tuttavia, con l'adozione del SEC2010 e la conseguente revisione generale del 2014. L'integrazione delle basi di dati statistiche con le fonti amministrative, e il conseguente sviluppo di un sistema integrato di registri sulle unità economiche consentirono il passaggio a metodologie di stima micro-fondate, accrescendo il dettaglio e l'affidabilità della misurazione del sommerso economico. Il SEC2010 rafforzò ulteriormente i requisiti di trasparenza, dettaglio e comparabilità internazionale, prevedendo anche l'inclusione di alcune attività illegali nelle stime dei Conti nazionali.

La revisione del 2014 ha rappresentato quindi uno spartiacque in quanto ha modificato profondamente le modalità di individuazione e misurazione del sommerso. Le stime correntemente diffuse dall'Istat, basate su quell'impianto metodologico, sono disponibili a partire dal 2011. Per gli anni precedenti, le misurazioni elaborate secondo i precedenti metodi sono state diffuse in modo occasionale e riguardano, in particolare, i periodi 1992-2002[41] e 2000-2008[42]. Tali serie forniscono informazioni rilevanti sulla dinamica storica del fenomeno, ma i loro livelli non sono direttamente confrontabili con quelli della serie corrente, a causa delle discontinuità intervenute nelle fonti e nei metodi di stima.

[41] "L'economia sommersa e il lavoro non regolare", Audizione del Presidente dell'Istituto nazionale di statistica, Prof. Luigi Biggeri presso le Commissioni riunite V Commissione "Programmazione economica, bilancio" del Senato e V Commissione "Bilancio" della Camera Roma, 21 luglio 2005.

[42] "La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali. Anni 2000-2008", Istat, Statistiche in breve, 13 luglio 2010.

La ricostruzione delle serie storiche

Le stime riferite a precedenti edizioni, benché non direttamente comparabili con quelle attuali, possono essere utilizzate come base per effettuare una ricostruzione dell'evoluzione storica del sommerso economico. Esse incorporano infatti informazioni sulla dinamica del fenomeno, articolate per settore di attività economica e per componente, che possono essere utilizzate per estendere retrospettivamente la serie corrente, tenendo conto delle discontinuità metodologiche intervenute nel tempo.

L'obiettivo della ricostruzione è quindi recuperare l'informazione contenuta nelle precedenti serie per riprodurre la dinamica del sommerso negli anni 1995-2010, raccordandola alle stime prodotte secondo l'attuale impianto metodologico. La ricostruzione è stata effettuata per macrosettore di attività economica – Agricoltura, Industria e Servizi – e per componente dell'economia sommersa – sotto-dichiarazione, lavoro irregolare e altre componenti.

A tal fine sono state utilizzate le serie disponibili per i periodi 1995-2002 e 2000-2008. La loro sovrapposizione nel triennio 2000-2002 consente di valutarne la coerenza e di individuare le differenze riconducibili ai due diversi impianti di stima, fornendo la base per il loro raccordo.

Per il periodo 2008-2010, per il quale le stime non sono disponibili, la dinamica è stata ricostruita per settore di attività economica utilizzando come indicatore l'andamento del valore aggiunto settoriale. Tale scelta consente di preservare, in parte e indirettamente, l'informazione derivante dalle precedenti stime del sommerso, in quanto la loro dinamica concorre alla determinazione delle serie storiche del valore aggiunto complessivo dei settori.

In questo modo sono state ottenute le stime necessarie per completare la serie fino al 2010. In particolare, l'estensione fino al 2010 mantiene un legame con l'informazione prodotta dai precedenti impianti di stima. La procedura è inoltre coerente con l'approccio adottato nella ricostruzione dei Conti Nazionali, che prevede la retropolazione delle nuove stime sulla base dei tassi di variazione annuali desunti dalle stime precedenti.

Nel complesso, la procedura di ricostruzione mira a preservare l'informazione sulla dinamica storica incorporata nelle precedenti stime e, al tempo stesso, raccordarla ai livelli e al perimetro della serie attualmente diffuse (coerenti con i dati di Contabilità nazionale rilasciati a marzo 2026), evitando che le discontinuità metodologiche siano interpretate come variazioni effettive del fenomeno[43]. Il raccordo tra le diverse generazioni di stime consente di ampliare l'orizzonte temporale dell'analisi, preservando l'informazione sulla dinamica storica e tenendo conto delle discontinuità nelle fonti e nei metodi di misurazione.

III.2 LE FRODI INTRACOMUNITARIE PER *MISSING TRADER*

Per stimare la perdita di gettito IVA derivante da frodi MTIC, l'Agenzia delle Entrate ha sviluppato una metodologia di stima di tipo *bottom-up*, ossia basata 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 la probabilità che un soggetto sia un *Missing Trader* (MT). Il secondo stadio del modello prevede la quantificazione dell'imposta evasa per mezzo di frodi intracomunitarie per *missing trader*.

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

[43] Per gli anni precedenti al 2011, dunque, la serie ottenuta costituisce una ricostruzione retrospettiva, e non una *ristima* effettuata applicando l'attuale metodologia.

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 VIES[44],
- Nessun versamento IVA,
- Cessioni sul mercato domestico,
- Emanazione di un provvedimento di cessazione d'ufficio notificato alla partita IVA[45].

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 quantificazione della perdita di gettito 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 (2020-2024), è stata costruita selezionando le partite IVA per cui risultino acquisti intracomunitari, registrati nel database VIES, e che abbiano operazioni di vendita sul territorio domestico, derivate dai dati di fatturazione elettronica.[46]

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.

[44] 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.

[45] 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".

[46] 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).

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 2022 al 2024

Il modello *logit*. sviluppato nel primo stadio, è addestrato sul *training set* e viene applicato all'intera popolazione di riferimento, in maniera da fornire un valore previsto della variabile *target* per ogni soggetto della platea di interesse.

Le variabili esplicative utilizzate nel modello sono state scelte sulla base delle principali caratteristiche riconducibili ad un MT e sintetizzate nella Tabella III.2.1:

TABELLA III.2.1. 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 anallizzato	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 III.2.2 - confermano che la probabilità di essere un MT è maggiore per i soggetti che operano in settori in cui vengono commercializzati beni facilmente trasportabili e ad alto contenuto tecnologico *(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 è 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 volume di vendite (*Log_volume*), la ripartizione territoriale (*Centro* e *Sud*).

TABELLA III.2.2. RISULTATI DEL MODELLO LOGIT

Variabili	Coefficienti	Std. Error	
Comm_confin	0,486	0,096	***
Acq_merci_cat(15k,50k]	0,501	0,130	***
Acq_merci_cat(50k, 250k]	0,858	0,117	***
Acq_merci_cat(250k,+oo)	1,091	0,111	***
Comm_ICT	1,490	0,161	***
Assenza_dic_prec	1,503	0,120	***
Flg_acq_w_vendite_IT	2,293	0,077	***
Aliquota	-2,725	0,809	***
Flg_dic_IVA	-7,357	0,155	***
Log_vol	-0,579	0,022	***
Cf_new	2,017	0,122	***
Dittaind	3,363	0,389	***
Flg_srl	1,917	0,377	***
Sud	2,187	0,075	***
Centro	1,485	0,076	***
Intercetta	7,007	0,551	***

*Significatività: 0 '***' 0.001 '**' 0.01 '*' 0.05 '.' 0.10*

III.3 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 Heckman[47], 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 selezione[48] 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

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

[48] 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.

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 della 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 soglia[49].

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.

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.3.1 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*.

[49] 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.

TABELLA III.3.1 - VARIABILI UTILIZZATE NEI DUE STADI DEL MODELLO PER LA STIMA DEL GAP NELLE DIVERSE EDIZIONI DELLA RELAZIONE			
Edizione relazione	2022	2023	2024-2026
Platea analizzata	Minimi AI 2012-2014 (1)	Regimi agevolati AI 2015-2016 (2)	Minimi AI 2012-2014 Regimi agevolati AI 2015-2019 (3)
Variabili esplicative I stadio	Totale componenti positivi Codice ATECO in classi Età in classi Genere del contribuente Regione di residenza Presenza di almeno un dipendente Anno d'imposta	Totale componenti positivi Codice ATECO in classi Età in classi Genere del contribuente Regione di residenza Presenza di almeno un dipendente Anno d'imposta Contribuente in regime forfettario	Reddito al netto delle perdite soggetto a imposta sostitutiva. Codice ATECO in classi Età in classi Genere del contribuente Contribuente in regime forfettario Presenza di almeno un dipendente Anno d'imposta (se modello su più anni)
Variabili esplicative II stadio	Totale componenti positivi Presenza di almeno un dipendente Età in classi Genere del contribuente Codice ATECO in classi Inverse Mills Ratio	Totale componenti positivi Presenza di almeno un dipendente Età in classi Genere del contribuente Codice ATECO in classi Inverse Mills Ratio Contribuente in regime forfettario	Totale componenti positivi Totale componenti negativi Età in classi Genere del contribuente Inverse Mills Ratio

III.4 LA METODOLOGIA *TOP DOWN* PER LA STIMA DEL *GAP* NEI REGIMI AGEVOLATI "MINIMI" E FORFETARI

Nell'ambito delle attività volte all'estensione delle metodologie di stima del *tax gap* ai regimi agevolati, è stato sviluppato un approccio di tipo *top-down* fondato sull'integrazione tra dati fiscali e dati di Contabilità Nazionale (CN)[50]. La metodologia si basa sul confronto tra la base imponibile dichiarata, sulla quale i contribuenti versano l'imposta, e quella che sarebbe stata dichiarata nel caso in cui vi fosse stata la piena aderenza alla normativa vigente.

L'obiettivo è stimare la base imponibile non dichiarata (BIND) come differenza tra la base imponibile teorica (BIT) e la base imponibile dichiarata (BID). Ciò è possibile poiché i dati di Contabilità Nazionale includono sia l'economia "osservata" sia quella "non osservata" e rappresentano pertanto la totalità delle transazioni economiche, risultando assimilabili alla BIT.

A partire dalla stima della BIND è possibile derivare due indicatori rilevanti ai fini della misurazione del fenomeno evasivo: la propensione all'evasione, ottenuta rapportando la BIND al valore aggiunto rivalutato, e il *tax gap*, definito come il gettito teoricamente dovuto e non versato dai contribuenti appartenenti ai regimi agevolati.

[50] Coerentemente con il Decreto Legislativo n. 160 del 2015 si adotta un metodo di stima *top-down* basato sui dati di Contabilità Nazionale ISTAT (CN).

L'approccio *top-down* presenta il vantaggio di garantire una copertura esaustiva del fenomeno, grazie all'inclusione dell'economia sommersa; inoltre, permette di allinearsi al quadro concettuale del Sistema Europeo dei Conti Nazionali[51]. Tuttavia, gli aggregati di Contabilità Nazionale non sono direttamente comparabili con i dati dichiarativi. Si rende pertanto necessario procedere a una serie di interventi metodologici finalizzati ad assicurare la coerenza tra le due fonti informative, da un lato attraverso l'individuazione della componente di valore aggiunto[52] prodotto dalle imprese regolari che occultano parte dei profitti, dall'altro mediante opportune correzioni applicate ai dati fiscali per renderli coerenti con quelli della Contabilità Nazionale.

La procedura di stima del *tax gap* per i regimi agevolati tramite approccio *top-down* si articola dunque nelle seguenti fasi:

- individuazione di un opportuno aggregato potenziale nei dati di Contabilità Nazionale, identificato nel valore aggiunto rivalutato per le imprese classificate come "forfettari, minimi e assimilati", ed esclusione dei dati relativi agli assimilati al fine di garantire la comparabilità con i dati fiscali;
- quantificazione dell'ammontare dichiarato (reddito lordo), e applicazione delle opportune correzioni ai dati fiscali per renderli confrontabili con gli aggregati di Contabilità Nazionale;
- determinazione della base imponibile non dichiarata (BIND) quale differenza tra il valore aggiunto rivalutato e il reddito lordo dichiarato;
- calcolo della propensione all'evasione, secondo la formula che segue:

$$\frac{(Valore\ Aggiunto\ Rivalutato - Reddito\ lordo)}{Valore\ Aggiunto\ Rivalutato}$$

- calcolo del *tax gap*, ottenuto moltiplicando l'aliquota[53] per la base imponibile non dichiarata.

Tali grandezze vengono determinate a livello aggregato per ciascun anno d'imposta.

Nel caso dei regimi agevolati, le principali correzioni apportate al reddito lordo dichiarato ai fini della comparabilità con il valore aggiunto di Contabilità Nazionale riguardano l'esclusione dei contribuenti che hanno iniziato attività nell'anno di riferimento, dei contribuenti con età inferiore a 30 anni o superiore a 70 anni e di coloro che risultano essere dipendenti altrove.

Si evidenzia che la metodologia descritta è attualmente in fase di sviluppo e validazione nell'ambito di un'attività di natura sperimentale. Le analisi effettuate sono finalizzate alla verifica della robustezza delle ipotesi adottate, della qualità delle fonti informative utilizzate e della coerenza dei risultati ottenuti. Pertanto, allo stato attuale, le stime derivanti dall'applicazione dell'approccio *top-down* ai regimi agevolati non presentano ancora un grado di consolidamento tale da consentirne la pubblicazione nell'ambito della Relazione, e i relativi risultati non sono quindi resi disponibili.

[51] Il Sistema europeo dei conti nazionali e regionali (Sec) è lo schema di riferimento per la misurazione dell'attività economica e finanziaria di un sistema economico, delle sue componenti e delle relazioni che fra di esse si instaurano in un determinato periodo di tempo. Oggetto della misura sono le transazioni poste in essere dagli agenti economici (definiti unità istituzionali) nei rapporti con le altre unità residenti sul territorio economico o con quelle non residenti. Per ulteriori informazioni: https://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I/e_government/amministrazioni_pubbliche/SEC_2010/index.html

[52] Viene utilizzato il valore aggiunto rivalutato, ovvero l'adeguamento dell'importo economico in base alla stima di un modello econometrico di redditività che si basa sulla relazione tra valore della produzione, costi fissi e costi variabili. In particolare, si stima il reddito "normale" di un'impresa tramite un modello econometrico basato su produzione, costi fissi e variabili, assumendo un margine di mark-up ricavato dalle imprese non-sottodichiaranti. La rivalutazione è la differenza tra il reddito così stimato e quello effettivamente dichiarato.

[53] Poiché i contribuenti in regime forfettario applicano aliquote differenziate (5% nei primi tre anni di attività e 15% negli anni successivi) e tale informazione non è disponibile nei dati ISTAT, si è proceduto a stimare un'aliquota implicita. Quest'ultima è stata ricavata come rapporto tra imposta e base imponibile complessiva dei contribuenti forfettari, per ciascun anno. Il *tax gap* è calcolato moltiplicando l'aliquota per la BIND nel caso dei contribuenti minimi e l'aliquota implicita per la BIND nel caso dei forfettari; il *tax gap* complessivo è poi ottenuto sommando i valori così determinati per ciascuna categoria.

III.5 LA STIMA *BOTTOM UP* DEL *GAP* IRES

A seguire viene presentata una quantificazione dell'evasione dell'Imposta sui Redditi delle Società (IRES) basata su un nuovo approccio metodologico di tipo *"bottom-up"*. Tale metodologia si pone come complementare rispetto all'approccio *"top-down"* attualmente in uso e, rispetto a quest'ultimo, presenta l'indubbio vantaggio di produrre stime caratterizzate da un maggiore livello di dettaglio in termini di disaggregazione a livello settoriale e territoriale. La base dell'applicazione presentata fa uso sia delle informazioni dei dati dichiarati al Fisco, sia quelle dedotte dalle fonti di accertamento fiscale, per il sottoinsieme di contribuenti sottoposti a tale processo.

La platea IRES, in termini generali, include: le società di capitali (S.r.l., S.p.A., S.a.p.A. e assimilate, abbreviate con SC) e gli enti pubblici e privati residenti in Italia (Enti non commerciali, abbreviati con ENC). Sono inoltre assoggettati all'imposta gli enti esteri e le società estere, limitatamente ai redditi prodotti in Italia.

Dalla platea generale, tuttavia, è necessario fare alcune esclusioni: in primo luogo, è opportuno escludere la Pubblica Amministrazione (tipicamente non caratterizzata da fenomeni evasivi e, comunque, soggetta ad un numero estremamente limitato di controlli); in secondo luogo sono state effettuate verifiche sull'effettiva disponibilità di informazioni per i soggetti esteri (sebbene la limitazione alla sola platea dei dichiaranti lasci presupporre un'adeguata copertura degli accertamenti anche su questa categoria di contribuenti); infine, almeno in una fase di prima applicazione, sono stati esclusi dall'analisi quelle categorie di soggetti che presentano modalità particolari di determinazione del reddito imponibile e dell'imposta (quali ad esempio i gruppi e i trust). In Tabella III.5.1 vengono mostrate le frequenze assolute dei contribuenti appartenenti alla platea; gli enti non commerciali sono poco più di un decimo delle società e hanno delle regole contabili differenti.

TABELLA III.5.1. Contribuenti IRES per anni d'imposta 2012-2016

Tipo Contribuente	2012	2013	2014	2015	2016
SC	1.023.667	1.079.163	1.095.321	1.119.355	1.139.362
Di cui Gruppi/Trust/Trasp	47.628	47.112	47.998	49.025	49.112
ENC	143.628	143.738	144.837	146.144	145.277
Di cui Trust/Trasp	188	201	219	221	206
Non residenti	3.001	3.071	4.232	5.117	4.944
TOTALE	1.218.112	1.273.285	1.292.607	1.319.862	1.338.901

Le stime finali del *tax gap* IRES sono pertanto ottenute mediante l'integrazione delle risultanze relative alle società di capitali e agli enti non commerciali con quelle riferite ai Grandi Contribuenti, ossia soggetti di dimensione economica rilevante sottoposti ad imposta IRES. In tal modo, la quantificazione complessiva del fenomeno deriva dall'aggregazione delle stime prodotte per le diverse componenti della platea, tenendo conto delle specificità che caratterizzano ciascun segmento di contribuenti.

Il modello a due stadi di Heckman

La correzione di Heckman (1979) è ampiamente impiegata in economia e nelle scienze sociali per stimare relazioni comportamentali in presenza di un meccanismo di selezione non casuale delle osservazioni (*sample selection bias*).

Tale metodologia prevede la stima di due equazioni distinte ma strettamente connesse tra loro e nasce con l'obiettivo di correggere le possibili distorsioni derivanti da processi di selezione non casuale delle unità osservate. Da una prospettiva di apprendimento statistico, il modello può essere interpretato come un approccio supervisionato e parametrico, applicato in presenza di un meccanismo di selezione non casuale delle osservazioni. La correzione di Heckman si articola in due equazioni. Nella prima viene modellata la probabilità di appartenenza al campione osservato,

mentre nella seconda viene stimata la variabile di interesse tenendo conto del processo di selezione individuato nel primo stadio. L'approccio può essere ricondotto all'ambito dell'apprendimento supervisionato in quanto entrambe le equazioni vengono stimate utilizzando una variabile risposta osservabile: nel primo stadio la variabile di selezione, nel secondo la variabile oggetto di analisi.

In termini statistici, il modello di Heckman fornisce una rappresentazione parametrica sia della funzione strutturale del secondo stadio che di selezione nel primo stadio, assumendo indipendenza tra regressori e termini d'errore e una distribuzione normale bivariata degli errori associati alle due equazioni.

Nel contesto specifico presentato in termini di analisi fiscale, sorge la problematica del cosiddetto *selection bias (distorsione da osservazione)*, tale problematica emerge poiché i contribuenti sottoposti ad accertamento possono presentare caratteristiche specifiche che li distinguono sistematicamente dalla restante popolazione, anche in conseguenza delle modalità con cui gli organi competenti che si occupano degli accertamenti individuano i soggetti da controllare.

I contribuenti vengono selezionati durante la fase di accertamento tramite un processo noto come *risk assessment* e quindi non basato sui *random audits*, ovvero controlli che operano tramite una selezione casuale, garantendo l'assenza di distorsioni nella selezione ma richiedono generalmente un maggiore impiego di risorse amministrative. Nel caso in esame, la variabile oggetto di stima è rappresentata dalla maggiore imposta definita, disponibile esclusivamente per i contribuenti sottoposti a controllo fiscale. Di conseguenza, la stima deve tenere conto della possibile distorsione derivante dal fatto che i soggetti accertati potrebbero non costituire un sottoinsieme casuale dell'intera popolazione dei contribuenti.

Primo stadio: equazione di selezione

La prima fase del modello consiste nella stima del seguente modello di selezione di tipo Probit:

$$y_{1i} = x_{1i}\beta_1 + \epsilon_{1i}$$

Dove y_{1t} è la variabile dipendente binaria, x_{i1} è il vettore relativo alle variabili che spiegano il processo di selezione, β_1 è il vettore dei coefficienti della regressione e ϵ_{1i} denota il termine di errore. La variabile dipendente assume valore pari a 1 se il contribuente è stato sottoposto ad accertamento unificato e pari a 0 in caso contrario. L'obiettivo di tale modello in questo primo step non è di natura predittiva, bensì consiste nella quantificazione della probabilità che un contribuente venga selezionato per un'attività di controllo riferita all'anno d'imposta analizzato.

Le probabilità ottenute dal modello di selezione vengono successivamente utilizzate per costruire il cosiddetto coefficiente di correzione di Heckman, noto anche come Lambda di Mills. Tale indicatore sintetizza l'effetto della selezione non casuale e viene introdotto come ulteriore variabile esplicativa nella fase successiva dell'analisi, consentendo di correggere la stima della variabile obiettivo per il potenziale bias derivante dal processo di selezione dei contribuenti da sottoporre a verifica.

Secondo stadio: equazione sostanziale

Nel secondo stadio viene stimato un modello di regressione lineare avente come variabile dipendente la Maggiore Imposta Definita (MID). La stima è effettuata esclusivamente sul sottoinsieme dei contribuenti sottoposti ad Accertamento Unificato e incorpora il termine correttivo rappresentato dal Lambda di Mills e dal suo coefficiente, ottenuti nella fase precedente.

Viene definita un'equazione detta *sostanziale* come una nuova regressione con un termine d'errore ϵ_{2i} ; inoltre si assume che la distribuzione congiunta degli errori (ϵ_{1i},ϵ_{2i}) sia una normale

bivariata con valore atteso nullo e varianze diverse. In questo modo si ottiene il modello del secondo stadio:

$$E(y_{2i}|y_{1i} = 1) = x_{2i}\beta_2 + \delta\lambda_i$$

Dove $\lambda_i = \frac{\phi(x_{1i}\beta_1)}{\Phi(x_{1i}\beta_1)}$ è l'inverso del rapporto di Mills e corrisponde al rapporto tra la probabilità di essere selezionato nel processo di accertamento e la probabilità cumulata della selezione stessa.

Il parametro δ associato alla quantità λ_i, misura l'entità della distorsione da selezione. Se $\delta = 0$, o è statisticamente non significativo, non emerge evidenza di selection bias, cioè che la selezione dei soggetti accertati non sembra influenzare la stima della MID. Invece, se $\delta \neq 0$ ed è statisticamente significativo, esiste una correlazione tra il processo di selezione (essere accertato) e la MID osservata; in questo caso il modello OLS standard darebbe delle stime distorte.

Dal punto di vista teorico il delta è calcolabile tramite la seguente relazione:

$$\delta = \rho\sigma$$

dove:

- ρ definisce la correlazione tra gli errori dell'equazione di selezione e dell'equazione sostanziale;
- σ è la deviazione standard dell'errore dell'equazione sostanziale.

Per questo motivo il test sulla significatività di δ è, di fatto, un test sull'esistenza del bias di selezione.

L'approccio della correzione di Heckman porta con sé diverse criticità sostanziali relative sia alla qualità delle stime prodotte che alla sua reale applicabilità nel contesto specifico. Il primo problema è relativo alla specificazione del modello appropriato nelle due equazioni. Entrambi gli stimatori necessitano di una pianificazione nel selezionare le variabili appropriate che meglio definiscono e predicono l'*outcome*.

Un ulteriore punto debole del modello è che dipenderebbe troppo dalla procedura di accertamento: se la percentuale dei contribuenti accertati sul totale è bassa, la probabilità di predire in modo errato un accertamento aumenta e di conseguenza sarà più difficile ottenere una stima attendibile del tax gap.

Inoltre, come già anticipato, il modello assume che gli errori siano congiuntamente normali e che i dati abbiano una distribuzione normale. Se questa assunzione non dovesse trovare riscontro nei fatti, lo stimatore sarebbe genericamente inconsistente e potrebbe fornire stime poco attendibili. Analisi preliminari sulla distribuzione dei redditi dichiarati segnalano infatti che l'assunzione di normalità non sembrerebbe rispettata nella platea oggetto di analisi. Per questi motivi, il modello di Heckman sopra descritto è stato utilizzato come base di confronto con il modello basato sui cluster che non necessita delle assunzioni di regolarità di Heckman e adotta un approccio non parametrico.

Il modello Cluster

La seconda metodologia presentata opera tramite un approccio basato sul clustering.

Al fine di ridurre la complessità computazionale sono stati adottati due modelli separati: il *K-mode* per gli enti non commerciali e, per quanto riguarda le società di capitali, data la loro maggiore numerosità campionaria, è stato preferito l'uso dell'algoritmo CLARA (*Clustering Large Applications*), che consente di gestire grandi dataset in modo più efficiente ed è considerato in letteratura un'estensione del PAM (*Partitioning Around Medoids*).

L'algoritmo CLARA esegue il clustering su un campione rappresentativo dei dati utilizzando il metodo *K-medoids* e poi estende i risultati all'intero dataset, riducendo il carico computazionale

senza compromettere la qualità della classificazione. In particolare, prima di applicare l'algoritmo *K-medoids*, le osservazioni sono state trasformate utilizzando il metodo di *robust scaling*, per garantire una migliore gestione delle differenze di scala tra le variabili.

La procedura adottata ha lo scopo di individuare gruppi omogenei di contribuenti sulla base di determinate caratteristiche fiscali. Per verificare le performance dei cluster in termini ottimali, all'interno di ognuno di questi, si è esaminata la distribuzione della variabile binaria responsabile dell'accertamento e la media della Maggiore imposta definita. I risultati ottenuti hanno mostrato una tendenza della procedura nel creare uno o due gruppi con una MID maggiore della media e, al contempo, lo stesso numero di gruppi con una MID inferiore alla media. L'ultima applicazione è stata svolta sull'intera popolazione dei rispettivi soggetti.

Dopo la divisione in cluster delle osservazioni, si è calcolata l'incidenza (*propensity score*) per ogni cluster (gruppo) come rapporto tra le medie troncate della MID e la variabile ricavi. L'utilizzo della media troncata ha lo scopo di limitare l'influenza di eventuali valori anomali, garantendo una stima più robusta. Per quanto riguarda gli enti non commerciali, si è adottata una media troncata al 10% per il calcolo dell'incidenza, al fine di attenuare ulteriormente l'impatto di valori estremi e ottenere una misura più stabile della relazione MID e della variabile ricavi. Diversamente, nelle società di capitali è stata utilizzata la mediana della MID invece della media troncata. Questa scelta è stata dettata dalla disomogeneità della distribuzione della MID per questi soggetti all'interno dei gruppi, che rendeva la mediana una misura più rappresentativa rispetto alla media troncata, garantendo così una valutazione più accurata dell'incidenza.

A questo punto, ad ogni osservazione non accertata è stata imputata una propensione all'evasione pari al prodotto tra il *propensity score* del cluster di appartenenza e il valore della variabile ricavi.

Grandi contribuenti

La quantificazione del *tax gap* IRES richiede un'analisi a parte per quanto concerne i 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 due 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.

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 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.

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, per gli anni d'imposta 2017-2019, due differenti approcci statistici: 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.

Il Clustering

La metodologia basata sui *clusters* consiste in un algoritmo 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 metodo produce un'ulteriore suddivisione in 10 *cluster*, da aggiungere ai 4 *cluster* anomali iniziali, per un totale finale di 14 gruppi.

All'interno di ciascun *cluster*, ai contribuenti non accertati viene imputata l'evasione stimata sulla base del rapporto tra la 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 secondo 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 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 dei Grandi contribuenti

Di seguito sono riportati i risultati della propensione all'evasione dei Grandi Contribuenti stimata per gli anni d'imposta 2016-2019 mediante i modelli illustrati nei paragrafi precedenti.

Poiché la precedente Relazione sull'Evasione (edizione 2025) aveva già presentato risultati sperimentali riferiti agli anni d'imposta 2012-2016, si è ritenuto opportuno riportare nella Tabella III.3.2 anche l'anno 2016 al fine di garantire un confronto diretto tra le stime ottenute con la metodologia precedente e quelle derivanti dalla nuova applicazione del modello sul periodo 2017-2019.

I due approcci illustrati restituiscono risultati sostanzialmente coerenti tra loro. Le differenze osservate risultano contenute e riguardano principalmente l'anno d'imposta 2018, per il quale il metodo di matching evidenzia una propensione al gap leggermente inferiore rispetto a quella ottenuta mediante il clustering. Al fine di presentare un risultato di sintesi è stata calcolata la media aritmetica dei risultati dei due metodi, utilizzata nell'aggregato finale costituito dalla platea completa.

TABELLA III.5.2 PROPENSIONE AL GAP IRES GRANDI CONTRIBUENTI

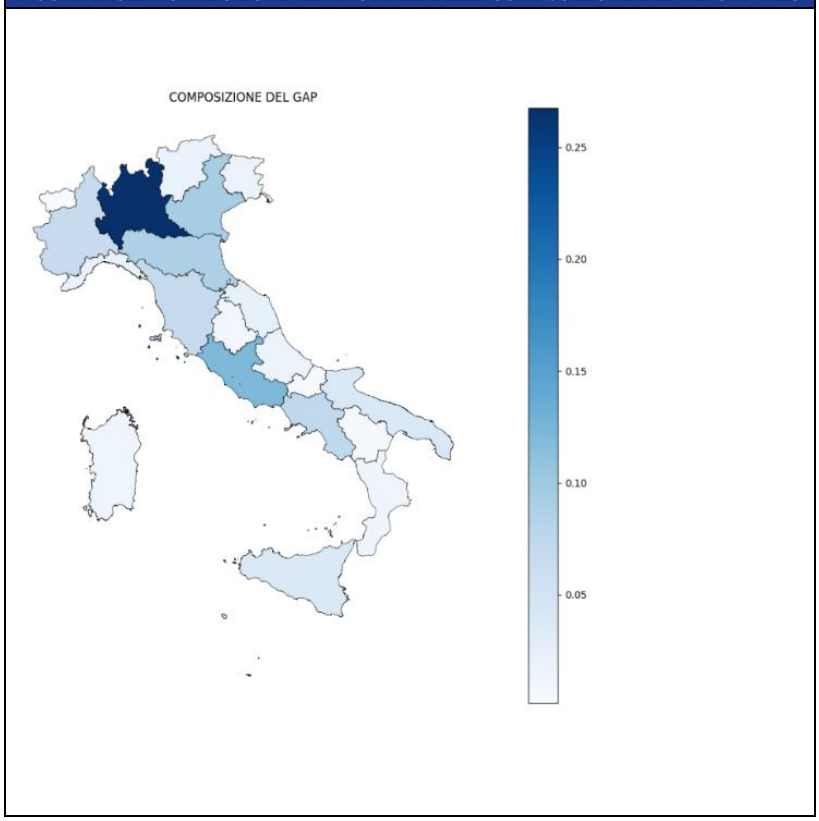
Anno di Imposta	2016	2017	2018	2019
Cluster	9,1%	8,4%	8,3%	7,7%
Matching	9,2%	8,2%	7,8%	8,0%
Media Clustering-Matching	9,1%	8,3%	8,1%	7,9%

Risultati Platea IRES completa

Per gli anni d'imposta 2012-2016 è emersa una maggiore robustezza delle stime ottenute tramite la metodologia del Cluster rispetto a Heckman, sia dal punto di vista territoriale che settoriale. Queste stime sono state quindi aggregate con quelle ottenute per i Grandi Contribuenti.

Nella Figura III.5.1 di seguito si riportano i risultati della composizione regionale del *gap* della platea IRES completa per l'anno d'imposta 2016.

FIGURA III.5.1 DISTRIBUZIONE TERRITORIALE DELLA COMPOSIZIONE DEL TAX GAP IRES



La distribuzione territoriale della composizione del tax *gap* IRES evidenzia una significativa concentrazione nelle regioni del Centro-Nord, con particolare rilievo per la Lombardia (27%) e il Lazio (12%), che presentano le incidenze più elevate. Le regioni meridionali mostrano invece quote relativamente più contenute.

La composizione evidenzia una marcata eterogeneità territoriale: il *tax gap* non risulta distribuito in modo omogeneo sul territorio nazionale, ma tende a concentrarsi in alcune aree economiche specifiche.

Tale configurazione appare coerente con la distribuzione geografica della base imponibile e della presenza di società soggette a IRES, suggerendo che una parte rilevante del *gap* sia associata ai territori caratterizzati da una maggiore intensità dell'attività economica.

L'eventuale aggiornamento delle stime agli anni d'imposta più recenti richiederà un'attenta verifica della validità dei modelli adottati, alla luce delle trasformazioni intervenute nel contesto economico, fiscale e normativo. Sarà pertanto opportuno valutare se i fattori che hanno guidato i comportamenti evasivi nel periodo analizzato continuino a manifestarsi con caratteristiche analoghe anche negli anni successivi. Particolare attenzione dovrà essere rivolta alle innovazioni introdotte dal legislatore, tra cui il regime di IRES premiale previsto per le imprese che realizzano investimenti qualificati e incrementi occupazionali, poiché tali misure potrebbero influenzare in modo significativo gli incentivi alla compliance fiscale.

Infine, particolare attenzione dovrà essere riservata alla crescente diffusione del regime di adempimento collaborativo (cooperative compliance) nei Grandi Contribuenti, il cui consolidamento potrebbe influenzare i comportamenti fiscali delle imprese aderenti, con possibili effetti sia sulla propensione all'evasione sia sulle future quantificazioni del *tax gap* IRES.

III.6 LA STIMA *BOTTOM UP* TEMATICA DELLE COMPONENTI DEL *GAP* IVA

La metodologia di tipo *bottom-up* tematica, descritta nella Relazione Evasione 2023, è stata applicata all'intera platea dei contribuenti IVA per l'anno 2023. Si ricorda 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.[54]

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 è stata considerata: la scomposizione della sotto-dichiarazione dei ricavi nelle componenti B2B[55] e B2C mediante il quadro VT[56].

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. Vale la pena ricordare che le variabili *target* utilizzate nell'analisi sono le maggiori imposte accertate (MIA) dei diversi quadri dichiarativi, ma a partire da quest'anno a tali maggiori imposte sono state applicate due correzioni. La prima è l'applicazione di un fattore di deflazione basato sul rapporto tra maggiore imposta accertata e maggiore imposta definita; tale valore è stato calcolato per le diverse tipologie di soggetti che compongono la platea IVA. La seconda, che si è resa necessaria vista l'inflazione non trascurabile che si è

[54] 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

[55] 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).

[56] Le sigle di quadro e riga si riferiscono alla dichiarazione IVA 2023 per anno di imposta 2022.

riscontrata negli ultimi anni, riguarda l'attualizzazione delle maggiori imposte[57] tramite l'indice dei prezzi al consumo NIC pubblicato dall'ISTAT.

La **popolazione** oggetto di studio è composta da 3,68 milioni di contribuenti, di cui 1,4 milioni di **ditte individuali** (38% del totale), 347 mila **lavoratori autonomi** (9%), 614 mila **società di persone** (17%) e 1,3 milioni di società di capitali (36%) che nell'**anno di imposta 2023** hanno presentato una dichiarazione IVA o un Modello Unico[58].

La Tabella III.6.1 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. Si può notare che la quota prevalente dell'iva di competenza (82%) proviene dalle società di capitali, mentre le altre tre platee contribuiscono con quote decisamente inferiori, tra il 5% e il 7%. La struttura economica delle platee differisce sensibilmente: le società di persone e le ditte individuali sono infatti quelle più a contatto con il consumatore finale, rispettivamente con il 41% e il 48% della quota B2C sul dichiarato attivo. Seguono i lavoratori autonomi con il 23% e le società di capitali, con il 18% di quota B2C sull'attivo. Anche la struttura dei costi è indicativa: infatti i lavoratori autonomi presentano un'imposta IVA lato attivo quasi sette volte l'IVA detraibile, mentre per le altre platee l'attivo è superiore al passivo del 27% (società di persone), del 24% (ditte individuali) o del 16% (società di capitali). Infine, si osservi 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; la quota rimanente, viene dalle ditte individuali (17%), e dalle società di persone (9%). Il contributo dei lavoratori autonomi è marginale, contribuiscono solo all'1% del *gap*.

TABELLA III.6.1 STATISTICHE DESCRITTIVE DELLE PLATEE COMPONENTI LA PLATEA IVA

	Numerosità	Quota su IVAEC totale	Quota B2c dichiarato	Rapporto ATT/PASS	Peso su gap
Ditte individuali	38%	5%	48%	1,24	17%
Lavoratori autonomi	9%	7%	23%	6,71	1%
Società di persone	17%	6%	41%	1,27	9%
Società di capitali	36%	82%	18%	1,16	72%
Totale	**100%**	**100%**	**22%**	**1,18**	**100%**

La propensione calcolata per le diverse platee e per il totale della platea IVA è riportata in Tabella III.6.2. Emerge che nel caso delle ditte individuali la propensione all'evasione da lato attivo (sotto-dichiarazione delle vendite) è del 19%[59], indicando quindi un'evasione di quasi un quinto dell'imposta a debito, mentre la propensione all'evasione da lato passivo (sovra-dichiarazione degli acquisti) è dell'11%. Anche per le società di persone si rileva una propensione all'evasione da lato attivo maggiore rispetto a quella lato passivo (9% contro 5%).

Con riferimento alla componente B2B/B2C, si osserva che per le ditte individuali e i lavoratori autonomi la propensione all'evasione sul lato attivo risulta più elevata nel segmento B2B rispetto al B2C. Nel segmento B2B la propensione varia dal 22% delle ditte individuali al 5% delle società di capitali.

Osservando la sovra-dichiarazione dei costi, emerge che la propensione varia dal 15% dei lavoratori autonomi al 4% delle società di capitali. Infine, la propensione riconducibile al pro-rata si conferma marginale per tutte le platee, non superando l'1,1%.

[57] Si ricorda che il modello utilizza le maggiori imposte degli t-5 in fase di previsione sull'anno t. Tale correzione non consente di confrontare i livelli delle propensioni al *gap* evidenziate in questo rapporto con quelle presentate per l'anno 2022, nel precedente rapporto.

[58] Sono escluse le operazioni rilevanti ai fini IVA effettuate da soggetti che omettono la dichiarazione, o che sono coinvolti in frodi IVA.

[59] 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.

TABELLA III.6.2: 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	19%	16%	22%	11%	10%	1,1%
Lavoratori autonomi	11%	9%	11%	15%	14%	0,9%
Società di persone	9%	9%	9%	5%	4%	0,6%
Società di capitali	4%	3%	5%	4%	4%	0,2%
Totale	**6%**	**6%**	**6%**	**4%**	**4%**	**0,3%**

Nella Figura III.6.1 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 tutte le platee esaminate. L'evasione da sovra-detrazione dei costi è la componente più rilevante del *gap*, rappresentando il 73% del totale del *gap* per il totale della platea IVA. La quota varia dal 45% delle ditte individuali alle società di capitali dove invece supera l'83%.

FIGURA III.6.1a: COMPONENTI DEL *GAP* DI IMPOSTA NELLE DITTE INDIVIDUALI

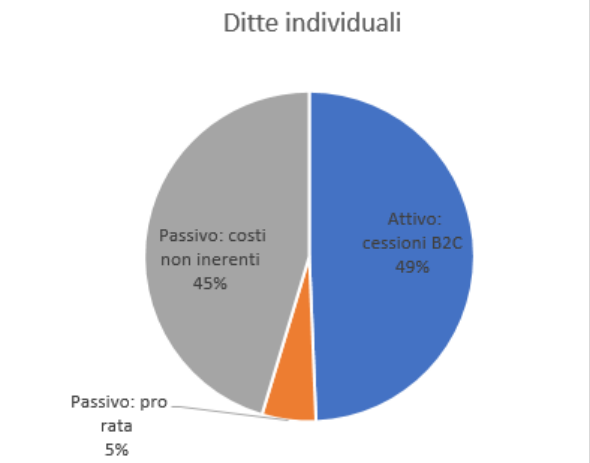


FIGURA III.6.1b: COMPONENTI DEL *GAP* DI IMPOSTA NEI LAVORATORI AUTONOMI

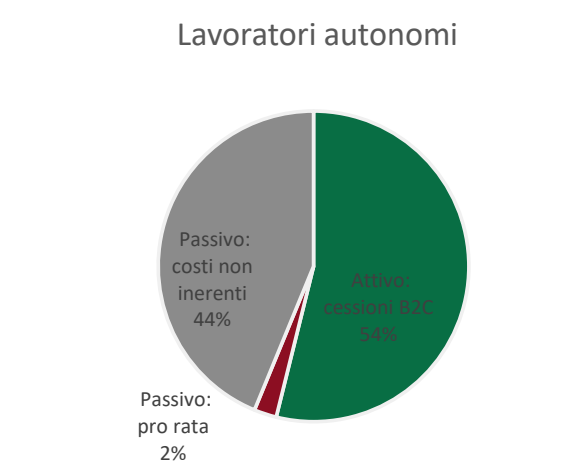


FIGURA III.6.1c: COMPONENTI DEL *GAP* DI IMPOSTA NELLE SOCIETÀ DI PERSONE

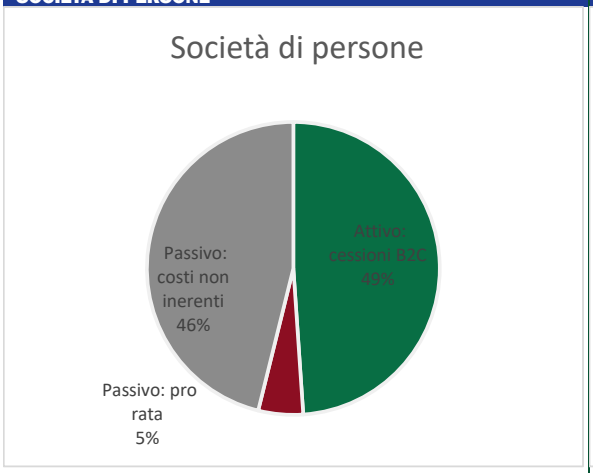


FIGURA III.6.1d: COMPONENTI DEL *GAP* DI IMPOSTA NELLE SOCIETÀ DI CAPITALE

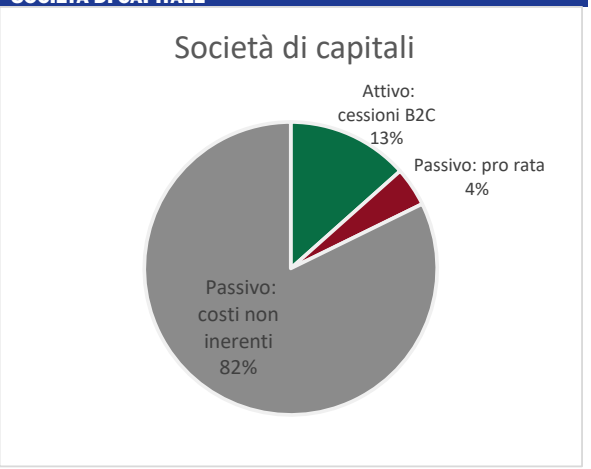
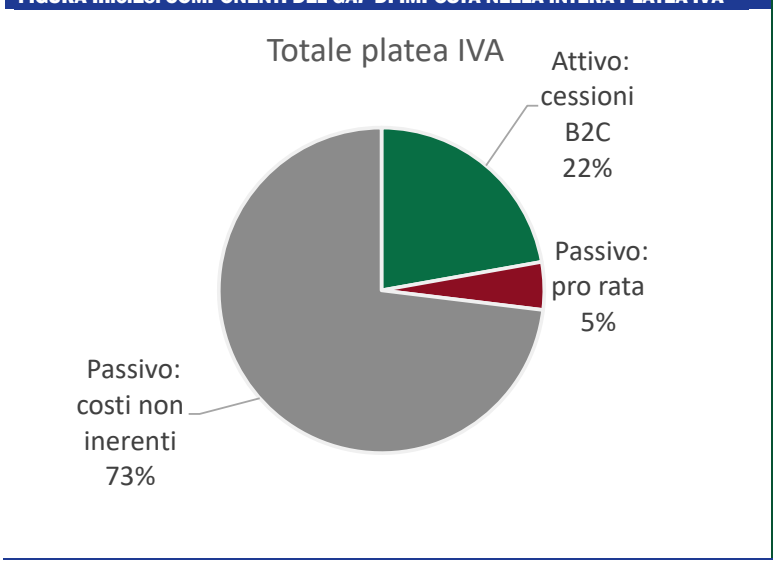


FIGURA III.6.1e: COMPONENTI DEL *GAP* DI IMPOSTA NELLA INTERA PLATEA IVA



Dal punto di vista della dimensione di impresa, l'analisi può partire dalla Tabella III.6.3, dove sono riportate le quote di dichiarato, *gap* e propensione di quattro classi di volume di attività economica, che rappresentano i quartili della popolazione. I valori di tali quartili dividono la platea in quattro classi di numerosità uguale, nello specifico di circa 931 mila imprese. Come si evince dai dati del dichiarato, la distribuzione è fortemente asimmetrica: solo lo 0,2% dell'attivo B2C dichiarato viene dalla prima classe (quella che comprende imprese con volume d'affari fino a 20 mila euro) mentre l'88,5% viene dall'ultima classe, quella con imprese con volumi d'affari oltre i 250 mila euro. La distribuzione è ancora più asimmetrica se si osserva il lato passivo, dove l'ultima classe pesa per il 95%.[60]

Analizzando la propensione all'evasione, divisa fra attivo B2C e passivo, possiamo notare come questa sia molto alta sul lato attivo nella prima classe (79%), e diminuisca all'aumentare della classe di volume d'affari, fino al 3% della quarta classe.[61] 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 14% dalle imprese più piccole, a fronte del solo 0,2% sul totale dichiarato; per quanto riguarda il *gap* passivo la percentuale di *gap* riconducibile alle imprese della prima classe è di circa il 3%, mentre per quelle della quarta classe è l'83%. Ciò è compatibile con una microimpresa che verosimilmente ha una struttura dei costi molto semplice e dunque come strategia evasiva potrebbe preferire 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 solamente per il 4%, percentuale che sale all'8% e poi al 13% con la seconda e terza classe. L'ultima classe ha il contributo maggiore, mostrando come un quarto della platea IVA è responsabile di tre quarti del *gap*.

[60] Per facilitare chiarezza espositiva, la componente passiva dell'evasione da pro-rata viene in questo caso considerata come componente del passivo.

[61] 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.

TABELLA III.6.3 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	0,2%	1%	79%	21%	14%	3%	4%
Da 20 mila a 80 mila	2,8%	1%	33%	22%	20%	5%	8%
da 80 mila a 250 mila	8,5%	3%	17%	15%	27%	9%	13%
oltre 250 mila	88,5%	95%	3%	4%	39%	83%	75%
Totale	**100,0%**	**100%**	**6%**	**4%**	**100%**	**100%**	**100%**

La mappatura del fenomeno evasivo a **livello geografico** per l'intera platea IVA è rappresentata in Tabella III.6.4, dove di ciascuna variabile è mostrata la quota regionale rispetto al totale nazionale. Ad esempio, il Piemonte, regione in cui opera il 6,9% delle imprese italiane, rappresenta per l'attivo B2C il 6,3% del totale nazionale del dichiarato e il 6,7% del *gap*. La Lombardia (17,6% delle imprese) contribuisce invece al 32,9% del dichiarato passivo e al 25,7% del *gap* passivo. Una eventuale cospicua discrepanza fra contributo al dichiarato e contributo al *gap* potrebbe essere interpretata come misura di differenziale di rischio relativo rispetto al totale nazionale.

TABELLA III.6.4: SCOMPOSIZIONE DEL GAP DI IMPOSTA DELLA PLATEA IVA SU BASE REGIONALE

	Contributo al dichiarato		*Contributo al gap*		
	Contributo al dichiarato B2C	Contributo al dichiarato passivo	Contributo al gap attivo B2C	Contributo al gap passivo	Numerosità
Piemonte	6,3%	8,0%	6,7%	6,1%	6,9%
Valle d'Aosta	0,3%	0,2%	0,3%	0,2%	0,2%
Liguria	2,1%	1,9%	2,6%	1,7%	2,5%
Lombardia	26,7%	32,9%	16,1%	25,7%	17,6%
Trentino	3,5%	2,9%	3,0%	2,1%	2,4%
Veneto	11,1%	10,3%	8,6%	8,6%	9,3%
Friuli Venezia Giulia	1,7%	1,6%	1,8%	1,4%	1,8%
Emilia Romagna	7,3%	8,5%	7,7%	7,8%	8,2%
Marche	2,3%	1,9%	2,7%	2,4%	2,9%
Toscana	5,6%	5,4%	6,9%	5,9%	7,1%
Umbria	1,4%	1,1%	1,6%	1,2%	1,6%
Lazio	10,7%	10,7%	9,1%	11,0%	9,6%
Campania	5,2%	5,1%	10,3%	9,6%	8,0%
Abruzzo	2,0%	1,4%	2,3%	1,9%	2,4%
Molise	0,3%	0,2%	0,5%	0,4%	0,5%
Puglia	4,2%	2,8%	7,0%	5,2%	6,3%
Basilicata	0,6%	0,4%	0,9%	0,7%	0,9%
Calabria	1,8%	0,8%	2,7%	1,7%	2,6%
Sicilia	4,9%	2,7%	6,6%	4,8%	6,4%
Sardegna	2,0%	0,9%	2,7%	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.6.5: la platea è divisa in quattro gruppi in base alla macrosezione ATECO. Dal punto di vista della propensione emerge che l'agricoltura si distingue dalle altre macrosezioni, mostrando i valori più elevati sia sul lato B2C (29%) sia sui costi (11%), pur rappresentando solo il 9% del numero di imprese. Seguono l'industria (9% e 4%) e i servizi privati (10% e 8%), mentre il commercio presenta la propensione più contenuta sul lato B2C (4%), a fronte di una propensione sui costi allineata al totale nazionale (4%). In termini di scomposizione del *gap*, i servizi privati e il commercio contribuiscono maggiormente alla componente B2C (35% e 38% rispettivamente), coerentemente con il loro peso in termini di numero di imprese. L'industria mostra, invece, un contributo alla scomposizione del *gap* superiore per i costi (34%) rispetto alla componente B2C (24%).

TABELLA III.6.5 SCOMPOSIZIONE DEL GAP E PROPENSIONE PER TIPO DI ATTIVITA' ECONOMICA

		Scomposizione del gap		*Propensione*	
	N. imprese	B2C	Costi	B2C	Costi
Agricoltura	9%	3%	3%	29%	11%
Commercio	24%	24%	34%	9%	4%
Industria	24%	38%	34%	4%	4%
Servizi privati	43%	35%	29%	10%	8%
Totale	**100%**	**100%**	**100%**	**6%**	**4%**

Dall'analisi settoriale effettuata anche per platee, presentata nelle tabelle III.6.6a e III.6.6b emerge una forte eterogeneità. Come già visto sul totale, l'agricoltura presenta valori di propensioni più alte per tutte le platee, mentre i valori più bassi si registrano per il commercio in tutte le platee ad esclusione dei lavoratori autonomi, in cui sono comunque una parte residuale, visto che il 99% di questa platea opera nel settore dei servizi privati. La bassa propensione nel settore del commercio è guidata dalla prevalenza delle società di capitali nel volume di affari.

TABELLA III.6.6a: PROPENSIONE ALL'EVASIONE SULLA BASE DELL'ATTIVITA ECONOMICA

	DITTE INDIVIDUALI				SOCIETÀ DI PERSONE			
	B2C	*Costi non inerenti*	*pro-rata*	*Num imprese (%)*	*B2C*	*Costi non inerenti*	*pro-rata*	*Num imprese (%)*
Agricoltura	*41%*	*11%*	*3%*	*18%*	*17%*	*10%*	*2%*	*8%*
Industria	*21%*	*13%*	*1%*	*23%*	*10%*	*6%*	*0%*	*22%*
Commercio	*11%*	*8%*	*1%*	*33%*	*7%*	*2%*	*0%*	*25%*
Servizi privati	*19%*	*14%*	*1%*	*26%*	*13%*	*8%*	*1%*	*45%*
Totale	**16%**	**11%**	**1%**	***100%***	**9%**	**5%**	**1%**	**100%**

TABELLA III.6.6b: PROPENSIONE ALL'EVASIONE SULLA BASE DELL'ATTIVITA ECONOMICA

	LAVORATORI AUTONOMI				SOCIETÀ DI CAPITALI			
	B2C	*Costi non inerenti*	*pro-rata*	*Num imprese (%)*	*B2C*	*Costi non inerenti*	*pro-rata*	*Num imprese (%)*
Agricoltura	*42%*	*20%*	*1%*	*1%*	*14%*	*10%*	*1%*	*1%*
Industria	*8%*	*4%*	*0%*	*0%*	*6%*	*3%*	*0%*	*32%*
Commercio	*27%*	*11%*	*2%*	*0%*	*2%*	*4%*	*0%*	*21%*
Servizi privati	*9%*	*15%*	*1%*	*99%*	*7%*	*7%*	*1%*	*46%*
Totale	**9%**	**15%**	**1%**	***100%***	**3%**	**4%**	**0%**	**100%**

III.7 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) IRAP[62] 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 2019.

Al fine di indentificare la platea di stima per il modello, sono stati identificate ed escluse le casistiche fuori contesto e non utili ai fini dello studio.

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 per superare il problema del *selection bias* determinato, nel caso in oggetto, da possibili specificità dei soggetti sottoposti ad accertamento fiscale, spesso individuati dagli Enti preposti con un processo di selezione mirato.

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 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 Base Imponibile IRAP Potenziale viene stimata tenendo conto della possibile distorsione dovuta al fatto che i contribuenti sottoposti ad accertamento fiscale potrebbero differire in maniera sistematica da coloro che non hanno subito tale processo, in quanto selezionati in base a specifici criteri e non in modo casuale.

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. [63]

Le probabilità stimate dal Modello di Selezione sono utilizzate per calcolare un fattore λ, 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, per la stima della Base Imponibile Potenziale IRAP, l'applicazione, corretta per il coefficiente di distorsione (Lambda di Mills) ottenuto con il modello di selezione al primo stadio, di un modello di regressione solamente al gruppo dei contribuenti sottoposti a controllo unificato per l'anno d'imposta 2019.

[62] L'aggregato di riferimento nella stima del gap IRAP è il valore della Produzione Netta.

[63] È importante sottolineare che questa selezione riguarda diversi periodi temporali sui quali hanno insistito diversi momenti economici e diverse direttive dell'Agenzia: i controlli sull'anno d'imposta 2019 sono frutto di selezioni effettuate negli anni successivi alla presentazione della dichiarazione.

Dal punto di vista metodologico l'approccio di Heckman è incentrato sull'esistenza di correlazione tra i termini d'errore delle due equazioni: suppone infatti, l'influenza di elementi non direttamente osservabili 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 stadio[64]:

TABELLA III.7.1: 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

[64] Nella specificazione dei modelli analizzati, la trasformazione considerata per le variabili continue è quella della Radice Quadrata.

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 al primo stadio, influenzano significativamente e risultano discriminanti nel processo di selezione le caratteristiche strutturali del contribuente. Da un punto di vista dichiarativo, i predittori con un peso maggiore nella stima della probabilità di ricevere un accertamento unificato, sono la variabile "Altri acquisti e importazioni[65]", informazione presente nella dichiarazione IVA dove possono essere trascritte anche tutte le operazioni di compensazione a seguito di fatturazioni stornate, e "Totale componenti positivi".

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 al 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 2019 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.

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.

Per l'anno d'imposta 2019 col metodo *bottom up* si stima, quindi, una base imponibile non dichiarata che, per quasi il 50%, si concentra nel settore dei servizi privati con il commercio che segue al 22% del totale.

TABELLA III.7.2 BIND PER SETTORE PRODUTTIVO

BIND 2019	Quota %
Commercio	22%
Costruzioni	13%
Industria	14%
Servizi Privati	49%
Servizi Pubblici	1%
Totale	**100%**

Dal punto di vista della ripartizione geografica la BIND è maggiormente presente nel Nord – Ovest del paese (33% del totale), mentre al sud si ha una quota del 17% complessivo.

TABELLA III.7.3 BIND PER AREA GEOGRAFICA

BIND 2019	Quota %
Nord - Est	22%
Nord - Ovest	33%
Centro	22%
Sud	17%
Isole	7%
Totale	**100%**

[65] La variabile "Altri acquisti e importazioni imponibile" dal punto di vista dichiarativo riporta tutti gli acquisti di beni e servizi che non siano beni ammortizzabili, beni strumentali non ammortizzabili o beni e/o servizi acquistati e funzionali alla attività economica (rigo VF 27 col 4)

III.8 METODOLOGIE DI ESTRAZIONE, SELEZIONE ED ELABORAZIONE DEI DATI RELATIVI ALL'ATTIVITÀ DELL'AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI

In questo paragrafo vengono illustrate 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).

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, accentra 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 0,006 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.).

III.9 METODOLOGIA PER LA STIMA DEL *TAX GAP* DA LETTERE CRS

Per quantificare il *tax gap* derivante dalle lettere CRS è stata sviluppata una metodologia bottom-up, usando i micro-dati a disposizione dell'amministrazione fiscale. Tale *gap* è da intendersi sia in senso diretto di monte sanzionatorio, sia in senso indiretto, vale a dire "a valle" dell'attività di accertamento. I valori delle attività finanziarie evidenziati dai saldi CRS possono essere frutto di attività economiche illecitamente occultate all'erario. Di tale eventualità si occupa l'attività di accertamento.

È bene ricordare, infatti, che l'iter di recupero erariale innescato dall'uso dei dati CRS non si conclude con l'invio di lettere per invito alla *compliance*, dal momento che i contribuenti che non hanno provveduto al ravvedimento operoso possono infatti essere selezionati per l'accertamento.

Quando l'ufficio competente risolve per la prosecuzione dell'accertamento, l'istruttoria può procedere verso prospettive di determinazione della maggiore imposta completamente diverse, a seconda della situazione dichiarativa del contribuente, della sua eventuale risposta ad inviti e questionari e altre situazioni legate alla sua posizione reddituale o patrimoniale. Tale iter istruttorio è impossibile da stabilire *ex-ante* in modo deterministico, ed è necessario affidarsi quindi a metodologie statistiche per l'imputazione della maggiore imposta sull'intera platea.

Per quantificare tale "*tax gap* indiretto" si utilizza una metodologia *bottom-up*, che si costruisce come estrapolazione a partire dai dati granulari provenienti dagli accertamenti, adoperando il modello di correzione di Heckman.

Per l'estrapolazione, è possibile utilizzare un modello di regressione lineare, che permette di imputare, sotto l'ipotesi di linearità, un valore atteso di maggiore imposta accertata (MIA) a ciascun contribuente raggiunto da lettera di invito, come se fosse stato soggetto ad accertamento. Tale valore atteso è condizionato ad alcune variabili reddituali, di contesto, e soprattutto dal saldo CRS. Per rilassare l'ipotesi di linearità, è stimato il modello dopo aver effettuato la trasformazione delle variabili in logaritmi, che permette anche di interpretare i coefficienti come elasticità. Questa duplice qualità della trasformazione logaritmica ha però un costo: per ottenere dei

valori predetti nei livelli, non basta applicare una trasformazione inversa, che sarebbe distorta, ma occorre applicare una correzione basata sulla varianza dei residui, nota come stimatore di Duan (si confronti Wooldridge, 2012). L'equazione stimata è la (1), dove il parametro β rappresenta l'elasticità della MIA rispetto al saldo CRS, vale a dire la variazione percentuale della MIA al variare percentuale del saldo.

$$\log(MIA_i) = \beta \cdot \log(saldoCRS_i) + \gamma' \boldsymbol{x}_i + u_i \qquad (1)$$

Il vettore $\boldsymbol{x}_i$ contiene una costante e variabili di contesto come reddito dichiarato per l'anno di imposta 2018 e area geografica. Il coefficiente β indica se l'imposta accertata cresca più o meno che proporzionalmente rispetto alla base imponibile, a seconda che sia maggiore o minore di 1.

Il modello di regressione lineare si basa tuttavia sulla ulteriore ipotesi, piuttosto irrealistica, che il campione degli accertati sia estratto in modo casuale dall'insieme della platea analizzata. Le posizioni vengono invece scelte su tutta una serie di variabili qualitative e quantitative non osservabili, presumibilmente correlate con il saldo CRS. Questa circostanza è sufficiente a causare un fenomeno noto in econometria come distorsione da selezione, ed a rendere quindi non consistente qualsiasi stimatore.

Per affrontare il problema della distorsione da selezione è stato utilizzato il modello di correzione di Heckman (1982), ossia un modello di tipo *Tobit-2* dove la variabile target maggiore imposta totale accertata (MIA) è troncata, ossia viene osservata – cioè il contribuente viene accertato - solo quando una variabile latente (non osservata) supera una certa soglia. Dal punto di vista pratico il modello, rappresentato dalle equazioni (2) e (3), consiste in una *equazione di selezione*, dove la variabile dipendente è il ricevere o meno un accertamento, e da *una equazione di risultato*, dove la variabile dipendente è la MIA, condizionatamente ad aver ricevuto un accertamento.

$$Prob(accertato_i | \boldsymbol{z}_i) = \phi(\theta' \boldsymbol{z}_i) \qquad (2)$$

$$\log(MIA_i) = \beta \cdot \log(saldoCRS_i) + \gamma' \boldsymbol{x}_i + \delta\lambda(\theta' \boldsymbol{z}_i) + u_i \qquad (3)$$

I risultati dell'analisi della regressione sono riportati nella Tabella II.8.1, dove in colonna (1) è presentato il modello per la MIA, senza considerare il processo di selezione, ossia sotto l'ipotesi di selezione casuale. Nonostante il coefficiente della variabile "Saldo CRS" vada considerato distorto, si ritiene opportuno di presentarlo in colonna (1) per mostrare come la stima del modello di Heckman porti ad un diverso coefficiente.

Le colonne (2) e (3) mostrano rispettivamente *l'equazione di selezione* e *l'equazione di risultato*. Le variabili escluse nell'*equazione di selezione* sono la tipologia di contribuente in base ai quadri della dichiarazione compilati (non mutualmente esclusivi): lavoro dipendente, reddito di impresa, redditi da allevamento, presenza di partita iva e redditi da partecipazioni. La presenza di questi quadri è fondamentale nella fase di selezione, ma verosimilmente non influisce sulla determinazione della maggiore imposta accertata. L'inclusione di queste variabili, in *equazione di risultato*, porta comunque a coefficienti non significativi.

Come ulteriori variabili escluse sono state utilizzate: il numero di accertamenti passati, la presenza di ruoli e l'età anagrafica nell'anno di imposta oggetto di analisi, che sono fattori di rischio tipicamente utilizzati nei modelli di determinazione della probabilità di accertamento. Il numero di accertamenti passati, evidente indicatore di rischiosità e recidiva, è l'unico significativo dei tre. Tra le altre esplicative è interessante notare come il saldo CRS influisca positivamente e in modo significativo sulla probabilità di essere accertati.

Dopo aver trovato un insieme valido di variabili escluse, si è proceduto con la stima dell'equazione di risultato, i cui coefficienti stimati e relativi errori standard sono in colonna (3). L'equazione include anche il *rapporto di Mills inverso*, che rappresenta il valore atteso condizionato di essere selezionati per l'accertamento. Tale inclusione nell'*equazione di risultato* permette di controllare per la distorsione da selezione. È possibile verificare come il *rapporto di Mills inverso* è negativo e statisticamente significativo, mostrando sia la effettiva presenza di una distorsione, sia la sua direzione. In questo caso specifico, la distorsione da selezione risulta dunque negativa: ad essere accertati sono quelli per i quali viene determinata una MIA più bassa.

TABELLA III.9.1 RISULTATI DELLA METODOLOGIA PER LA STIMA DEL TAX GAP DA LETTERE CRS

	(1)	(2)	(3)
Variabile	Selezione casuale	Equazione di selezione. Variabile dipendente: Accertato	Equazione di risultato. Variabile dipendente: logaritmo della maggiore imposta accertata
Intercetta	1.888**	-4.420***	5.332***
	(0.8965)	(0.225)	(1.609)
Saldo CRS (log)	0.4764***	0.244***	0.303***
	(0.7308)	(0.019)	(0.099)
Isole	2.2729***	-0.066	2.342***
	(0.4338)	(0.099)	(0.435)
Nord-Est	-0.0744	0.094	-0.168
	(0.2375)	(0.058)	(0.241)
Nord-Ovest	0.2473	-0.073	0.278
	(0.2403)	(0.057)	(0.241)
Sud	-1.2591***	0.665***	-1.691***
	(0.2391)	(0.063)	(0.293)
Reddito fra 10k e 25k	-0.1886	-0.065	-0.163
	(0.2014)	(0.058)	(0.202)
Reddito fra 25k e 50k	0.0982	-0.136**	0.138
	(0.2194)	(0.063)	(0.221)
Reddito >50k	0.1192	-0.251***	0.221
	(0.2319)	(0.065)	(0.236)
Quadro lavoro dipendente		0.146***	
		(0.054)	
Reddito impresa		0.123**	
		(0.050)	
Redditi allevamento		0.649*	
		(0.332)	
Partita IVA		0.166***	
		(0.055)	
Partecipazioni		0.204***	
		(0.072)	
Numero accertamenti passati		0.285***	
		(0.033)	
Presenza ruoli		0.124	
		(0.096)	
Età nel 2018		0.001	
		(0.000)	
Rapporto di Mills inverso			-0.811***
			(0.314)
R^2	0.16		0.18

IV. COMPETENZE DI ALCUNE ISTITUZIONI NELL'ATTIVITA' 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), riscosse a titolo definitivo sulla base di una segnalazione qualificata da parte del Comune che abbia contribuito all'accertamento stesso. Successivamente, attraverso il Decreto Legislativo 14 marzo 2011, n. 23, la quota dei compensi riconosciuta ai Comuni è stata

elevata al 50%, con contestuale estensione di tale forma premiale anche alle somme corrisposte non a titolo definitivo. Di seguito, 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 0ttobre 2019 n. 124, convertito, con modificazioni, dalla Legge 19 dicembre 2019 n. 157. Si evidenzia che, dal 2022 al 2026, la proroga ha esaurito i propri effetti e, pertanto, in assenza di interventi legislativi, la quota incentivante ha coinciso con 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, in ultimo, l'art. 11 del decreto legislativo 7 agosto 2026, recante "Disposizioni in materia di tributi regionali e locali e di federalismo fiscale regionale", 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 2026 al 2028". 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 una nuova fattispecie 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

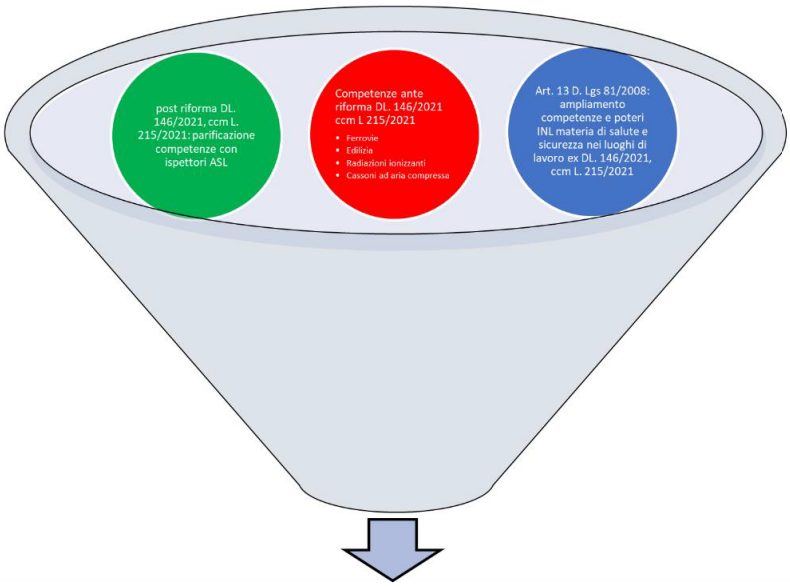
L'Agenzia: istituzione, competenze e finalità

Dal 1° gennaio 2017 l'attività di vigilanza sui luoghi di lavoro è affidata all'Ispettorato nazionale del lavoro[66], 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)[67].

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).

[66] www.ispettorato.gov.it
[67] 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)[68], 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 sociali[69] 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, nonchè 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

[68] https://trasparenza.ispettorato.gov.it/media/ispettorato/file_archive/PIAO/TRIENNIO%202024-2026/o_1hrorqlv2bdj1tr45ru1n6r1pqtg.pdf

[69] 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 vigilanza[70], 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

[70] 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 confluiscano 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 suindicati 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 lo*tta 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 lavoro[71], 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.[72].

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

[71] 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

[72] 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 UniEmens 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 si 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 2024[73] 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.

[73] 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.

Alm, James, Jackson, Betty R., McKee, Michael, (1993). Fiscal exchange, collective decision institutions, and tax compliance, Journal of Economic Behavior & Organization, 22, issue 3, p. 285 - 303.

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

Arellano, Manuel, Bond, Stephen, (1991). Some tests of specification for panel data: Monte Carlo evidence and an application to employment equations, The Review of Economic Studies, 58, issue 2, p. 277 - 297.

Blundell, Richard, Bond, Stephen, (1998). Initial conditions and moment restrictions in dynamic panel data models, Journal of Econometrics, 87, issue 1, p. 115 - 143.

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.

Carfora, Alfonso, Pansini, Rosanna V., Pisani, Stefano, (2018). Spatial dynamic modelling of tax gap: The case of Italy, European Spatial Research and Policy, 25, issue 1, p. 7 - 28.

Castro, L., & Scartascini, C. (2013). Tax Compliance and Enforcement in the Pampas: Evidence from a Field Experiment. Political Methods: Experiments & Experimental Design e Journal.

Cizek, Pavel, Jacobs, Jan P. A. M., Ligthart, Jenny E., Vrijburg, Hendrik, (2015). GMM estimation of fixed effects dynamic panel data models with spatial lag and spatial errors, CentER Discussion Paper, 2015-003, CentER, Center for Economic Research.

Cowell, Frank A., Gordon, James P. F., (1988). Unwillingness to pay: Tax evasion and public good provision, Journal of Public Economics, 36, issue 3, p. 305 - 321.

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 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, J. (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.

Heckman, J. (1979). Sample Selection Bias as a Specification Error. Econometrica, Econometric Society, vol. 47(1), pages 153-161, January.

Heckman, J. (1982), The Incidental Parameters Problem and the Problem of Initial Conditions in Estimating a Discrete Time-Discrete Data Stochastic Process, in C.F. Manski e D. McFadden (a cura di), Structural Analysis of Discrete Data with Econometric Applications, MIT Press, Cambridge (MA), pp. 179-195.

Hernandez, M., J. Jamison, E. Korczyc, 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.

Istat (2005). L'economia sommersa e il lavoro non regolare, Audizione del Presidente dell'Istat, Luigi Biggeri presso le Commissioni riunite, V Commissione "Programmazione economica, bilancio" del Senato e V Commissione "Bilancio" della Camera, Roma, 21 luglio 2005.

Istat (2010). La misura dell'economia sommersa secondo le statistiche ufficiali -Anni 2000-2008, Statistiche in breve.

Istat (2011). Indagine conoscitiva sulla delega al Governo per la riforma fiscale e assistenziale AC 4566, Audizione del Presidente dell'Istat Enrico Giovannini presso la V Commissione "Finanze e Tesoro" del Senato della Repubblica, Roma, 7 dicembre 2011.

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.

Kukenova, Madina, Monteiro, José-Antonio, (2008). Spatial dynamic panel model and system GMM: A Monte Carlo investigation, Available at SSRN 1300871.

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}.

Traxler, Christian, (2010). Social norms and conditional cooperative taxpayers, European Journal of Political Economy, 26, issue 1, p. 89 - 103.

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

Wooldridge, J.M. (2012), Introductory Econometrics: A Modern Approach, 5th Edition, South-Western Cengage Learning, Mason (OH).

PAGINA BIANCA

192440216640